

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ISABELLE ALESSANDRA MARUCCI LOPES

**ANÁLISE DA EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR AO INDUSTRIAL:
DESVENDANDO OS LIMITES DA COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL PARA A
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO 2016**

Isabelle Alessandra Marucci Lopes

**ANÁLISE DA EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR AO INDUSTRIAL:
DESVENDANDO OS LIMITES DA COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL
PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS**

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da Escola
de Direito de Brasília – EDB como
requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Me. Ivan Allegretti.

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO 2016**

ISABELLE ALESSANDRA MARUCCI LOPES

**ANÁLISE DA EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR AO INDUSTRIAL:
DESVENDANDO OS LIMITES DA COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL
PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS**

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da Escola
de Direito de Brasília – EDB como
requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Ivan Allegretti.

Brasília-DF, 28 de novembro de 2016.

Prof. Me. Ivan Allegretti
Professor Orientador

[Nome do membro da Banca com sua
titulação e instituição a qual é vinculado]
Membro da Banca Examinadora

[Nome do membro da Banca com sua
titulação e instituição a qual é vinculado]
Membro da Banca Examinadora

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO 2016**

RESUMO

A Constituição Federal, ao prever a competência tributária dos entes da Federação, descreveu a materialidade do imposto atribuído à competência de cada um deles, delimitando ela própria o alcance do fato econômico a ser tributado. Dentre os atribuídos à União, a Constituição prevê o Imposto sobre *Produtos Industrializados*. O Código Tributário Nacional descreve três fatos geradores para este imposto - a saída do produto do estabelecimento, o seu desembaraço aduaneiro ou a sua arrematação. Ao descrever como sujeitos passivos do IPI em relação ao fato da saída do produto do estabelecimento, em conjunto, o *industrial, importador, comerciante ou arrematante*, além de também autorizar que se defina como contribuinte o equiparado a industrial, criou uma situação de equiparação, sem, no entanto, delimitá-la, dando margem à interpretação na qual o importador pode ser equiparado ao industrial em qualquer ato que envolva a saída do produto do estabelecimento do importador, permitindo a tributação do ato de revenda. Ocorre que essa equiparação somente é possível se não ultrapassar os limites constitucionalmente previstos da outorga de competência para instituir a referida exação e tal equiparação estiver em conformidade, principalmente, com o princípio da isonomia. Em decorrência da existência de controvérsia constitucional, esta discussão foi submetida à sistemática da Repercussão Geral, por meio do Recurso Extraordinário nº 946.468/SC, aguardando julgamento de mérito pelo Supremo Tribunal Federal. É, portanto, sob tais perspectivas que este trabalho pretende analisar a constitucionalidade da equiparação do importador ao industrial para fins de incidência do IPI, na operação de revenda realizada pelo importador, sem que este insira o produto importado em qualquer etapa da fase de produção industrial.

Palavras-chave: Tributário. Outorga de Competências. Hipótese de Incidência. Materialidade. Imposto sobre Produtos Industrializado. Importador. Industrial. Equiparação. Constitucionalidade.

ABSTRACT

The Federal Constitution, in predicting the tax jurisdiction of the Federation's entities, described the materiality of the tax attributed to the competence of each of them, delimiting the scope of the economic fact to be taxed. Among those allocated to the Union, the Constitution provides for the tax on industrialized products. The National Tax Code foresees three generative facts for this tax: the exit of the product from the establishment, its customs clearance or its sale. In describing as taxpayers the industrial, importer, merchant or bidder, as well as also authorizing the definition of a taxpayer as industrial taxpayer, creating the situation of equalization without, however, delimiting it, the National Tax Code gave rise to the interpretation in which the importer can be equated to the industrial one in any act that involves the exit of the product of the establishment of the importer, allowing the taxation of the act of resale. It occurs that the equation is only possible if it does not exceed the constitutionally foreseen limits of the granting of competence to institute said tax, and is in compliance, mainly, with the principle of isonomy. Due to the existence of constitutional controversy, this discussion was submitted to the General Repercussion system, through Extraordinary Appeal nº. 946.468/SC, awaiting judgment of merit by the Federal Supreme Court. It is, therefore, under such perspectives that this work intends to analyze the constitutionality of the equivalence between the importer and the industrial, one for purposes of incidence of the IPI in the resale operation carried out by the importer, without inserting the imported product at any stage of the industrial production phase.

Keywords: Tax Law. Granting of Competences. General Rule of Taxation. Materiality. Tax on Manufactured Products. Importer. Industrialist. Equalization. Constitutionality.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AI – Agravo de Instrumento

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

EREsp – Embargos de Divergência no Recurso Especial

GATT – Acordo Geral de Tarifas e Comércio

IC – Imposto de Consumo

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
ABSTRACT.....	5
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	6
SUMÁRIO.....	7
INTRODUÇÃO	8
1. A MATERIALIDADE DO IPI NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 ALCANÇA QUAISQUER OPERAÇÕES QUE ENVOLVAM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS OU SOMENTE AQUELAS REALIZADAS NA FASE DE INDUSTRIALIZAÇÃO?	16
1.1. Breve Histórico do IPI	16
1.2. A hipótese de incidência e o princípio da legalidade.....	18
1.3. Delimitando os critérios material, espacial, temporal, da hipótese de incidência ..	21
1.4. Necessidade de interpretação do texto normativo da legislação infraconstitucional em conformidade com a Constituição Federal	24
1.5. A materialidade do IPI na Constituição Federal de 1988.....	25
1.6. A delimitação dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo do Imposto sobre Produtos Industrializados à luz das normas Constitucionais: analisando os ensinamentos doutrinários.	31
2. O IPI NO CONTEXTO DO SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS INSTITuíDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	46
2.1. As normas gerais de Direito Tributário como solução para os conflitos de competência	53
2.2. A hipótese de incidência do IPI no CTN como solução ao possível conflito de competência entre o ICMS e o IPI	56
2.3. A controvérsia da incidência do IPI na revenda, pelo importador, de mercadorias importadas.....	60
3. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA SOB O ENFOQUE DA CONTROVÉRSIA DO RE Nº 946.648/SC COM REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA	64
3.1. Conceituando o princípio da isonomia tributária.....	64
3.2. Os institutos da Equiparação e da Ficção Legais no Direito Tributário.....	69
3.3. Analisando a equiparação do importador ao industrial para fins de incidência do IPI na saída do produto industrializado nacionalizado impugnada no RE nº 946.468, sob a perspectiva do princípio da igualdade.	73
CONCLUSÃO.....	87
REFERÊNCIAS	91

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca, por meio de análise doutrinária e jurisprudencial, solucionar a controvérsia em relação à constitucionalidade da equiparação do importador ao industrial que levaria à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na operação interna de revenda do produto importado realizada pelo importador.

Ou seja, será verificada a constitucionalidade da tributação pelo IPI do ato de revenda do produto industrializado de procedência internacional, que já se encontra nacionalizado, em razão da realização prévia do desembarço aduaneiro, impulsionado pelo importador, sendo concretizado o fato tributado pela saída do referido produto do estabelecimento deste sujeito, uma vez ser o estabelecimento do importador equiparado ao industrial, para fins da incidência do fato descrito no art. 46, II, do CTN e do art. 2º, II, da Lei nº 4.502/64.

A compreensão de tal controvérsia exige a análise dos limites da competência outorgada pela Constituição Federal, para ser confirmado o alcance da materialidade do referido imposto, de modo a ser demonstrada a impossibilidade de este recair sobre operações que não estão inseridas na fase de produção industrial, e sim de comercialização do produto, como é o caso do ato de revenda. De igual modo, ainda sob a perspectiva constitucional, deve-se examinar se a norma que permitiu ao importador equiparar-se ao industrial se fundamentou no princípio da isonomia, para que pudesse equalizar os custos do produto importado ao produto nacional, e se este substrato basta para admitir a constitucionalidade desta cobrança.

O Imposto sobre Produtos Industrializados foi criado ainda sob a vigência da Constituição Federal de 1946, pela EC nº 18/65, a qual reformulou o sistema tributário nacional até então vigente, alterando o texto constitucional que afirmava em seu art. 15, II, a competência tributária da União para decretar Imposto sobre o Consumo de Mercadorias; atribuindo à União a competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Em 1966, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, mas já sob a nova ordem tributária constitucional imposta pela EC nº 18/65, foi promulgado o Código Tributário Nacional, que descreveu detalhadamente as hipóteses de incidência do imposto, a sua base de cálculo, a sua função extrafiscal de seletividade, a sistemática a ser aplicada quanto à não-cumulatividade, as especificações da nota fiscal que acompanharia o produto, e os contribuintes.

Em relação à hipótese de incidência deste tributo, foi suprimida a diferenciação quanto à procedência do produto, e foi detalhada a definição de produto industrializado para fins de incidência do IPI, por meio da seguinte redação:

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

I - o seu desembarço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

No que se refere à base de cálculo, o CTN delimitou em seu art. 47¹, como sendo, para a hipótese de incidência que descreve, como fato imponível, o desembarço aduaneiro, o preço da mercadoria, acrescido do Imposto de Importação, taxas exigidas para a entrada do produto no país e encargos cambiais. Para o fato imponível da saída do produto, a norma prevê a base de cálculo como sendo o valor da operação que tenha como consequência a saída do produto, ou, na falta deste valor, o preço da mercadoria no mercado

¹ Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

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

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

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

atacadista do local do remetente. Quanto à base de cálculo para a hipótese de incidência da arrematação de produtos industrializados, esta restou determinada como sendo o preço da arrematação.

O Código Tributário Nacional também determinou o sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do IPI, prevendo diversas hipóteses de equiparação:

Art. 51. Contribuinte do imposto 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 inciso anterior;
- IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

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

Pela análise dos dispositivos normativos supracitados, percebe-se que, em relação à primeira hipótese de incidência, tem-se como fato imponível o “desembaraço aduaneiro”, a base de cálculo da operação tributada, sendo todo o valor envolvido na ocorrência do fato, ou seja, o valor da mercadoria acrescido do Imposto de Importação, taxas exigidas para a entrada do produto no país e encargos cambiais. O sujeito passivo nesta hipótese de incidência é restrito ao importador ou quem a lei a ele equiparar.

Quanto à segunda hipótese de incidência, tem-se como fato imponível a saída do produto dos estabelecimentos citados no parágrafo único do art. 51 do CTN (a saber: estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante). A sua base de cálculo fica restrita ao fato imponível, ou seja, à operação que teve como consequência a saída ou, caso não seja possível determinar o valor desta operação, o valor do produto no mercado atacadista do remetente. Quanto ao sujeito passivo, este poderá ser qualquer um dos estabelecimentos descritos no parágrafo único do artigo 51, desde que incorra no fato tributado. Também serão sujeitos passivos o equiparado a industrial, ou o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que o forneçam ao industrial ou a ele equiparado.

O último fato descrito no CTN como apto a ensejar o nascimento da obrigação tributária de pagar o IPI é a arrematação do produto. Nesta hipótese de incidência, será a base de cálculo o valor do produto arrematado e o seu sujeito passivo será, expressamente, o arrematante do produto apreendido ou abandonado levado a leilão. Registra-se, desde logo, que esta hipótese de incidência não foi instituída por lei, não sendo cobrada pelo sujeito ativo, e por tal motivo não é muito estudada.

Desde o Imposto de Consumo (IC) até o advento do IPI, o constituinte foi singelo ao descrevê-lo, afirmando apenas que era imposto de competência da União, e que seria seletivo em relação à essencialidade do produto e não cumulativo, permitindo às leis o detalharem, delimitando as suas hipóteses de incidência, contribuintes e base de cálculo, desde que respeitada a outorga de competências constitucionalmente descrita.

O respeito aos limites da competência constitucionalmente descrita é exatamente a tese defendida para solucionar a controvérsia a ser tratada neste trabalho.

Diante das diversas modificações legislativas, houve mudança de entendimentos dos Tribunais em relação à materialidade da hipótese de incidência do IPI, afetando diretamente a operação de revenda de produto industrializado estrangeiro realizada pelo importador, objeto deste estudo.

Esta mudança de entendimento se iniciou após a alegada modificação dos fatos geradores desta exação previstos na Lei do Imposto de Consumo pelo CTN, suprimindo o dispositivo que expressamente promovia o *discrimen* entre o produto de origem nacional e o de origem estrangeira.

A possibilidade de ser cobrado o IPI no ato de revenda do produto promovido pelo importador, sem que este exerça qualquer ato de industrialização e sem que tal revenda se destine a industrial contribuinte do IPI, tornou-se ainda mais controversa em decorrência da redação do art. 46, II, do CTN que, ao prever como fato imponível a saída do produto, ao invés de dispor que se trata da saída do produto do estabelecimento do industrial ou a

ele equiparado, remeteu o intérprete aos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51 do CTN², dentre os quais estão o estabelecimento do importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Diante desta nova ordem legislativa, os Órgãos Julgadores demonstraram divergência de entendimentos quanto à materialidade do imposto e do alcance da outorga de competências concebida pela Constituição, pronunciando-se, diversas vezes, pela impossibilidade de cobrança do IPI na saída da mercadoria do estabelecimento do importador decorrente da operação de revenda realizada por este sujeito, porquanto já haveria incidido esta exação no desembarço aduaneiro, nos termos do art. 46, I, do CTN, não devendo, portanto, incidir novamente o referido imposto, sob pena de se estar diante de *bis in idem*, além de adotarem o posicionamento de que a materialidade da hipótese de incidência do IPI prevista no art. 46, II, do CTN estaria vinculada ao ato de industrializar.

Em contrapartida, alguns Tribunais manifestaram-se pela procedência da cobrança na situação jurídica apresentada, a partir de uma interpretação estritamente infraconstitucional das normas aplicáveis ao caso. Esta posição foi consolidada por meio do julgamento, realizado pela 1ª Seção do STJ, do EREsp 1.403.532/SC, o qual estava submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, vinculando a aplicabilidade deste entendimento aos demais processos que possuam esta controvérsia. Neste julgamento, firmou-se o entendimento pela legalidade da cobrança do IPI na saída do produto industrializado, em decorrência de operação de revenda feita pelo importador, mesmo que este não exerça atividade industrial.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça pela legalidade da imposição da cobrança do IPI na saída do produto do estabelecimento do importador, quando este promove ato de revenda, partiu das seguintes premissas: (i) tendo o CTN suprimido a restrição expressa da aplicabilidade da hipótese de incidência prevista no inciso II do art. 46 aos produtos de

² Art. 51. Contribuinte do imposto é: (...)

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

procedência nacional, esta hipótese não é mais restrita aos produtos nacionais, podendo, portanto, ter ocorrência no deslocamento de produto importado; (ii) o inciso II do art. 46, ao prever que o estabelecimento do qual o produto sairá, será um daqueles descritos no parágrafo único do art. 51, vinculou expressamente como fato imponível a saída do produto do estabelecimento do importador; (iii) há equiparação do importador ao industrial expressamente prevista nos art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei nº. 11.281/2006, sendo, portanto, o importador equiparado por lei ao industrial, podendo sofrer as mesmas incidências que o sujeito pelo qual foi equiparado; (iv) não há *bis in idem* porquanto a lei prevê três fatos geradores distintos e autônomos; (v) não onera a cadeia além do razoável, uma vez ser garantida a não-cumulatividade da exação; (vi) não há vedação à bitributação entre o IPI e o ICMS em decorrência do dispositivo normativo do art. 153, §2º, XI, da Constituição Federal; e (vii) não há violação ao GATT, porquanto a cláusula da obrigação de tratamento igualitário ao produto nacional somente se aplicaria à operação de importação.

Na análise deste julgado, percebe-se que o STJ apenas verificou a compatibilidade dos dispositivos normativos vigentes sob a perspectiva infraconstitucional, concluindo pela desnecessidade de falar-se em equiparação, haja vista a combinação do art. 46, II, com o art. 51, parágrafo único, do CTN e dos art. 4º, I e 35, I, b, da Lei nº 4.502/64, preverem o estabelecimento do importador como um dos componentes da hipótese de incidência que determina a cobrança desta exação na saída do produto.

Ocorre que, para ser admitido determinado sujeito como contribuinte do imposto ou equiparado a ele, ou se determinado fato tem como consequência o nascimento da obrigação tributária, deve-se delimitar a materialidade da hipótese de incidência da exação, conforme os dispositivos constitucionais vigentes. É através deste elemento que os demais são delimitados. Não se pode admitir, por exemplo, que seja contribuinte do ICMS quem não pratica atividade mercantil, isso porque, a materialidade deste imposto, descrita na Constituição Federal, é expressamente ligada à atividade mercantil.

A última palavra no âmbito dos tribunais quanto ao tema, no entanto, será do Supremo Tribunal Federal, em razão de ter sido admitida a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, a qual imporá ao Tribunal o exame da questão sob nova perspectiva, não se restringindo apenas ao alcance da outorga de competências constitucionalmente descritas, como também se a equiparação entre importador e industrial é compatível com o princípio da isonomia, instituído pelo art. 150, II, do Texto Maior, cabendo, portanto:

(...) ao Tribunal definir se há violação ao princípio da isonomia, na forma do artigo 150, inciso II, da Carta Federal, no tocante à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no desembarque aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, ante a equiparação do importador ao industrial, quando o primeiro não o beneficia no campo industrial.³

Dessa forma, mostra-se relevante analisar a controvérsia a respeito da constitucionalidade “da incidência do IPI na saída do estabelecimento do importador de mercadoria para revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial”⁴, sob o ponto de vista constitucional, principalmente no que se refere às perspectivas impostas pelo sistema de competências e pelo princípio da isonomia tributária.

Esta análise será feita nos três capítulos que se seguem, dos quais o Primeiro Capítulo será destinado a verificar a extensão constitucional da materialidade do IPI, por meio da ótica utilizada pelos principais juristas que estudaram o tema. No Segundo Capítulo, sendo verificar-se-a a compatibilidade das diferentes materialidades com o sistema de outorga de competências descrito na Constituição de 1988. No Terceiro Capítulo, com o resultado sobre o alcance da materialidade do IPI, em decorrência das

³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Voto Min. Marco Aurélio. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**. Recorrente: Polividros Comercial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 10 de jun. de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1178633>>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ementa do Acórdão. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**. Recorrente: Polividros Comercial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 10 de jun. de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1178633>>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

pesquisas empreendidas nos dois primeiros capítulos, será solucionada a possibilidade de equiparação do importador ao industrial quanto à perspectiva que impõe somente podem ser equiparados sujeitos passivos, para fins de incidência de determinado imposto, que incorram na materialidade da exação.

O Terceiro Capítulo será também destinado a aferir se, mesmo que o importador não incorra na materialidade do IPI, poderia ser justificada a equiparação do importador ao industrial, com o escopo de concretizar-se o princípio da isonomia tributária, equalizando, por meio da cobrança do referido tributo no ato de revendo do importador, os custos do produto estrangeiro com o produto nacional.

1. A MATERIALIDADE DO IPI NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 ALCANÇA QUAISQUER OPERAÇÕES QUE ENVOLVAM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS OU SOMENTE AQUELAS REALIZADAS NA FASE DE INDUSTRIALIZAÇÃO?

A problemática a ser solucionada neste trabalho, conforme mencionado anteriormente, restringe-se a saber se é constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na saída do estabelecimento do importador de mercadoria para revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial, em decorrência da combinação do art. 46, II, com o art. 51, parágrafo único, do CTN, e das equiparações expressamente previstas do importador ao industrial, nos termos do art. 51, II, do CTN, e nos art. 4º, I e 35, I, b, da Lei nº 4.502/64.

A solução para tal questionamento será decorrente da análise do alcance da materialidade do IPI, e da delimitação do alcance da interpretação da norma que prevê a saída do estabelecimento do importador como sendo um dos componentes da hipótese de incidência descrita no art. 46, II, do CTN. Também será examinada a possibilidade de equiparação a industrial, tendo por base os limites impostos pela outorga de competências descrita na Constituição Federal para instituir impostos.

Objetivando facilitar essas análises, faz-se importante o conhecimento sobre o contexto histórico desse imposto.

1.1. Breve Histórico do IPI

O imposto antecessor ao IPI era o Imposto de Consumo, inserido pela primeira vez por meio da Lei nº 25/1891, a qual previa como fato gerador a saída de produtos do estabelecimento fabril. Até a promulgação da Constituição de 1934, o imposto que deu origem ao IPI não tinha previsão constitucional, sendo apenas descrito pela legislação infraconstitucional.

Com o advento da Carta de 1934 e o modelo proposto por ela de federalismo fiscal fundado na partilha de competências tributárias entre os entes da Federação, houve a primeira previsão constitucional do imposto que daria origem ao IPI. O art. 6º, I, “b”, do Texto de 1934, criou a competência da União para instituir o Imposto sobre o Consumo de Quaisquer Mercadorias.

Em 1964, o IC foi instituído pela Lei nº 4.502/64, a qual elegeu, como hipótese de incidência do referido imposto, o desembarço aduaneiro do produto de procedência estrangeira e a saída do respectivo estabelecimento produtor, quando o produto for resultado da produção nacional.

Note-se que, à época, apesar da exação ser denominada “Imposto de Consumo”, a Lei nº 4.502/64 instituiu distinção entre os fatos geradores em decorrência da procedência do produto, deixando claro o propósito do referido imposto: recair sobre a produção industrial. Isto porque, no inciso II do art. 2º afirma que o fato gerador: “quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor”, vinculando o critério material do imposto em questão à fase de produção, indicando que deveria haver processo de produção industrial para a concretização da hipótese de incidência.

Serve de evidência que a referida Lei vincula a existência do fato tributário a um ato de industrializar, quando prevê o nascimento da obrigação tributária mesmo sem que ocorra a saída do produto do estabelecimento do produtor, por ter a operação industrial ocorrido fora do seu estabelecimento, modificando o critério temporal da hipótese de incidência para o momento que seja concluída a “operação industrial”, operação esta de industrializar o produto.⁵

Com a reforma tributária de 1965, sob a égide da Constituição Federal de 1946, houve pela primeira vez, após a ordem constitucional de 1934, alteração substancial do texto constitucional, modificando o nome do Imposto de Consumo de competência da União, passando este a ser denominado Imposto sobre Produtos Industrializados, permanecendo na competência da

⁵ § 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

União, e instituindo novo imposto de competência dos Estados, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

A mencionada reforma à legislação tributária também previa que o IPI teria função extrafiscal, ao atribuir a este a característica de seletividade em função da essencialidade do produto e seria não cumulativo, devendo abater-se em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. As disposições previstas na EC nº 18/65 foram mantidas nas Constituições de 1967 e de 1988.

Em decorrência da análise histórica do IPI, pode-se concluir que: apesar do primeiro nome ser Imposto sobre Consumo, em decorrência da Lei nº 4.502/65, este recaía inequivocamente, para o produto industrializado de procedência nacional, sobre a produção, e para o produto industrializado de procedência estrangeira, sobre a aquisição deste.

Estas premissas são de elevada importância para que se defina com maior exatidão a hipótese de incidência do IPI, tendo por base as perspectivas que levaram o constituinte e legislador a editar as normas que introduziram o imposto em estudo no sistema tributário nacional, bem como para delimitar o alcance e limites da materialidade desta hipótese de incidência, principalmente no que se refere à incidência deste imposto nos atos promovidos por quem não participa do processo de industrialização da mercadoria.

1.2. A hipótese de incidência e o princípio da legalidade.

A obrigação tributária, definida como a relação jurídica por meio da qual o Estado exige o pagamento de tributos, deve estar descrita em lei. No entanto, para que o Estado possa exercer o seu direito [e dever] de exigir a exação, não basta a previsão legal da obrigação, sendo também necessário ao seu nascimento a ocorrência do pressuposto fático descrito pelo legislador no mundo real⁶.

⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1977, páginas 25 e 26.

No direito tributário, a descrição normativa do fato ensejador da cobrança de tributos, ou seja, “o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”⁷ convencionalmente é denominada de fato gerador⁸, hipótese de incidência, hipótese tributária, regra matriz de incidência, dentre outros.

Ou seja, a hipótese de incidência será a proposição descritiva que qualifica normativamente como fatos jurídicos os fatos da realidade, os quais o legislador decidiu disciplinar⁹. Nessa perspectiva, o legislador expede conceitos e delimita características do fato que escolheu como relevante para o Direito, proporcionando à sua ocorrência o surgimento de consequências jurídicas.

O instrumento pelo qual o legislador vincula o fato à obrigação de pagar o tributo é a lei. A necessidade de se ter instrumento normativo para que a exação seja exigível é decorrência do aspecto formal do Estado de Direito, o qual impõe como ideal a necessidade de ser editada lei para formalizar o fato da vida eleito pelo legislador como capaz de originar uma obrigação tributária, ou seja, é escolhida uma das várias manifestações de capacidade econômica possíveis, exclusivamente por meio de lei, para que ocorra o nascimento da obrigação tributária, consagrando-se, assim, o princípio da legalidade como um dos corolários do Direito Tributário.¹⁰

Por ser a atividade legislativa pressuposto para atribuir a um fato a qualificação de fato tributário, com o consequente de fazer nascer a obrigação tributária, esta tarefa será vedada ao administrador e ao juiz, sendo exclusivamente atribuída ao Poder Legislativo ou ao Poder Executivo, quando

⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1977, página 26.

⁸ Esta denominação é amplamente criticada por diversos autores, como, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO e ALFREDO AUGUSTO BECKER, uma vez o termo “fato gerador” induzir o intérprete a erro ao empregá-lo ora como a descrição normativa do fato a ser tributado, e ora o próprio fato que faz nascer a obrigação tributária.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 265.

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, página 11.

este atuar em sua função legislativa e for expressamente permitido a exercê-la.¹¹

Em decorrência do conceito de hipótese de incidência supramencionado, percebe-se como pressuposto para o nascimento da obrigação de pagar tributo - a necessidade de estar previsto em lei o fato apto a ensejar tal obrigação. O legislador prescreve a norma, delimitando o evento que, concretizado no mundo real, terá como consequência o fenômeno jurídico que a lei atribuiu, irrompendo o vínculo abstrato da norma, tornando-a individual e concreta¹².

No entanto, não basta a mera descrição normativa para o nascimento da obrigação tributária, devendo ter-se o acontecimento no mundo real do fato em todos os seus aspectos descritos na hipótese de incidência para que nasça a obrigação de pagar o tributo. A realização do fato descrito na hipótese normativa, no direito tributário, é chamado da *fato tributário* ou *fato imponível*.

Definida a hipótese de incidência do tributo, a ocorrência do fenômeno da subsunção do fato à norma terá como consequência o nascimento da obrigação tributária. Ou seja, quando houver identidade entre o fato da vida e o fato descrito nos exatos termos da legislação como aquele que goza de relevância jurídica para o direito tributário (hipótese de incidência), surgirá a obrigação tributária.

Nesse sentido, para uma ocorrência da vida real descrita pelo órgão competente, por meio de dispositivo normativo individual e concreto, ser considerada um fato tributário, deve satisfazer todos os preceitos tipificados na hipótese da norma geral e abstrata¹³.

No Direito Tributário, os critérios identificadores da hipótese de incidência percebidos pela doutrina, são os critérios: a) material; b) espacial; e c) temporal. Através da definição de tais critérios é possível a delimitação das

¹¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, página 11.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 260.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, páginas 260 e 261.

características e conceitos inerentes à hipótese, para identificar o fato descrito cuja consequência jurídica é a obrigação de pagar determinada exação.

Por sua vez, o consequente da norma terá o objetivo de prescrever os direitos e obrigações das pessoas envolvidas no fato ensejador do nascimento da obrigação tributária, oferecendo critérios para se poder identificar os elementos reveladores da relação jurídica apta a fazer nascer a obrigação tributária. Tais critérios são elencados como: a) pessoal e b) quantitativo.

Somente após a delimitação das características essenciais da hipótese de incidência do tributo, por meio da análise pormenorizada dos critérios mencionados, é possível a abordagem da possibilidade de determinado sujeito ser elencado pela norma como contribuinte desta exação, ou se ter a equiparação de determinada pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária. Isto porque não há a possibilidade de ser contribuinte aquele que não incorre na materialidade do imposto. Da mesma forma, toda equiparação terá como limite o critério material da hipótese de incidência do tributo, não podendo equiparar-se ao contribuinte aquele que não exercer a atividade descrita no critério material.

1.3. Delimitando os critérios material, espacial, temporal, da hipótese de incidência

É imprescindível a análise e conceituação de cada um dos critérios ou aspectos da hipótese de incidência para a futura delimitação do alcance do Imposto sobre Produtos Industrializados e o exame da possibilidade de serem atribuídas ao importador as mesmas incidências do industrial, para fins de cobrança do IPI nas operações com produtos industrializados no mercado interno, quando este não exercer qualquer atividade qualificada na lei como industrial.

O critério material é o núcleo da hipótese normativa, é o verbo que descreve o comportamento humano escolhido pelo legislador como propício a fazer nascer a obrigação tributária, podendo ser entendido como “o encontro de

expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado)¹⁴.

Ou seja, o aspecto material da hipótese de incidência é “a imagem de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços”¹⁵.

Este critério, por si só, não conceitua nem caracteriza as circunstâncias fáticas selecionadas pelo legislador como fatos geradores da obrigação tributária. Para que o fato ganhe a relevância jurídica e produza as consequências descritas pelo legislador, este deve ocorrer em local determinado, ou em área específica, ou em local que esteja submetido à vigência da norma instituidora, e no momento descrito no antecedente normativo.

Nessa perspectiva, o critério espacial é o elemento indicador da condição de espaço do pressuposto normativo, é o local determinado pelo legislador em que o fato típico deve ocorrer, a área específica onde este deve nascer, ou simplesmente a norma somente produzirá efeitos aos fatos que nasçam no local submetido à vigência da norma instituidora.¹⁶

Quanto ao critério temporal, este é o momento, marco temporal, o qual o legislador atribuiu ao nascimento da obrigação tributária. Pode ser compreendido tal critério como:

(...) o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o vínculo jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária¹⁷.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 266.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2011, 6^a Edição, 12^a Triagem, página 107.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 269 e 270.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 272.

O critério temporal é o marco de extrema de relevância tanto para o Estado, quanto para o contribuinte, haja vista apenas nascer a obrigação tributária, e, portanto, o poder-dever do Estado de cobrar a exação, e o dever do contribuinte de adimplir a prestação pecuniária devida, no exato momento eleito pelo legislador como necessário para a concretização da hipótese de incidência.

O critério temporal da hipótese de incidência ganha ainda mais relevância pelo fato de que o legislador muitas vezes o descreve como o fato imponível da obrigação tributária o momento em que se concretiza a hipótese de incidência. Isto é: “(...) o legislador escolhe um momento, topicamente determinado, para situar no tempo, o fato tributário, com a inauguração do vínculo jurídico patrimonial”¹⁸.

A exemplo da opção legislativa em arbitrar como fato tributário o critério temporal da hipótese de incidência, pode-se citar o próprio art. 46 do CTN, o qual descreve como fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados o “desembarço aduaneiro”, a “saída do estabelecimento” e a “arrematação”, os quais não são a hipótese de incidência, mas apenas um de seus critérios (critério temporal), como será melhor demonstrado adiante.

Portanto, para a solução ao questionamento exposto ser alcançada, deve-se definir os limites da hipótese de incidência descrita no art. 46, II, do CTN, delineando minuciosamente os seus critérios material, temporal e espacial, para se examinar se as circunstâncias fáticas expostas (a saída do produto do estabelecimento do importador sem qualquer processo de industrialização precedente) guardam exata identidade com a descrição normativa, de maneira a gerar como consequência o nascimento da obrigação tributária de pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ocorre que não se pode admitir o nascimento da obrigação tributária em decorrência de ato praticado por quem não é expressamente considerado sujeito passivo pela lei ou que não tenha capacidade para cobrar a referida

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 273.

exação; bem como não poderá ser cobrada a obrigação tributária, que é exclusivamente patrimonial, sem se ter determinado o valor pecuniário da dívida.

Em decorrência desta ótica, é de extrema relevância a delimitação dos critérios pessoal e quantitativo do consequente normativo da hipótese de incidência. É por meio do critério pessoal que será possível identificar o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária.”; bem como o sujeito passivo da obrigação, o qual será o titular do dever de pagar a prestação pecuniária, bem como das obrigações acessórias a ela imposta.

Dessa forma, de igual modo, é de suma de importância serem delimitados os critérios pessoal e quantitativo do consequente da hipótese de incidência do imposto, e, somente a partir do preenchimento de todos estes critérios, é que se pode admitir ter-se constituída a obrigação tributária apta a ensejar a cobrança da exação.

1.4. Necessidade de interpretação do texto normativo da legislação infraconstitucional em conformidade com a Constituição Federal

Consoante demonstrado no item anterior, para que seja respondida indagação supracitada, na qual se busca verificar se uma determinada circunstância da realidade fenomênica enseja a cobrança do tributo, deve-se definir a sua hipótese de incidência, delimitando os seus respectivos critérios.

O art. 46 do CTN detalha como sendo os fatos geradores do IPI: (i) o desembarço aduaneiro dos produtos industrializados de procedência estrangeira; (ii) a saída do produto industrializado dos estabelecimentos do importador, industrial, comerciante ou arrematante; e (iii) a arrematação do produto apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A Lei nº 4.502/64, por sua vez, em seu artigo 2º, institui como fatos geradores (i) o desembarço aduaneiro dos produtos de procedência estrangeira; e (ii) a saída do respectivo estabelecimento produtor em relação à produção nacional.

No entanto, apenas examinando tais fatos descritos nos dispositivos analisados não se pode delimitar com precisão a hipótese de incidência do IPI. Isto porque, para ser interpretada qualquer norma, seja de Direito Tributário ou não, o intérprete deve utilizar-se das fontes normativas do sistema como um todo. Em que pese o Código Tributário Nacional ser a lei complementar que detalha o fato tributário do imposto estudado, esta não o faz de forma isolada e autônoma, haja vista estar subordinado a um sistema que deve ser interpretado de forma harmoniosa com a Constituição Federal.

O intérprete não pode examinar o texto normativo em sua literalidade, desconsiderando os princípios, preceitos e normas constitucionais vigentes, uma vez ser a Constituição Federal o “instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas.”¹⁹.

Dessa forma, para se delimitar a hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, deve-se analisar o art. 46 do CTN e o art. 2º da Lei nº 4.502/64 à luz das normas, princípios e preceitos constitucionais.

Aliás, utilizar-se dos preceitos e princípios descritos no Texto Maior para se interpretar as normas referidas, delimitando os critérios de sua hipótese de incidência é cumprir com o dever de respeitar um dos princípios vigentes no sistema constitucional brasileiro, o princípio da interpretação conforme a Constituição, do qual extrai-se a obrigação de que, se um dispositivo da legislação, em decorrência das peculiaridades semânticas do texto, possui mais de um significado, deve-se buscar aquele que esteja em harmonia com a Lei das Leis²⁰.

1.5. A materialidade do IPI na Constituição Federal de 1988

A Carta Federal de 1988 é a fonte normativa que dita o fato a ser tributado, outorgando a competência para um dos entes da Federação instituir determinado imposto sobre este fato. Nessa perspectiva, a Lei Maior define e

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 78.

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012, 7^a Edição, página 109.

delimita o alcance da hipótese de incidência do imposto que será instituído pelo legislador competente, sendo esta, por sua vez, apenas detalhada pela legislação complementar, a qual dispõe sobre a hipótese de incidência, à luz da definição e delimitação dada pelo Texto Maior.

A Constituição Federal prevê, em seu art. 153, IV, a competência da União para instituir impostos sobre “produtos industrializados”, determinado, no §3º do mesmo artigo, que tal imposto:

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
- IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.

O Texto Maior, ao apenas afirmar a competência da União para instituir o imposto sobre “produtos industrializados”, deixa dúvidas quanto ao alcance da materialidade de tal imposto, haja vista poder se cogitar a possibilidade desta exação recair sobre: (i) a existência do objeto, (ii) as operações que tenham por objeto o produto industrializado, (iii) ou até mesmo sobre o próprio ato de industrializar.

Para ser esclarecido se um determinado fato seria considerado fato tributário de tal imposto, surge, em decorrência do texto constitucional vago, a primeira problemática enfrentada pela doutrina para se delimitar a hipótese de incidência de um tributo: o texto constitucional define e delimita o fato a ser tributado, ou deixa a cargo do legislador complementar deliberadamente executar esta tarefa?

Tal questionamento ainda resta mais duvidoso em decorrência do texto do art. 146, II, a₇, da CF²¹ impor à lei complementar definir, por meio de normas gerais em matéria tributária, os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes

²¹ 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;

dos tributos, parecendo, em leitura superficial, dar um “cheque em branco” ao legislador complementar para dispor sobre os elementos estruturais do tributo.

Aliás, é em decorrência desta divergência doutrinária que os Ministros Teori Zavascki, Cármem Lúcia, Edson Fachin, Dias Toffoli, Rosa Weber e Roberto Barroso, ao analisarem a existência de Repercussão Geral no RE nº 946.648/SC, votaram pela inexistência de questão constitucional a ser discutida, uma vez defenderem ser restrita à legislação infraconstitucional a análise da extensão da materialidade do IPI.

Ocorre que as normas que detalham a materialidade do imposto e o instituem devem ser interpretadas de forma sistemática, principalmente levando em conta os princípios da autonomia da federação e da autonomia municipal e distrital, sendo evidente a função da legislação complementar: detalhar o assunto consoante os ditames constitucionais já impostos:

II – Daí por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá “os tributos e suas espécies”, nem “os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes” dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. A função da lei complementar, a respeito, é meramente declaratória, devendo materializar, apenas, o “propósito de explicitação” dos ditames constitucionais tributários. Se for além disso, será unconstitutional, e os legisladores ordinários das pessoas políticas, bem como os “operadores do Direito”, deverão simplesmente desconsiderar seus “comandos” (já que desbordantes dos lindes constitucionais).²²

Dessa forma, a resposta ao questionamento levantado é evidente: a Constituição delimita a hipótese de incidência, mesmo que não seja de forma clara e precisa. Ou seja, a hipótese de incidência descrita pelos legisladores infraconstitucionais encontrará limites na Lei Maior, existindo, indiscutivelmente, questão constitucional. Haverá análise, portanto, da constitucionalidade da lei complementar e da norma que institui o IPI. Ressalta-

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, Malheiros Editores, 2010, página 969.

se, que os elementos essenciais dos impostos são apenas detalhados pela lei complementar, a qual, no caso ora analisado, é o Código Tributário Nacional²³, mas são determinados pela Constituição Federal.

Portanto, ao se interpretar a extensão da hipótese de incidência para ser verificado se um fato estaria abarcado pela moldura detalhada no Código Tributário Nacional e instituída pela Lei nº 4.502/64, deve-se utilizar o método de interpretação sistemática, delimitando os preceitos e princípios dispositivos constitucionais aplicáveis ao caso, uma vez as normas infraconstitucionais não poderem descrever, como hipótese de incidência, fatos não elencados pela ordem constitucional vigente como ensejadores do nascimento da obrigação tributária.

O método de interpretação sistemática é aquele pelo qual o intérprete examina o texto normativo à luz do sistema jurídico como um todo, verificando a adequação dos preceitos normativos com os princípios e ditames constitucionais, examinando os princípios e postulados que orientam a produção normativa e verificando a coerência de tal interpretação com as normas impostas pelo Texto de 1988, ou seja, a interpretação sistemática traduz-se como o:

(...) momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários

²³ Relevante discussão suscitada à época da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que passou a exigir lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário (na ordem constitucional era exigida apenas lei ordinária) referiu-se à recepção como Lei Complementar do Código Tributário Nacional, a qual não foi difícil de ser aceita, uma vez que em nosso Direito Constitucional há a impossibilidade de existir inconstitucionalidade formal superveniente. Ou seja, tendo uma determinada norma sido promulgada em conformidade com os ditames constitucionais vigentes à época de sua edição, respeitando as formalidades constitucionais impostas à época, poderá ser recepcionada pela nova ordem constitucional, caso não a contrarie materialmente. Dessa forma, estando em harmonia com a Constituição de 1967, e futuramente com a Constituição de 1988, a maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional, restou possibilitada a sua recepção, tendo este diploma normativo sido incorporado às novas Constituições com *status* da espécie normativa exigida para dispor sobre o seu conteúdo, restando revogados apenas os dispositivos que materialmente não se compatibilizem com os novos ditames constitucionais.

escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras.²⁴

Aplicando a concepção da interpretação sistemática, para solucionar a problemática anteriormente suscitada: teria o Texto Constitucional de 1988, ao determinar a competência da União para instituir imposto sobre produtos industrializados, criado imposto sobre: (i) a existência do objeto (produtos industrializados), (ii) sobre as operações que o envolva, (iii) ou sobre o ato de industrializar?

A primeira solução para tal questionamento é extraída da própria Carta Federal, mais precisamente do art. 153, §3º, II, o qual prevê que o Imposto sobre Produtos Industrializados: “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. O constituinte, em tal dispositivo, esclarece o texto vago do art. 153, IV, ao afirmar que o referido, por ser não-cumulativo, deverá ser compensado o que for devido em decorrência da operação que fez nascer a obrigação tributária, com o montante cobrado na operações anteriores.

Com base na interpretação em conjunto dos inciso IV, §3º, II, do art. 153 da CF, não se pode admitir que o IPI recaia sobre a mera existência do produto, revelando-se, como um dos componentes da materialidade deste imposto, “a realização de operações” com produtos industrializados. Como bem apontado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

A realização de operações é que amolda a tipicidade prevista na CF, configurando o verdadeiro sentido do fato juridizado, ou seja, a prática de operação jurídica, como a transmissão de um direito (posse ou propriedade). Essa operação tem o produto industrializado por objeto, em razão do que para a configuração jurídica do IPI, podem ser apontados os requisitos seguintes: a) a existência de um produto industrializado; e b) um negócio jurídico(...)²⁵

No entanto, não é suficiente à delimitação do alcance da materialidade do IPI, a premissa de que esta se refere a operações cujo objeto seja um

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, 26^a Edição, página 109.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, página 53.

produto industrializado. Isto porque se deve determinar, por meio das normas constitucionais, quais operações são estas, ou seja, se estas operações são: (i) a mera circulação de um produto industrializado, independente de esta ocorrer na fase de industrialização do produto ou na fase mercantil; (ii) se estas operações tributadas apenas podem ocorrer na fase de produção industrial; ou (iii) se a operação que tem por objeto produtos industrializados, eleita pela Constituição Federal, é somente a efetiva industrialização.

A definição de quais operações que tenham por objeto um produto industrializado está delimitada no alcance da outorga da competência da União para instituir o IPI prevista na Carta Federal. Tal descrição é fundamental para delimitar-se a interpretação das hipóteses de incidência detalhadas no Código Tributário Nacional e instituídas pela Lei nº 4.502/64, principalmente a que define como fato tributado pelo IPI a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, industrial, arrematante ou comerciante.

No exame da definição de quais operações são alcançadas pela materialidade desta exação surge importante questionamento: poderia qualquer saída do produto industrializado do estabelecimento do industrial ou a ele equiparado ser fato imponível do IPI, à luz dos princípios constitucionais? Ou somente poderá ser fato tributado pelo IPI a saída do produto industrializado precedida da operação de industrialização?

Analisando isolada e literalmente o art. 153, IV, da CF, poderia afirmar-se que qualquer operação com produtos industrializados seria fato tributado pelo IPI, e, portanto, qualquer saída do produto industrializado do estabelecimento do industrial ou a ele equiparado é capaz de ensejar o nascimento da obrigação tributária [o dever do contribuinte de pagar o tributo e o direito do Estado de exigir-lo].

Ocorre que, conforme mencionado, não se pode interpretar as normas constitucionais de maneira isolada, sendo dever do intérprete ao analisar os preceitos, questionar se tal análise se coaduna com a ordem constitucional vigente.

1.6. A delimitação dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo do Imposto sobre Produtos Industrializados à luz das normas Constitucionais: analisando os ensinamentos doutrinários.

A Constituição Federal de 1988, conforme já mencionado, em seu art. 153, inciso IV, prevê a instituição de Imposto sobre Produtos Industrializados, o qual, como já demonstrado por meio da interpretação em conjunto de tal dispositivo com o §3º, inciso II²⁶, do mesmo art. 153 da CF, incide sobre as operações que tenham por objeto produtos industrializados, sem delimitar expressamente neste inciso qual seria a extensão de tais operações, o que gerou divergência na doutrina para identificá-las.

Em estudo pioneiro quanto à controvérsia doutrinária em relação ao assunto, anterior à promulgação da Constituição de 1988, PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, ao analisar os estudos de GERALDO ATALIBA e RUBENS GOMES DE SOUSA sobre a materialidade do IPI à luz dos princípios constitucionais vigentes à época, apontou a divergência de tais juristas quanto à interpretação da extensão das operações que envolviam produtos industrializados as quais poderiam ensejar o nascimento da obrigação tributária de cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados, concluiu que:

- a) Destarte, como corolário das considerações retro, podemos concluir que o IPI é um Imposto sobre a circulação de mercadorias, porém esta circulação não é necessariamente impulsionada por um negócio jurídico;
- b) É, portanto, um tributo semelhante ao ICM, apenas enquanto o ICM incide sobre qualquer bem em circulação, o IPI só incide se esta circulação for de produto industrializado;
- c) O único reparo à análise de Rubens Gomes de Sousa é que não é um imposto que incide sobre a circulação de produto industrializado, pois, quando o legislador ordinário restringiu a incidência do imposto à fase de produção, não esgotou a sua competência constitucional, porque não afrontaria a Constituição nem o CTN, se a lei ordinária exigisse o imposto também na fase de comercialização do produto industrializado, quando da saída do estabelecimento do atacadista ou varejista.²⁶

Analisando o estudo de RUBENS GOMES DE SOUSA mencionado por

²⁶ LIMA, Pérssio de Oliveira. **Hipótese de Incidência do IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 7-8, Ano III, Janeiro/Junho de 1979, página 197.

PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, verifica-se que este autor defende ser a materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados apenas aquelas operações que envolvam a circulação de mercadorias em sua fase de produção, apoiando-se na premissa de que após a reforma tributária, o IPI deixou de ser imposto que recaía sobre o consumo de mercadorias, transferindo seu ônus ao consumidor, passando a ser exação cobrada do produtor, em relação às suas atividades de circulação de mercadorias na fase de produção industrial:

Com efeito, já muito antes da reforma tributária, o imposto havia deixado de ser sobre o consumo de mercadorias, cobrado do produtor e transferido obrigatoriamente para o consumidor, e passara a ser sobre a circulação de mercadorias, em sua fase de produção, termo que inclui a importação das estrangeiras e a fabricação das nacionais. Quanto aos produtos importados, isso ocorreu em 1957, com a instituição do sistema de cobrança do imposto por etapas sobre o valor agregado, estendido, a partir de 1959, também aos produtos nacionais. Daí a identidade do IPI também com o ICM, igualmente reconhecida pela comissão e de que voltarei a falar, salvo que o ICM, além de abranger também a fase da produção, prossegue na fase subsequente de circulação mercantil.²⁷

Quanto ao estudo analisado por PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, de GERALDO ATALIBA, é esclarecido que (i) o IPI não recai sobre a atividade de produção; (ii) mas sim sobre as operações que envolvam produtos industrializados; (iii) sendo praticamente idêntico ao ICM, apenas se distinguindo deste imposto em relação à qualificação da operação, que para o IPI deve ser operação que envolva necessariamente um produto industrializado, e no ICM é qualquer operação que envolva uma mercadoria; e (iv) a operação que enseja a cobrança do IPI deve ser considerada sob a ótica do industrial, podendo tributar-se a venda do industrial para qualquer pessoa, seja esta contribuinte ou não do IPI:

(...)É forçoso concluir que a Constituição impede a simples tributação da atividade ou do processo de produção, porque, se assim fosse, não se estaria, em verdade, tributando o produto mas sim o conjunto de componentes que se prestam a esse tipo de atividade. Pela sua utilização (desse conjunto de

²⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **O ICM, O IMS, O IPI e a Construção Civil.** Revista de Direito Público. Vol. 22, Ano V, Outubro-Dezembro de 1972, página 297.

componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não estará diante do IPI, mas de tributo diverso. (...)²⁸

(...) De qualquer forma: assim como no ICM, a mercadoria é mero qualificativo da operação, no IPI a menção constitucional ao produto industrializado presta-se tão só a reduzir – como simples locução adjetiva – o campo material das “operações” tributadas. No contexto constitucional (e para efeitos dos arts. 21, V e 23, II) essas expressões assumem função definida, ou seja, a de especificar, qualificando o objeto, as “operações” suscetíveis de tributação. (...)²⁹

(...) Para efeito de incidência de IPI, a operação é considerada da ótica (da perspectiva) do industrial que, no vínculo bilateral que a traduz, assume a qualidade de agente realizador (basicamente, de vendedor do produto industrializado). O adquirente do produto, nesse sentido, pode ser qualquer pessoa; sua qualidade absolutamente não interfere no fenômeno da incidência e da instauração da relação jurídica tributária consequente. É só havendo um vendedor industrial que se tem verificada a condição suficiente para a ocorrência da hipótese.³⁰

Percebe-se, inicialmente, pelas conclusões de PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, a existência de duas correntes em relação à delimitação do critério material do IPI: (i) a primeira, defendida por RUBENS GOMES DE SOUSA, afirmindo que o critério material da incidência do IPI refere-se às operações com produtos industrializados na fase de produção industrial; enquanto (ii) a segunda, defendida por GERALDO ATALIBA, entende não estar as operações com produtos industrializados na materialidade do IPI restritas à fase de produção, sendo, este imposto verdadeiro ICMS qualificado em razão ao objeto da operação, que neste primeiro será restrito ao produto industrializado, enquanto, no segundo, será qualquer mercadoria.

Conclui, ainda, PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, a competência constitucional do IPI ser ampla, permitindo a tributação de qualquer operação que tenha por objeto produtos industrializados, não sendo necessário que esteja restrita à fase de produção industrial. No entanto, ao admitir que a competência do legislador ordinário não foi esgotada ao prever apenas

²⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Hipótese de Incidência do IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 37, Ano 10, Julho-Setembro de 1986, página 148.

²⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Hipótese e Incidência do IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 37, Ano 10, Julho-Setembro de 1986, página 149.

³⁰ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Hipótese de Incidência do IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 37, Ano 10, Julho-Setembro de 1986, página 151.

hipóteses de incidência na fase de produção, adverte sutilmente à possibilidade de serem tributadas as operações que tenham por objeto produtos industrializados na fase de comercialização, desde que esta hipótese de incidência esteja expressamente prevista em lei, a qual ainda não foi criada³¹.

Ao analisar o estudo de GERALDO ATALIBA citado por PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, não se percebe a dicotomia entre a materialidade do IPI descrita por este autor e por RUBENS GOMES DE SOUSA. Isto porque, não parece ter GERALDO ATALIBA admitido a incidência do IPI em qualquer fase econômica de circulação do produto industrializado, uma vez ter vinculado o critério material ao critério pessoal do consequente da obrigação tributária, defendendo que somente poderá ser exercida a operação com o produto industrializado se esta for impulsionada por industrial. Ora, qual seria a necessidade de vincular a operação que enseja a incidência do IPI ao industrial, se não restringi-la à fase de produção, conforme os ensinamentos de RUBENS GOMES DE SOUSA?

Em relação à corrente defendida por PERSIO DE OLIVEIRA LIMA, e na perspectiva deste autor, também por GERALDO ATALIBA, a qual afirma ser o IPI verdadeiro ICMS qualificado, permitindo tributar quaisquer operações que envolvam produtos industrializados, tem-se ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, o qual em estudo sobre o IPI sob a vigência da Constituição Federal de 1967, afirmou que a sua materialidade descrita na Carta Maior seria “realizar operações com produtos industrializados”, definindo as operações que podem ser escolhidas pelo legislador como aptas a ter como consequente o nascimento da obrigação tributária de pagar o tributo em questão as seguintes operações: (i) produção de industrializados, (ii) circulação de produtos industrializados, (iii) distribuição de produtos industrializados, (iv) importação de produtos industrializados brasileiros ou reimportação, (v) consumo de produtos industrializados³².

Essa tese também parece ser adotada por ROBSON MAIA LINS, o qual

³¹ LIMA, Pérsio de Oliveira. **Hipótese de Incidência do IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 7-8, Ano III, Janeiro/Junho de 1979, página 197.

³² CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983, Coleção textos de direito tributário; v.5., páginas 55 a 59.

afirma ser a materialidade outorgada na Constituição de 1988 uma só: “operações com produtos industrializados”, admitindo, no entanto, que, à luz das normas infraconstitucionais reguladoras do IPI:

(...) o legislador das normas gerais de direito tributário findou por autorizar a criação de três tipos de tributo sobre produtos industrializados. Esses três tipos de tributo seriam diferentes porquanto um incidiria sobre a importação, outro sobre a industrialização e o comércio do bem, e, finalmente um sobre a arrematação de produtos industrializados.³³

Quanto à corrente defendida por RUBENS GOMES DE SOUSA, destaca-se a lição de ALIOMAR BALEIRO, cuja análise superficial parece aderir à segunda corrente de pensamento, defendida por PERSIO DE OLIVEIRA LIMA, pois fala em acessoriedade do conceito de industrialização, conforme se confere no seguinte trecho:

De princípio, diga-se que o conceito de ‘industrialização’, para fins de IPI, é meramente acessório, já que a Constituição Brasileira não prevê a tributação da industrialização se não da operação que tem produto industrializado por objeto, o que é muito diferente (Cf. Cleber Giardino. Op. Cit., p. 138.).

A grande maioria dos doutrinadores entende inexistir fato jurídico tributário pela simples saída física dos produtos industrializados (fenômeno que também ocorre no ICMS). A operação que gera a saída do produto industrializado corresponde sempre a ato ou negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade (Cf. Américo Masset Lacombe, “Imposto sobre Produtos Industrializados”, in RDT, vol. 27, p. 28, pp. 117-119; Paulo de Barros Carvalho, “Imposto sobre Produtos Industrializados”, in Curso de Direito Empresarial, vol. II, pp. 149-150). Registra, com propriedade, José Roberto Vieira: “o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os produtos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização”. (cf. IPI. A Regra – Matriz de Incidência, pp. 73-74.)³⁴

No entanto, mais adiante, esclarece sua posição na qual restringe as operações sujeitas à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados serem restritas à fase industrial, ao separar o sujeito passivo e os fatos geradores em relação às mercadorias de procedência nacional e as

³³ LINS, Robson Maia. **A regra-matriz do Imposto sobre Produtos Industrializados** in: Tributação do Setor Industrial. Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahai Canado (Coord.). São Paulo: Ed. Saraiva, GVlaw, 2013, página 46.

³⁴ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10ª Edição, página 469.

estrangeiras. Consoante expõe ALIOMAR BALEEIRO, para a mercadoria de procedência estrangeira, haveria dois fatos geradores a ensejar a cobrança do tributo em questão: (i) o desembarço aduaneiro; (ii) o arremate do leilão, sendo tais momentos escolhidos para onerar o processo de industrialização que aconteceu fora do Brasil.³⁵

Dessa forma, ao entender ser o fato imponível escolhido pelo legislador para a incidência do IPI em relação às mercadorias de procedência nacional a saída do estabelecimento do industrial “ou quem a ele a lei equiparar”, e não admitir a possibilidade de ser interpretado como possível de equiparação ao industrial o importador e o arrematante, demonstrou ser o elemento econômico tributado as operações que ocorrem na fase de industrialização no Brasil.³⁶

Nessa perspectiva, o fato alcançado pela competência constitucional da União de instituir o IPI seria restrito àqueles ocorridos na fase de industrialização da mercadoria. Caso esta tenha ocorrido fora do Brasil, admitir-se-ia excepcionalmente recair a cobrança do imposto a sujeito não envolvido na fase de produção industrial por não poder tributar os fatos ocorridos durante a produção industrial exercida no exterior, e, consequentemente, não poder atingir o industrial que exerce esta atividade fora do território brasileiro, tendo o legislador escolhido “o momento cômodo de sua tributação alfandegária, simultaneamente com o pagamento desta, ou logo depois, desde que antes da liberação do volume nas portas de armazéns das docas ou estação alfandegada.”³⁷.

Em contrapartida, ocorrendo a fase de produção no Brasil, não seria permitido ser imputado o dever de pagar o tributo a sujeito que não participa da fase de industrialização do produto, não admitindo a possibilidade de equiparação do importador ou do arrematante ao industrial³⁸.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10^a Edição, página 480.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10^a Edição, página 485.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10^a Edição, página 480.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10^a Edição, página 485.

A distinção entre as hipóteses de incidência descrita no art. 46 do CTN, demonstrando que apesar destas tributarem “operações que tenham por objeto produtos industrializados”, ocorrem em momentos distintos, e para sujeitos passivos diferentes, também é aceita por REGINA HELENA COSTA:

De fato, tem-se três hipóteses de incidência distintas: a) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira (proteção da indústria nacional); b) realizar operação com produtos industrializados; e c) arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados.

Vale observar que a materialidade do IPI não consiste na industrialização de produtos, assim entendido seu processo de confecção. Saliente-se que o conceito de industrialização, para fins de IPI, é meramente acessório, já que o que importa é o conceito de *produto industrializado*, objeto da operação (art. 46, parágrafo único , CTN). Não é a industrialização que se sujeita à tributação, mas o *resultado* desse processo. Confirma esse entender a dicção do art. 153, §3º, II (“compensando-se o que for devido em cada operação...”).³⁹

Acerta a jurista ao afirmar não ser a industrialização o fato econômico sujeito à tributação pelo IPI, e sim as operações que tenham por objeto o produto deste fato, em decorrência das disposições constitucionais, explicando que apenas foi relevante ao legislador descrever o que seria um produto industrializado porquanto somente incidirá o IPI nas operações cujo objeto é este tipo de mercadoria.

No entanto, apesar de criticar o legislador ao escolher o fato imponível como o aspecto material da hipótese de incidência⁴⁰, incorre no mesmo erro ao delimitar as hipóteses de incidência do referido tributo descritas no CTN, distanciando-se da materialidade delineada na Constituição, como sendo, para os produtos nacionais “realizar operações com produtos industrializados”, enquanto para os produtos importados seria (i) “desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira” e (ii) “arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados”. Isso porque, seja na importação, arrematação ou saída do estabelecimento do industrial, a materialidade deveria ser a mesma, uma vez a Constituição Federal outorgar à

³⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2014, 4ª Edição, página 370.

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2014, 4ª Edição, página 370.

União a competência para instituir o IPI sobre determinado fato, devendo, portanto, ser a mesma materialidade para as três hipóteses de incidência: tributar operações que tenham por objeto produtos industrializados, sendo diferenciados os fatos geradores de tais operações pelo legislador apenas pelo momento de sua incidência, como pode ser entendido pelas percepções defendidas por ALIOMAR BALEEIRO⁴¹.

Realmente, as hipóteses de incidência descritas no CTN são distintas, mas não em razão de seu aspecto material, uma vez este aspecto ser restrito aos fatos impostos pela Constituição Federal por meio da outorga de competências. A atuação do legislador complementar é a de detalhar os fatos tributados pelo IPI apenas se forem “realizar operações com produtos industrializados na fase de produção”. Para cada hipótese de incidência especificada no art. 46 do CTN, o legislador complementar deveria escolher determinadas operações cujo objeto são produtos industrializados, sendo estas negócios jurídicos translativos da posse e tendo ocorrência na fase de produção industrial.

Nessa perspectiva, quanto às operações que tenham por objeto produtos industrializados nacionais, nascerá a obrigação de pagar o IPI com a concretização do aspecto temporal de incidência, o qual é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele quem a lei equiparar. O aspecto material continua sendo realizar operações com produtos industrializados na fase de industrialização, sendo absurda a interpretação de que a mera retirada de um produto do estabelecimento industrial, sem qualquer negócio jurídico translativo de sua posse, poderia ensejar o nascimento da obrigação tributária. O que diferencia esta hipótese das demais é o seu aspecto temporal: a saída do estabelecimento do industrial ou a ele equiparado.

Também será a materialidade das hipóteses do art. 46, I e III, do CTN realizar operações que tenha por objeto produtos industrializados na fase de produção industrial, uma vez que o desembarço aduaneiro e o arremate somente serão concretizados em decorrência da realização do ato (operação)

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10ª Edição, página 480.

de importar e arrematar. Estes atos, por sua vez, são negócios jurídicos com a consequente transferência da posse do produto industrializado, sendo, portanto, operações cujo objeto é um produto industrializado e a razão de ser destas cobranças é se tributar a fase de produção industrial que ocorreu no exterior e que não foi tributado pelo país exportador.

Estas hipóteses de incidência diferenciam-se, por sua vez, entre elas, e a hipótese prevista no art. 46, II em decorrência do aspecto temporal. Para a primeira hipótese de incidência, o aspecto temporal é o “desembarço aduaneiro”, enquanto no segundo, o “arremate da mercadoria apreendida ou abandonada”, e somente após incorrer nestes atos é que será devido o IPI.

Quanto às diferentes hipóteses, também pode se perceber que a descrita no art. 46, I, do CTN é impossível de recair sobre produto industrializado em território brasileiro, uma vez não poder se falar em operação de importação de produto brasileiro, como bem impõe a Lei nº 4.502/64, a qual institui a cobrança do IPI que tem como fato imponível o desembarço aduaneiro apenas às operações com produtos industrializados de procedência estrangeira.

Voltando à análise constitucional da materialidade do IPI, a corrente na qual afirma esta ser restrita a “realizar operações com produtos industrializados na fase de produção industrial” também é aceita por RICARDO LOBO TORRES, que ao diferenciar o IPI do ICMS, ressalta a incidência do primeiro tributo estaria restrita às operações com produtos à fase de industrialização, enquanto a incidência da segunda exação não restringir-se apenas à fase de produção, sendo também estendida à comercialização da mercadoria “diferença específica está em que o ICMS incide sobre todas as etapas da circulação de mercadorias, enquanto o IPI, menos extenso, apenas incide sobre a fase de produção industrial”.⁴²

Aliás, esta corrente parece ser a que melhor se adapta ao sistema constitucional como um todo, uma vez parecer, ao constituinte prever a

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol IV – Os tributos na Constituição.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007, página 173.

competência da União para instituir impostos sobre produto industrializado, buscar tributar a fase de industrialização da mercadoria. Esta posição se confirma em decorrência da previsão da competência de os Estados e Distrito Federal instituírem Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que recai sobre a atividade mercantil.

A posição da necessidade das operações abarcadas pela incidência do IPI serem restritas somente àquelas que tenham por objeto produtos industrializados e que sejam realizadas na fase de produção industrial também é defendida por JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Por fim, no que concerne à hipótese da norma de incidência desse tributo, acrescente-se uma última reflexão. Se, da Lei Maior, deflui a noção de que o IPI tributa a realização de operações com produtos industrializados, despontando o industrial como o destinatário constitucional tributário; e se, da lei ordinária, deriva a ideia de que essas operações são jurídicas e implicam transmissão da propriedade ou posse dos produtos, bem como decorre a informação de que elas se devem dar por consumadas no momento da saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos que os industrializaram; torna-se certo e inconteste que esse tributo atinge os negócios jurídicos com os produtos, quando eles tenham sido, imediatamente antes, industrializados; resulta lúmpido e incontroverso que o IPI incide na primeira etapa da cadeia de produção e comercialização dos produtos industrializados. Tese que, conquanto, como qualquer outra, não seja unânime (PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA), nasceu há muito e com distinção (RUBENS GOMES DE SOUSA), segue sendo advogada hoje (ADOLPHO BERGAMINI), e conta, ao longo do tempo, com a defesa significativa da melhor doutrina (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO). De pleno acordo com a tese, entendemos manifesto e indisputável que esse imposto alcança as operações realizadas pela indústria.⁴³

Ocorre que, este jurista, ao citar os demais defensores da corrente defendida por RUBENS GOMES DE SOUSA, ALIOMAR BALEIRO e REGINA HELENA COSTA, dentre eles JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, comete equívoco, haja vista este último adotar posição a qual se diferencia sutilmente da primeira corrente, porquanto, apesar de adotar como a materialidade do IPI “realizar operações com produtos industrializados na fase de industrialização”,

⁴³ VIEIRA, José Roberto. **O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI x ISS: óculos para macacos.** [2013?] Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%A9%20Roberto%20Vieira.pdf>>. Acesso em: 02.10.2016.

impõe que estas operações sejam realizadas apenas pelo próprio sujeito responsável por industrializar o produto:

Em se tratando do IPI, impõe-se plena e irrestrita obediência ao seu aspecto material, qual seja, a prática de um operação (jurídica) com produto industrializado anteriormente elaborado pelo próprio realizador da operação.

(...) O legislador federal não possui nenhum amparo constitucional para fixar a ocorrência do fato imponível do IPI, em momento diverso, como qualquer outra circulação sem caráter jurídico, e em que o sujeito passivo também não tenha sido o industrializador.⁴⁴

Esse entendimento parece se distanciar do que defende RUBENS GOMES DE SOUSA, seguido por ALIOMAR BALEIRO, REGINA HELENA COSTA, e da visão do próprio JOSÉ ROBERTO VIEIRA, haja vista delimitar a materialidade de incidência do IPI descrita na Constituição Federal como sendo “realizar operações com produtos industrializados em fase imediatamente posterior à industrialização deste produto”. E, ao delimitar as operações sujeitas à incidência do IPI àquelas que (i) tenham por objeto produto industrializado, e que (ii) ocorram em momento imediatamente posterior à industrialização, restringe a amplitude da equiparação do sujeito passivo prevista no art. 51, II do CTN, àqueles que realizaram a industrialização que resulte no produto objeto da operação tributada.

A perspectiva de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, por sua vez, aproxima-se mais da corrente defendida por ROQUE ANTONIO CARRAZZA e EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, os quais afirmam ser a industrialização do produto, juntamente com a realização de uma operação, componente do critério material da hipótese de incidência do IPI:

Assim, o IPI deve, por injunção constitucional, ter por hipótese de incidência, o fato de alguém industrializar produto e impulsioná-lo para fora do estabelecimento produtor, mediante a celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.⁴⁵

⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, página 139.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A não incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso caso de Equiparação Legal)**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Número 140, Maio 2007, página 93.

A percepção de ser a materialidade do IPI realizar operações que tenham por objeto produto industrializado na fase de industrialização condicionada à exigência de que um dos sujeitos envolvidos na operação tenha industrializado o produto objeto desta também é defendida por SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO:

A hipótese de incidência do IPI requer, para sua configuração, uma “operação” cujo objeto seja um produto que tenha sido industrializado por uma das pessoas que a realizou (a operação). Logo, o IPI só tem lugar durante as fases de industrialização, desde as operações de saída de matéria prima até a saída realizada pelo último agente econômico que realize alguma modificação na *“natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”* (art. 4º do RIPI). Após esta última operação, encerra-se a cadeia de incidência do IPI.⁴⁶

Em decorrência da necessidade de um dos sujeitos passivos envolvido na operação ter industrializado o produto, alguns juristas ainda reduzem a materialidade do IPI ao ato de industrializar o produto, e não o de realizar operação com produtos industrializados, conforme entendimento defendido por PAULO DE BARROS CARVALHO:

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 de consequência: a) sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é 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 porcentagem constante na tabela.⁴⁷

A redução da materialidade do IPI a apenas o ato de industrializar o produto também é defendida por AGOSTINHO TOFFOLI TAVARLO:

Em nenhum momento a legislação citada se refere à saída como operação tributada, no sentido de fenômeno econômico

⁴⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, 10ª Edição, página 460.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** São Paulo: Editora Noeses, 2009, 3ª Edição, página 11.

tributado, em seu conjunto. A saída é apenas um fato que integra o fenômeno tributado, ou seja, a industrialização.⁴⁸

(...) A saída, portanto, representando a fase final da atividade de industrialização de determinado estabelecimento contribuinte, exclui a hipótese de que o fato gerador pudesse ser, puramente, a fabricação (caso em que o fenômeno tributado seria apenas a industrialização, saísse o produto ou não do estabelecimento). Adotada a saída, pela lei, como fato gerador, a conclusão necessária é que a hipótese de incidência (o fenômeno efetivamente onerado pelo IPI) consiste na industrialização para consumo de terceiros, surgindo a obrigação de pagar na sua última fase: a saída para terceiros.⁴⁹(...)

(...)O fato gerador se contém, em pelo menos um de seus aspectos, dentro da hipótese de incidência, considerada como fenômeno econômico tributado. No caso do IPI, a hipótese é a prática da industrialização. E o fato gerador é a saída do produto já industrializado.⁵⁰ (...)

Com relação à corrente que defende ter-se a materialidade do IPI apenas no ato de “industrializar produtos”, defendida principalmente por PAULO DE BARROS CARVALHO e AGOSTINHO TOFFOLI TAVARLO, percebe-se que esta conclusão é decorrente da análise do texto do Código Tributário Nacional.

No entanto, ao ser analisado o Código Tributário Nacional e a Lei nº 4.502/64 à luz do Texto Maior, como bem explicitado por PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA⁵¹, pode-se identificar não ter o legislador esgotado sua competência ao dispor sobre a materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados na legislação ordinária, escolhendo expressamente algumas operações sujeitas à incidência do IPI, estritamente ligadas à importação, à realização de negócios jurídicos que tenham como consequência a saída deste produto do estabelecimento de um dos sujeitos envolvidos e à arrematação.

A principal confusão doutrinária revela-se em relação à materialidade da hipótese de incidência prevista no CTN, que descreve o fato tributado como

⁴⁸ TAVARLO, Agostinho Toffoli. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra Martins (Coord.). Belém: CEJUP; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995, 4ª Edição, páginas 37 e 38.

⁴⁹ TAVARLO, Agostinho Toffoli. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra Martins (Coord.). Belém: CEJUP; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995, 4ª Edição, página 39.

⁵⁰ TAVARLO, Agostinho Toffoli. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra Martins (Coord.). Belém: CEJUP; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995, 4ª Edição, página 48.

⁵¹ LIMA, Pérssio de Oliveira. **Hipótese de Incidência do IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 7-8, Ano III, Janeiro/Junho de 1979, página 197.

sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento, ao restringi-la a industrializar o produto. É verdade que este instrumento normativo confere elevada importância ao conceito de industrialização, detalhando o que seria a produção industrial por meio da definição de produto industrializado do parágrafo único do art. 46. Ocorre que, conforme já exposto, a legislação complementar é apenas reflexo do que descrito pela Constituição como fato a ser tributado por meio da outorga de competências.

Dessa forma, não poderia a lei complementar detalhar como fato imponível apenas o ato de industrializar, enquanto o sistema constitucional prever como fato tributado pelo IPI a realização de operações com produtos industrializados na fase de industrialização.

Em contrapartida, esta vedação não pode estender-se à lei ordinária que institui o imposto. Isto porque, a Constituição ao prever que determinado fato deverá ser tributado, não obriga o Ente da Federação a esgotar a sua competência, instituindo impostos sobre todas as operações que o envolvam, podendo ser restrita a materialidade da hipótese a industrializar.

Esta foi a opção do legislador ordinário, que ao descrever normativamente os fatos os quais recarriam a exação no art. 2º, II da Lei nº 4.502/64, expressamente instituiu o IPI sobre o ato de industrializar, condicionando a hipótese de incidência quanto à produção nacional à saída do produto do respectivo estabelecimento produtor, e ainda, por meio do art. 2º, §2º, ao afirmar que se a industrialização ocorrer fora do estabelecimento produtor, ainda incidirá o IPI, modificando o critério material da saída do estabelecimento para o momento final do ato de industrializar e demonstrando que o fato tributado é a industrialização, não importando onde ocorra.

Portanto, em que pese a materialidade do IPI descrita pela Constituição ser realizar operações com produtos industrializados na fase de produção, a Lei nº 4.502/64 restringe estas operações a industrializar o produto. Note, esta redução da materialidade não é constitucional, e sim legal, e, por tal motivo, não poderia ser afirmado que a Carta Federal apenas outorgou a competência à União para instituir o IPI sobre o fato de industrializar, nem que a lei

complementar (CTN), ao detalhar o fato tributário já previsto no Texto de 1988, reduziu sua materialidade a este determinado fato.

Em relação ao critério espacial do IPI, por ser este imposto de competência da União, em decorrência do art. 153, IV, da CF, será todo o território nacional. Já o critério temporal, não é previsto constitucionalmente, podendo ser arbitrado pelo legislador infraconstitucional, o qual, a depender da hipótese de incidência, será o desembarço aduaneiro, a saída do estabelecimento do industrial ou a ele equiparado ou a arrematação do produto.

Quanto aos critérios pessoal e quantitativo, apesar destes serem diretamente ligados à materialidade do imposto, não possuem previsão constitucional expressa, também sendo regulados diretamente pela legislação infraconstitucional. Mas, encontrarão óbice constitucional caso, por exemplo, seja eleito pela legislação infraconstitucional contribuinte que não pratica a materialidade prevista no Texto Maior ou seja arbitrada base de cálculo do IPI tendo como parâmetro valor que não corresponde ao da operação tributada.

2. O IPI NO CONTEXTO DO SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS INSTITuíDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A principal dificuldade em se definir a extensão da materialidade do IPI, conforme exposto, reside em saber se as operações que tenham por objeto produto industrializado sujeitas à incidência de tal imposto estão restritas àquelas que ocorrem na fase de industrialização, ou se podem atingir as operações que tenham por objeto o produto industrializado no momento da comercialização.

Para corroborar com o entendimento já adotado de que o fato tributado pela União apenas se restringe às operações cujo objeto seja um produto industrializado e sejam realizadas na fase de produção industrial, torna-se necessária análise dos limites da competência da União para instituir impostos sobre produtos industrializados.

Primeiramente, cumpre destacar que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, posto que, enquanto a primeira refere-se à possibilidade de o ente da Federação, por meio de lei, instituir tributos, a segunda refere-se à possibilidade de a pessoa jurídica de direito público arrecadar o tributo.

A competência tributária diferencia-se principalmente pelas suas características, sendo indelegável, irrenunciável, incaducável, privativa, inalterável, e há faculdade em seu exercício, contrapondo-se à capacidade tributária ativa, a qual é delegável, não há faculdade em seu exercício, por ser atividade vinculada, bem como não é privativa, está sujeita a não mais poder ser manifestada em decorrência da decadência, e pode ser renunciada em decorrência de critérios legalmente estabelecidos.

Não se pode, igualmente, confundir competência tributária com competência para legislar em matéria tributária, uma vez esta, como já explicitado, ser restrita à possibilidade de instituir impostos, e aquela, referir-se

à edição de normas gerais em matéria tributária, a qual é exclusiva da União.

O tema de repartição de competências tributárias deve ser resolvido por duas diretrizes, como propõe LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵², sendo separadas entre os tributos vinculados a atividades estatais e os que não são vinculados. Em relação aos primeiros, a competência é resolvida de forma simples: o ente da Federação que tem a atribuição para desenvolver a atividade a qual ensejou a cobrança da exação, será competente para instituir o tributo.

Quanto aos tributos não vinculados, e aqui se estuda exclusivamente a competência tributária no que se refere aos impostos, o Texto Maior adotou um sistema de repartição de competências rígido, demonstrado principalmente pelas características de privatividade e indelegabilidade, o qual restringe por meio da descrição dos limites da materialidade de cada exação a competência legiferante restrita à União, aos Estados e aos Municípios para instituir impostos sobre determinados tipos de capacidade econômica.

Atribui-se a competência para instituir impostos mediante a técnica de reservar, ao competente para instituir, certos tipos de manifestações de capacidade econômica e se o outorga, como fonte de renda, a esta ou àquela entidade, para que a use – em caráter exclusivo. A técnica do direito tributário consiste em, descrevendo com precisão tais fatos – reveladores de capacidade contributiva – fazer nascer, a partir de sua realização, a obrigação (a cargo do particular, contribuinte) de pagar certa soma ao Poder Público.⁵³

O sistema de repartição de competências tributárias é caracterizado por sua rigidez, sendo flagrante a utilização pelo constituinte do critério materialidade dos impostos, para restringir a atuação legislativa dos entes da Federação, descrevendo de forma objetiva os fatos econômicos os quais os legisladores ordinários federal, estadual e municipal podem utilizar como hipótese de incidência de cada imposto.⁵⁴

A razão de ser para o sistema de repartição de competências em

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. 4ª Edição, página 253.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, São Paulo: Editora RT, 1966, página 106.

⁵⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, página 610.

diversos Estados está intimamente ligada à capacidade contributiva, não sendo, em contrapartida, ao entender de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵⁵, tal critério utilizado pelo constituinte de 1988 para discriminar as competências no Brasil. Consoante o entendimento deste doutrinador, o constituinte apenas redistribuiu tributos preexistentes, sem buscar novas fontes de capacidade contributiva:

A discriminação de competências de 1988 não decorreu de uma análise lógico-racional de realidade econômica, consistindo o trabalho do contribuinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos. Distribuiu os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, tendo diante de si uma realidade preexistente: os impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos no sistema tributário.

No entanto, destaca-se que esta visão apenas deveria ser restrita aos impostos criados em 1988, não aos antigos, pelos quais somente houve a organização de competências já consolidadas. Isto porque, como bem exposto por este mesmo doutrinador, há evidente risco, caso fosse permitido a vários entes da Federação instituir impostos sobre os mesmo fenômenos econômicos, cumulando-se as incidências, de ser ultrapassada a capacidade contributiva do sujeito passivo, o que seria incompatível com o sistema constitucional de 1988⁵⁶.

Aliás, o sistema tributário nacional adotado pelo constituinte de 1988 possui como característica principal a nacionalidade econômica, a qual consiste “no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados, de modo a se evitarem as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos a se eliminarem os vínculos a critérios jurídicos-formais”⁵⁷, de forma a ser compatível com os princípios constitucionais, principalmente em relação à capacidade contributiva.

A preocupação em não se ter a acumulação de incidências que tanto

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. 4ª Edição, página 254.

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. 4ª Edição. Página 262.

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, página 4.

prejudica o crescimento do país e a capacidade contributiva dos sujeitos passivos é perceptível à leitura da Exposição de Motivos do Ministro Otávio G. Bulhões ao Presidente Castelo Branco (Exposição nº 910), que embasava a criação do Código Tributário Nacional, a qual foi redigida em data anterior à modificação trazida pela Emenda Constitucional nº 18/65, que reescreveu o então Imposto de Consumo, dando origem ao Imposto sobre Produtos industrializados.

Nesta exposição de motivos, resta clara a vontade do legislador em diminuir os impostos, buscando afastar a possibilidade de cumulação de incidências sobre o mesmo fato, quando os diversos entes da Federação exercerem a sua competência: “A Comissão, ante tão repetida acumulação de incidências procurou caracterizar os impostos e taxas e tratou de suprimir os impostos de base tributária indefinida, como é o imposto de “indústrias e profissões”.⁵⁸

O que diferencia as perspectivas entre o sistema vigente e o da época da exposição de motivos é que, por estarem em um momento historicamente marcado pela prioridade em fomentar a indústria nacional, buscava-se com o antigo Imposto de Consumo redefinir o sistema de repartição de competências, para que esta exação pudesse recair sobre o dispêndio da renda.

Ocorre que, mesmo naquela época, já estava claro o propósito do antecessor do IPI: ser cobrado do produtor industrial e consequentemente recair sobre a fase de industrialização, enquanto o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias recairia sobre o comerciante. Aliás, este foi o propósito que ensejou a criação do “Capítulo IV” do Código Tributário Nacional com a denominação “Impostos sobre a Produção e a Circulação”:

(...) Em vez de manter os nomes de “imposto de consumo” e de “vendas e consignações”, a Comissão optou pela designação de “impostos de produção e de circulação” o que, sem dúvida, é um processo de generalização de enunciado, próprio das Constituições.

A mudança da denominação advém, também, do fato de, presentemente, tais impostos serem pagos pelos produtores e

⁵⁸ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10ª Edição, página XLVI.

pelos comerciantes. É possível que, em futuro próximo, com o aperfeiçoamento do processo de arrecadação, o imposto venha a recair diretamente na fase final de consumo.(...)⁵⁹

Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965, o propósito do antigo imposto sobre o consumo ser incidente sobre a produção industrial restou ainda mais evidente, uma vez ter modificado a sua denominação de “Imposto sobre Consumo” para o atual “Imposto sobre Produtos Industrializados”, para assim revelar a sua incidência sobre as operações de circulação de produtos industrializados na fase de industrialização. Este propósito é confirmado por RUBENS GOMES DE SOUSA, um dos juristas participantes da comissão que organizou tanto o Código Tributário Nacional quanto o texto da EC nº 18/65:

O imposto federal sobre o consumo de mercadorias foi formalmente substituído, pela reforma tributária de 1965, por um imposto sobre produtos industrializados (IPI). Digo “formalmente” porque a própria comissão elaboradora da reforma, de que fui relator, admitiu tratar-se substancialmente do mesmo imposto, “mudando apenas a sua denominação para outra mais consentânea com a natureza que já lhe empresta a lei ordinária”.⁶⁰

Nessa perspectiva, apesar de, em relação à grande maioria dos impostos, o constituinte demonstrar expressamente o alcance da materialidade do imposto por meio da repartição de competências, como o faz em relação ao imposto de renda, ou ao imposto sobre veículos automotores, por exemplo, e buscando não permitir a tributação por duas pessoas jurídicas de direito público sobre o mesmo fato econômico, privilegiando a proteção à capacidade contribuinte, esta regra não parece ser aplicável aos impostos sobre a produção e circulação.

Isto porque, ao descrever singelamente a materialidade do IPI, sob uma perspectiva superficial do sistema, pareceu permitir verdadeiro conflito de competência deste imposto em relação às incidências do Imposto sobre

⁵⁹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 10^a Edição.

⁶⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **O ICM, O IMS, O IPI e a Construção Civil**. Revista de Direito Público. Vol. 22, Ano V, Outubro-Dezembro de 1972, página 297.

Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência dos Estados, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios.

Este conflito, no entanto, é apenas aparente, uma vez ao analisar as normas constitucionais que preveem tais impostos sob a perspectiva da interpretação sistemática, ser perceptível a cautela do constituinte em prever formas de eliminar possíveis conflitos de competência entre as manifestações da materialidade de cada imposto, determinando, por exemplo, que os serviços sujeitos à incidência do ISS não poderiam ser os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e somente seriam aqueles os quais a lei complementar previsse expressamente.

Aliás, a previsão de uma lista que discriminasse todos os serviços sujeitos à incidência do imposto de competência municipal diminuiu de forma considerável os conflitos que poderia haver entre os serviços os quais estariam sujeitos à incidência do ISS com alguns serviços prestados em decorrência do fornecimento de mercadorias, os quais teriam como fato jurídico principal a circulação de mercadoria, devendo, portanto, sofrerem a tributação do ICMS. Esta lista também afasta possíveis conflitos entre o serviços prestados que poderiam ser considerados como de industrialização, como, por exemplo o serviço de concretagem.

Em relação ao conflito aparente entre as incidências do ICMS e do IPI, a solução requer um esforço interpretativo maior, por ter o constituinte previsto expressamente no inciso XI do art. 155 da CF⁶¹ a possibilidade de incidir tanto o ICMS quanto o IPI em determinadas operações que tenham por objeto o produto industrializado destinado à comercialização e à industrialização, excluindo da base de cálculo do ICMS os valores pagos a título de IPI.

A redação deste dispositivo constitucional agrava a dificuldade em saber qual o limite da incidência do imposto de competência da União por afirmar que ocorrerá dupla incidência (tanto do IPI quanto do ICMS) quando o produto for destinado “à industrialização ou à comercialização”, induzindo a erro o

⁶¹ 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;

intérprete que ao analisar superficialmente esta norma, enxergar o alcance da materialidade do IPI às operações que tenham produtos industrializados por objeto que ocorram na fase de comercialização do produto.

Induz a erro, porque a etapa final da fase de industrialização é impulsionar o produto que foi submetido a qualquer operação que lhe tenha modificado a natureza ou a finalidade, ou o tenha aperfeiçoado para o consumo, para que seja comercializado. Ora, caso o processo de industrialização não terminasse com uma operação que tivesse por objeto um produto industrializado destinado à comercialização, não haveria razão de ser, em termos econômicos, para o processo de industrialização.

O dispositivo constitucional que aparentemente poderia ser considerado exceção à bitributação, por permitir a dupla incidência do IPI e do ICMS sobre o mesmo fato, foi inserido no artigo 155 da Constituição Federal, o qual dispõe sobre as competências tributárias dos Estados e do Distrito Federal. A alocação desta norma no texto constitucional evidencia a vontade do constituinte em permitir a incidência tanto do ICMS quanto do IPI apenas porque o campo de incidência do ICMS é quaisquer operações mercantis, podendo estas também ocorrer na fase industrial, e não o contrário, estendendo o âmbito de incidência do IPI – o qual recai sobre a atividade industrial – à atividade mercantil, permitindo a cobrança deste tributo em toda comercialização de produtos industrializados.

Nesta perspectiva, não há que se falar em bitributação, uma vez não se estar tributando o mesmo fato por dois Entes da Federação. O IPI recai sobre a atividade industrial, ao tributar as operações com produtos industrializados que ocorram na fase de produção, enquanto o ICMS incide sobre a atividade mercantil, tributando quaisquer operações de circulação de mercadoria.

Ademais, conforme anteriormente exposto, não seria compatível com o princípio da capacidade contributiva ter o constituinte previsto dois impostos (ICMS e IPI) com incidência sobre os mesmos fatos econômicos, atribuindo a diferentes entes da Federação a competência tributária para instituir estes tributos.

Nessa perspectiva, a interpretação do inciso XI do art. 155 da Constituição Federal à luz das premissas que embasam o atual sistema rígido de repartição de competências tributárias, bem como sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva, sugere como interpretação mais adequada ao sistema quanto à materialidade do IPI aquela na qual delimita que somente estão sujeitas à incidência desta exação as operações com produtos industrializados cuja ocorrência se deu na fase de industrialização do produto.

Dessa forma, percebe-se, em decorrência do nosso sistema de repartição de competências tributárias rígido, evidências de que as operações sujeitas à incidência do IPI ocorrem na fase de industrialização, não se confundindo com as operações sujeitas à incidência do ICMS, as quais ocorrem na fase de comercialização da mercadoria. Tal visão é confirmada pela interpretação sistemática da legislação infraconstitucional, a qual será demonstrada no tópico a seguir.

2.1. As normas gerais de Direito Tributário como solução para os conflitos de competência

Uma vez evidenciada por alguns dispositivos constitucionais a vontade do constituinte, a qual revela como critério material do Imposto sobre Produtos Industrializados a operação que tenha por objeto um produto industrializado na fase industrial, resta confirmar se esta posição é compatível com o sistema tributário como um todo, por meio da interpretação sistemática.

Isto porque a legislação infraconstitucional é o conjunto normativo aplicado diretamente nas atividades do cotidiano da sociedade, sendo necessária para a análise destas normas, a utilização do método da interpretação sistemática, a qual pressupõe ter-se fixado todo o conjunto mandamental formado pelos princípios e regras impostos pela Constituição Federal, utilizando-o como base e vetor para guiar a hermenêutica dos dispositivos normativos legais.

Tendo em vista o objetivo de interpretação do sistema tributário nacional como um todo, a análise da lei complementar (Código Tributário Nacional) é de

inquestionável importância, ante o dispositivo do art. 146 da Constituição Federal, que estabeleceu à lei complementar (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) regular limitações ao poder de tributar, e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária:

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; (...)

Desenvolveu-se grande controvérsia doutrinária quanto à interpretação mais adequada em relação a este dispositivo normativo, uma vez que o constituinte, ao prescrever que a legislação complementar estabeleceria normas gerais em matéria de legislação tributária, exemplificando-as como aquelas normas que dispõe sobre a definição dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, conferiu, por uma leitura puramente gramatical deste dispositivo, legislar praticamente de forma exaustiva em relação ao *arquétipo* de cada imposto. Nessa perspectiva, caberia ao legislador complementar a competência, enquanto nação, instituir impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, reduzindo significativamente a autonomia dos entes federativos, porquanto as principais características de cada tributo seriam descritas pela lei complementar, nos termos do art. 146, III, da CF.

Ocorre que, conforme bem expõem PAULO DE BARROS CARVALHO⁶² e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁶³, a Constituição prevê a edição da legislação complementar com os objetivos de solucionar conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, não podendo se admitir que o constituinte deu um cheque em branco ao legislador complementar para dispor sobre os fatos geradores, base de cálculo e

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, 27^a Edição, página 208 a 214.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, página 871.

contribuintes indiscriminadamente, por tal proposição afrontar diretamente os princípios da federação e da autonomia municipal e distrital.

A interpretação literal do art. 146 do Texto Maior não pode ser admitida à luz dos princípios mencionados, porquanto ao legislador complementar, ao dispor indiscriminadamente sobre os fatos geradores, contribuintes e base de cálculo, restringiria a competência dos entes da Federação para instituir os seus respectivos impostos, de forma a esvaziar o escopo da descriminação de competências instituído, atingindo o núcleo essencial dos princípios da federação e da autonomia municipal e distrital.

Ao se interpretar a regra jurídica constitucional sob o prisma dos referidos princípios, de maneira a preservar a competência tributária conferida pelo próprio Texto Maior, pode-se concluir que as normas gerais de tributário elencadas no art. 146, III, da CF são editadas tendo duas funções: (i) regular as limitações ao poder de tributar; e (ii) esclarecer possíveis conflitos de competência, declarando as hipóteses de incidência e seus respectivos fatos geradores, contribuinte e base de cálculo já previamente fixados pelo constituinte, uma vez encontrar-se descritas na Carta Federal o fato a ser tributado por cada imposto. Esta interpretação permite aos entes da Federação ainda exercerem a competência tributária atribuída pela Carta Maior de forma plena (em conformidade com os limites impostos pela própria Constituição, não podendo, como já exposto, alterar a materialidade do imposto constitucionalmente prevista), afastando a ocorrência de possíveis conflitos de competência.

Dessa forma, a análise dos dispositivos do CTN, recepcionado como lei complementar que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, em atenção ao comando do art. 146, III, da CF, deverá levar a confirmar as proposições acerca dos possíveis conflitos de competência entre a União, os Estados e o Distrito Federal no que se refere à tributação do mesmo fato econômico, a saber: a comercialização de produtos industrializados, delimitando o alcance da materialidade da hipótese de incidência do IPI.

2.2. A hipótese de incidência do IPI no CTN como solução ao possível conflito de competência entre o ICMS e o IPI

Tendo como premissa para a interpretação da legislação complementar sua função constitucional de dispor sobre conflitos de competência, declarando de forma pormenorizada os fatos geradores de cada tributo já descritos e delimitados pelo Texto Maior, e evitando o desrespeito pelos entes da Federação quanto à competência descrita nas normas constitucionais, a interpretação da materialidade da hipótese de incidência do IPI, descrita no CTN, e a do ICMS, prevista na Lei Kandir, são peças chave para confirmar ou refutar as evidências retiradas das normas constitucionais, de que a materialidade do IPI apenas se restringe às operações com produtos industrializados na fase de industrialização, e que o constituinte, em decorrência da norma do art. 155, XI da CF, restringiu a materialidade do ICMS à fase de industrialização da mercadoria, não permitindo sua extensão às operações com produtos industrializados realizadas na fase mercantil.

Nessa perspectiva, a análise pormenorizada da extensão da interpretação do art. 46 do CTN é imprescindível, uma vez ser previsto neste dispositivo a materialidade da hipótese de incidência do IPI.

A referida norma prevê três fatos geradores como aptos a ensejar a cobrança do IPI, a saber: (I) o desembarço aduaneiro dos produtos industrializados, quando de procedência estrangeira; (ii) a saída do produto industrializado dos estabelecimentos referidos no parágrafo único do artigo 51⁶⁴; e (III) a arrematação do produto industrializado quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Neste mesmo dispositivo normativo, ainda é esclarecido que: “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

⁶⁴ Art. 51. Contribuinte do imposto 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 inciso anterior;
 IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
 Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Ao analisar este último esclarecimento, tendo por base as premissas de que (i) tal dispositivo normativo foi redigido para solucionar conflito de competência entre o ICMS e o IPI; (ii) o referido tributo está alocado no capítulo que prevê os impostos sobre “a produção e a circulação”; (iii) o IPI foi instituído para substituir o Imposto de Consumo, o qual não recaía mais sobre o consumidor final, e sim sobre o industrial, sendo, por força do art. 51, II do CTN o contribuinte do imposto o industrial; e (iv) a necessidade de não ser tributado o mesmo fato econômico por interpretação sistemática dos princípios e normas constitucionais vigentes (especialmente no que se refere ao princípio da capacidade contributiva); resta evidente a vontade do legislador em instituir, por meio do IPI, exação que tivesse restritamente como fato econômico tributado a produção industrial, posto que o produto industrializado alcançado por este tributo é todo aquele submetido a um processo que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe, e que tais atos tenham, como objetivo, torná-lo apto ao consumo.

Aliás, é em função da análise isolada de tal dispositivo normativo que nasceu a corrente defendida por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO⁶⁵, PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁶, dentre outros juristas anteriormente citados, a qual defende como a materialidade do IPI o ato de industrializar o produto, não reconhecendo que outras operações realizadas com produtos industrializados durante a fase de industrialização poderiam ensejar o nascimento da obrigação tributária, caso a lei que institui o tributo assim prever, como determina o texto constitucional.

Aliando, portanto, a interpretação das normas constitucionais vigentes, as quais evidenciam um sistema de repartição de competências rígido, no qual a materialidade do IPI e do ICMS inicialmente não deveriam se encontrar e tributar o mesmo fato econômico, mas que, por opção do constituinte, foi estendida apenas a materialidade do ICMS, de forma a permitir a sua

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A não incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso caso de Equiparação Legal).** *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Número 140, Maio 2007.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** São Paulo: Editora Noeses, 2009, 3ª Edição.

incidência nas operações realizadas na fase industrial; com a interpretação do parágrafo único do art. 46 do CTN, o qual demonstra a vontade do legislador em tributar o setor industrial, conclui-se pela materialidade do IPI ser restrita às operações que envolvam produtos industrializados as quais ocorram apenas na fase de industrialização.

Ou seja, o IPI apenas alcança as operações realizadas na fase industrial, não alcançando os atos promovidos de forma mercantil, praticadas por contribuintes do IPI, mas que nestes atos atuam como verdadeiros comerciantes, como é o caso do importador que revende a mercadoria importada. Neste ato, não ocorreu qualquer fato econômico ligado ao setor de produção ou à fase industrial, mas sim verdadeiro ato mercantil, comercial, o qual proporcionou a circulação do produto industrializado, que passa a ser verdadeira mercadoria, e, portanto, não há a possibilidade de equiparação deste com o industrial.

No entanto, uma vez fixada a materialidade do IPI como “realizar operações com produtos industrializados na fase de produção industrial”, resta incongruente, à primeira vista, as hipóteses de incidência previstas nos incisos I e III do art. 46 do CTN, as quais tributam operações que envolvam a importação e arrematação de produtos industrializados, não estando estas compreendidas na fase de industrialização.

É por este motivo, que juristas como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO sustentam a constitucionalidade destas previsões, principalmente no que se refere ao inciso I do art. 46 do CTN, o qual prevê como fato imponível o desembarço aduaneiro. Conforme o entendimento deste respeitável estudioso do IPI, não seria constitucionalmente permitida a tributação pelo IPI da produção industrial realizada no exterior, uma vez que o Imposto sobre Produtos Industrializados não pode ser qualificado como “imposto sobre o comércio exterior”, não podendo, portanto tributar fatos, atos ou negócios jurídicos realizados fora do País. Dessa forma, não havendo fase de produção industrial em território nacional, não haveria a incidência do IPI sobre os

produtos importados.⁶⁷

Ao se tributar as operações que envolvam importação e arrematação de produtos industrializados estrangeiros, busca-se atingir o fato jurídico da produção industrial realizada no exterior, porquanto provavelmente esta foi desonerada, como ocorre em nosso sistema constitucional, que, em seu art. 153, §3º, III⁶⁸ prevê hipótese de imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior em relação ao IPI.

A extensão da materialidade do IPI de forma a abarcar as operações envolvendo produtos industrializados estrangeiros, busca apenas tributar as operações que tinham por objeto os produtos industrializados importados, na fase de produção que ocorreu fora do país, para que o princípio da isonomia seja garantido. Isto porque, uma vez não tendo sido tributadas as operações realizadas na fase de produção industrial no país de origem do produto industrializado importado ou arrematado, ter-se-ia tratamento desigual, tributando tais operações apenas em relação aos produtos de procedência nacional:

Ocorre que o IPI e o imposto de importação cumprem, a rigor, funções diversas na situação em exame, e não devem, portanto, ser confundidos. O imposto de importação presta-se para viabilizar o tratamento adequado das operações de importação, e pode ser alterado conforme as circunstâncias eventualmente presentes no comércio internacional. Já o IPI, no caso de que se cuida, presta-se simplesmente para estabelecer a igualdade entre os produtos industrializados no exterior e seus similares industrializados no Brasil. Como as alterações de um, e do outro, podem ser recomendadas por fatores diferentes, não é recomendável sejam os dois reunidos em um só imposto⁶⁹

⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, página 128.

⁶⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. [?]

Disponível em: < <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892368> >. Acesso em: 24.11.2016, Página 13.

Dessa forma, o IPI incidente no desembarque aduaneiro da mercadoria de procedência estrangeira apenas é permitido pelos ditames constitucionais por alguns doutrinadores, em decorrência de admitir-se uma função extrafiscal anômala, para equalizar os custos da produção nacional aos custos da produção internacional destinada à exportação, utilizando o IPI como verdadeiro adicional do Imposto de Importação.

2.3. A controvérsia da incidência do IPI na revenda, pelo importador, de mercadorias importadas.

Para confirmar as hipóteses aptas a ensejar o nascimento da obrigação tributária do IPI, adotando como premissas que: (i) a legislação complementar não descreve o fato tributário de maneira a impedir o ente da Federação a exercer a sua competência tributária, instituindo o imposto sobre os fatos econômicos escolhidos pelo constituinte como aptos a ensejar a obrigação tributária dos impostos de sua competência, e (ii) a legislação complementar apenas sistematiza “os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos (...)”⁷⁰; deve ser analisada a legislação pela qual o ente da Federação, que no caso é a União, exerceu a sua competência tributária, instituindo o Imposto sobre Produtos Industrializados.

É, nessa perspectiva, fundamental a análise das hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuintes do IPI descritas na Lei nº 4.502/64, bem como as descritas no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializado vigente (Dec. 7.212/10).

Primeiramente, cumpre destacar que apesar ter sido a Lei nº 4.502/64 redigida quando o IPI ainda era o seu antecessor, o Imposto sobre Consumo, tal legislação é completamente aplicável ao IPI, haja vista ter sido recepcionada desde a modificação introduzida pela EC nº 18/65, pelo sistema constitucional

⁷⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, página 872.

vigente por não haver nenhuma incompatibilidade entre a nova exação (IPI) em relação à antiga. Aliás, como já citado, a substituição do Imposto sobre Consumo pelo IPI apenas foi para consolidar a prática já corrente – a tributação do industrial, em decorrência de o fato econômico tributado ser a fase de produção da mercadoria.

Analizando, então, os dispositivos da lei supracitada, é percebida inicialmente a diferenciação das hipóteses de incidência do imposto quando o produto é de procedência estrangeira para com o produto de origem nacional, uma vez que, para o primeiro, o fato imponível seria o desembarço aduaneiro, enquanto para o segundo, a saída do produto do respectivo estabelecimento produtor. Esclarece-se, ainda, a norma, que: “Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato imponível considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial”, demonstrando, mais uma vez, que estão sendo tributadas operações industriais, ou seja, ocorridas na fase de produção industrial da mercadoria.

A referida norma ainda prevê, ao descrever o fato imponível do IPI, a desnecessidade de serem determinadas as finalidades a que se destine o produto, demonstrando o que já mencionado: o produto pode ser destinado tanto à industrialização como a comercialização, sendo delimitada a materialidade da referida exação pela fase em que esta ocorre, isto é, caso seja uma operação que se tenha por objeto produto industrializado (independente de sua finalidade) e que tenha ocorrência na fase de produção industrial, será devido o IPI.

Em contrapartida, caso ocorra operação que tenha por objeto produto industrializado, mas que não tenha ocorrência durante a fase de produção industrial, revelando-se verdadeiro ato comercial que enseja a circulação de uma mercadoria, não será devido o IPI, uma vez os limites deste imposto não permitem que esta obrigação nasça, e a lei não prever tal hipótese.

A vontade do legislador em tributar apenas a fase de produção industrial resta ainda mais evidente em decorrência da anteriormente mencionada

separação feita dos fatos geradores em decorrência da procedência do produto industrializado. Isso porque, ao afirmar que o IPI incidirá sobre os produtos industrializados de procedência estrangeira apenas no desembarque aduaneiro, o legislador não previu hipótese de isenção por não tributar a circulação do produto industrializado nos atos de comércio praticados em território nacional, e sim concretizou a materialidade descrita pelo constituinte, ao não permitir serem tributadas operações realizadas fora da fase de produção industrial.

Ora, se o importador não exercer qualquer ato que modifique a natureza ou finalidade de produto ou o aperfeiçoe para o consumo, provocando a incidência pelo inciso II do art. 2º da Lei nº 4.502/64 e inciso II do art. 46 do CTN, não haverá mais qualquer ato que possa ensejar a cobrança do IPI, posto que o importador não participará de operações ocorridas na fase de produção industrial.

Quanto ao Decreto nº 7.212/10, cumpre destacar o dispositivo normativo⁷¹ que caracteriza a industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe ao consumo.

Este dispositivo ressalta a preocupação do legislador em conceituar a industrialização. E conceituar tal operação demonstra-se relevante ao legislador por apenas ocorrer a incidência do IPI na fase de produção industrial

⁷¹ Art.4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

- I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
 - II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
 - III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
 - IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
 - V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).
- Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

(industrialização) do produto, demonstrando, mais uma vez, que a competência da União para instituir impostos sobre produtos industrializados restringe-se, ao delimitar o fato econômico ao qual a Constituição Federal lhe conferiu competência para tributar por meio da instituição do IPI, apenas às operações que tenham por objeto produto industrializado que ocorram na fase de produção industrial, a qual não comporta a operação de revenda do produto industrializado pelo importador.

3. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA SOB O ENFOQUE DA CONTROVÉRSIA DO RE Nº 946.648/SC COM REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA

O princípio da isonomia tributária, insculpido no art. 150, II, do Texto Maior, foi apontado como o eixo central da controvérsia da suposta inconstitucionalidade da equiparação do importador ao industrial (para fins de incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, bem como na saída do estabelecimento do importador para fins comerciais, sem ter havido qualquer procedimento de industrialização) pelo Ministro Marco Aurélio, Relator do Recurso Extraordinário nº 946.648, submetido à sistemática da Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal:

Cabe ao Tribunal definir se há violação ao princípio da isonomia, na forma do artigo 150, inciso II, da Carta Federal, no tocante à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, ante a equiparação do importador ao industrial, quando o primeiro não o beneficia no campo industrial.⁷²

A afronta ao princípio da igualdade, suscitada pelo Recorrente do caso analisado pelo Supremo, revela-se em decorrência de o produto industrializado estrangeiro sofrer dupla incidência do IPI - haja vista ser devida a exação pelo importador tanto no desembaraço aduaneiro quanto na saída do estabelecimento – enquanto um produto industrializado nacional não sofre a mesma incidência na hipótese de mera revenda.

3.1. Conceituando o princípio da isonomia tributária

Inicialmente, a conceituação do princípio da isonomia é de elevada importância, uma vez a Constituição Federal ter adotado este princípio como

⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Voto Min. Marco Aurélio. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**. Recorrente: Polividros Comercial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 10 de jun. de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1178633>>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

um dos pilares do Estado Democrático de Direito, instituindo no *caput* do artigo no qual são proclamados os direitos fundamentais adotados pelo constituinte que:

Art. 5º **Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza**, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (grifou-se)

Percebe-se, em razão da redação do artigo 5º da Constituição Federal, ter relevante posição o princípio à igualdade, sendo citado logo no início do dispositivo normativo, ao constituinte afirmar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, e ainda reforçando ser além de princípio, direito fundamental de todos os brasileiros e estrangeiros, ter tratamento isonômico, ao determinar logo após, que será garantido aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do “direito à igualdade”.

A redação do artigo 5º do Texto Maior também deixa clara a vinculação dos três poderes da Federação ao princípio da isonomia, porquanto ao prescrever que “todos são iguais perante a lei”, demonstra como destinatário **a** assegurar a garantia desse princípio não só o legislador, ao exercer a sua função legiferante, bem como o aplicador do direito e quem executa as normas, vedando a estes interpretá-las de forma a conferir tratamento antiisonômico aos seus destinatários:

2. O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.⁷³

Assim, sendo todos iguais perante a lei, assegurando-se o direito à igualdade, não pode o Legislativo editar normas que sejam discriminatórias; igualmente não podendo o Judiciário interpretá-las de forma a proporcionar

⁷³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2002. 3ª Edição, atualizada, 8ª Triagem, página 9.

tratamento equidistante, bem como não poderá o Executivo executá-las e administrar os recursos públicos, promovendo atos ou se abstendo de fazê-los de maneira a ter como consequência tratamento desigual, sob pena de ser esvaziada a própria ideia de Justiça, ao não serem tratados igualmente os iguais, e desigualmente, os desiguais.

Sendo o princípio da igualdade instituído como pilar do Estado Democrático de Direito, além de direito fundamental de todos os brasileiros e estrangeiros, é evidente a necessidade deste ser observado na interpretação de todos os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais. Na perspectiva das normas tributárias, a Carta Federal elege tal princípio como uma das limitações ao poder de tributar, apontando em seu art. 150, II, ser garantia assegurada ao contribuinte a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A perspectiva trazida pelo constituinte quanto ao tratamento isonômico na seara tributária revela a dupla face do princípio da isonomia: a primeira, facilmente perceptível pela redação do artigo 5º, ao prescrever que todos serão iguais perante a lei, na qual reside expressamente a “exigência de tratamento igualitário (*gleichbehandlungsgebot*)”⁷⁴; e a segunda, descrita pelo art. 150, II, ao declarar a vedação aos entes da Federação “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, na qual demonstra-se claramente a outra face desse princípio: a chamada “*exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade*” (*willkürlicher Begünstigungsausschluss*).⁷⁵.

⁷⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, IDP, 2000, 1º Edição, 2ª Triagem, página 207.

⁷⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, IDP, 2000, 1º Edição, 2ª Triagem, página 207.

O referido dispositivo constitucional também consagra, ao utilizar como parâmetro para a vedação de tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situações equivalentes, não apenas a igualdade formal, a qual impõe a aplicação igualitária da lei, vedando a instituição de benefícios não explicáveis sob o ponto de vista republicano; mas também a igualdade material, a qual implica a aplicação isonômica do conteúdo da lei, abarcando aspectos ideológicos, aproximando-se do ideal de justiça distributiva e social, e afastando a mera equiparação de pessoas na lei, devendo, também, tal equiparação utilizar-se de parâmetros empíricos, instituindo igualdade perante a lei.

Nesse mesmo sentido, ao prescrever a mencionada vedação, utilizando como parâmetro para o tratamento igual a necessidade de os contribuintes encontrarem-se em situação equivalente, demonstra a necessidade de ser observada a manifestação da igualdade não apenas sob o aspecto de tratamento igualitário aos iguais, mas também a exigência de ser conferido tratamento desigual aos desiguais.

Para verificar-se a observância ao princípio da igualdade, ante as premissas fixadas acima, a saber: (i) a exigência de tratamento igualitário e a impossibilidade de se instituir benefício que ultrapasse os limites da isonomia; (ii) a necessidade de observância de igualdade formal e/ ou material; e (iii) a necessidade de tratar os iguais, igualmente, e os desiguais, desigualmente; deve-se a comparar dois ou mais casos, definindo os critérios utilizados pelo legislador para apontar a equivalência das situações analisadas:

O postulado da igualdade pressupõe a existência de, pelo menos, duas situações que se encontram numa *relação de comparação*. Essa *relatividade* do postulado da isonomia leva, segundo Maurer, a uma *inconstitucionalidade relativa* (“relative *Vergassungswidrigkeit*”) não no sentido de uma inconstitucionalidade menos grave. É que *inconstitucional* não se afigura a norma “A” ou “B”, mas a *disciplina diferenciada entre situações* (“die *Unterschidlichkeit der Regelung*”).⁷⁶

⁷⁶ MAURER, Harmut, *Zur Verfassungswidrigkeitsklärung von Gesetzen apud MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, IDP, 2000, 1º Edição, 2ª Triagem, página 208. (grifos originais)

A necessidade de análise comparativa entre situações com a delimitação dos critérios utilizados pelo legislador para ser verificado o respeito ao princípio da isonomia também é percebida pela redação do próprio art. 150, II da Constituição Federal, o qual veda o tratamento antiisonômico de situações equivalentes, demonstrando que não são idênticas às situações, mas por determinado critério, estas serão equivalentes.⁷⁷

Em relação aos critérios utilizados para o *discrimen* promovido, destaca-se, na seara do Direito Tributário, a importância da capacidade contributiva, haja vista o princípio da igualdade estar intimamente ligado à ideia de proporcionalidade, para ser atingida a tão almejada justiça tributária.⁷⁸ Não se poderia admitir o tratamento diferenciado a contribuintes em situações equivalentes, instituindo os mesmos gravames tributários a sujeitos passivos que não se encontram em situações análogas.

Revela-se de igual importância, para o exame do respeito ao princípio da isonomia, como bem expõe HUMBERTO ÁVILA⁷⁹, ao ser feita a análise comparativa das diversas situações abarcadas pela norma, a necessidade de identificação do escopo da lei, bem como a definição da medida de comparação utilizada pelo legislador para atingir o referido objetivo almejado pelo legislador.

E é exatamente este o escopo deste capítulo - busca-se verificar se a equiparação do importador ao industrial, permitindo a tributação da saída do produto industrializado do estabelecimento importador, na fase em que este exerce apenas o ato comercial, é compatível com o princípio da isonomia, sob a perspectiva dos art. 5º, *caput*, e 150, II do Texto de 1988, comparando esta situação com situações equivalentes.

⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. 4ª Edição, página 337.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, 5ª Edição. Página 65.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3ª Edição, Página 40.

3.2. Os institutos da Equiparação e da Ficção Legais no Direito Tributário

O princípio da isonomia tributária ganha relevante importância como instrumento para solucionar a controvérsia quanto aos limites das equiparações previstas nas normas aplicáveis ao Imposto sobre Produtos Industrializados, mais especificamente em relação à equiparação do importador ao industrial, instituída pelos art. 51, II, do CTN, c/c art. 4º, I e 35, I, b, da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

II - o industrial **ou quem a lei a ele equiparar;**

(...)

Art . 4º **Equiparam-se a estabelecimento produtor,** para todos os efeitos desta Lei:

(...)

I - **os importadores** e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

(...)

Art . 35. São obrigados ao pagamento do imposto

I - **como contribuinte originário:**

(...)

b) **o importador** e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - **com relação aos produtos tributados que importarem** ou arrematarem. (grifo nosso)

A estrita relação entre o princípio da isonomia e o instituto da equiparação é evidente, uma vez ser escopo deste a busca para conferir tratamento isonômico entre contribuintes que, sob as perspectivas da norma de incidência tributária, encontrarem-se em situações equivalentes. O instituto da equiparação, portanto, é o mecanismo utilizado pelo legislador, para conferir tratamento isonômico às situações, que, apesar de aparentemente destoantes, possuem alguns pontos comuns, tornando-os equivalentes:

(...) é o artifício, usado pelo legislador, para igualar situações que, posto dessemelhante, apresentam pontos de identificação. Trata-se pois, de um artifício, que busca equalizar, sob a óptica do Direito, coisas diferentes, dispensa-lhe o mesmo tratamento.⁸⁰

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A não incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso caso de Equiparação Legal).** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Número 140, Maio 2007, página 98.

Os institutos da equiparação e da ficção jurídica no Direito Tributário possuem os seus limites regulados pelos art. 109⁸¹ e 110⁸² do CTN, os quais não permitem à lei tributária alterar definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado adotados pela Constituição Federal, tendo como razão de ser de sua existência impossibilitar a ocorrência de, ao legislador definir certos aspectos da norma tributária, como, por exemplo, o sujeito passivo, ser instituída norma injusta, inexequível ou irrazoável⁸³.

Aliás, tais institutos, em relação às normas reguladoras da equiparação para fins de incidência do IPI, foram concebidos para conferir respeito ao próprio princípio da isonomia, por uma norma injusta normalmente ser antiisonômica. O conceito de justiça está intimamente ligado com o princípio da igualdade, revelando-se, portanto, injusta a norma tributária que institui a incidência de determinada exação sobre um fato e não a faz em relação a fato análogo, tratando contribuintes que se encontram em situações equivalentes de forma diferenciada.

As equiparações instituídas pela legislação infraconstitucional possuem como limites as normas e garantias instituídas pela Constituição Federal, sendo, necessário: (i) que o sujeito equiparado ao principal contribuinte exerça, sob as perspectivas constitucionais, a materialidade do imposto; e (ii) que o sujeito equiparado, à luz dos princípios e garantias constitucionais – nos quais encontra-se incluso o princípio da igualdade –, em razão da situação comparativa entre ele e o principal contribuinte, deva ser tributado, sob pena da norma tornar-se ineficaz, inexequível ou injusta.

Nessa perspectiva, é defeso ao legislador equiparar contribuintes que não exerçam o fato descrito na outorga de competências da Constituição

⁸¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

⁸² 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio, BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A não incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso caso de Equiparação Legal).** *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Número 140, Maio 2007, página 97.

Federal como apto a ensejar a incidência do imposto. Esta foi posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 203.075/DF⁸⁴, que, utilizando como parâmetro constitucional o Texto Maior anterior às alterações propostas pela EC nº 33/01, afirmou ser inconstitucional a cobrança do ICMS na importação de determinado bem por pessoa física que não o revenda. O principal fundamento para demonstrar a inconstitucionalidade da cobrança desta exação foi a impossibilidade de **se** admitir que o contribuinte o qual estava sendo equiparado (pessoa física como consumidor final) exercia a materialidade do imposto, de forma a executar o fato da obrigação tributária referente ao recolhimento do ICMS. As premissas fixadas neste julgamento tinham como base o fato de que a importação realizada pela pessoa física não poderia ser considerado como fato jurídico abarcado por qualquer uma das hipóteses de incidência do ICMS, ante a inexistência de atividade mercantil na operação praticada, afastando a caracterização do bem importado como mercadoria.

Naquela oportunidade, restou fixada a premissa de que a equiparação da pessoa física ao comerciante para fins de incidência do ICMS na importação de bens afrontava o sistema de competências previsto na Constituição Federal, ao permitir a incidência deste imposto sobre fato o qual não é descrito pelo constituinte como apto a ensejar a incidência do tributo, ou seja, fato que não está abarcado pela materialidade do ICMS descrita no Texto Maior. Isto porque, conforme já exposto, este imposto está intimamente ligado ao conceito de mercadoria, somente podendo incidir sobre as operações que envolvam mercadorias. O conceito constitucional de mercadorias, por sua vez, é aquele bem destinado ao comércio. Sendo a importação feita por pessoa física, a qual

⁸⁴ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARCAÇÃO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. **1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.** 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 203075, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998, DJ 29-10-1999 PP-00018 EMENT VOL-01969-02 PP-00386) (grifo nosso)

não destina o bem ao comércio, não pode-se falar em concretização da materialidade do ICMS sobre tal fato, por tal operação não ser, sob as perspectivas constitucionais, circulação de mercadoria, e, portanto, devendo ser afastada a cobrança desta exação.

O Supremo, após 18 anos, e com composição completamente distinta, também analisou caso semelhante de equiparação, por meio do RE nº 723.651⁸⁵, com Repercussão Geral admitida, o qual possuía como controvérsia a possibilidade de incidência do IPI na importação de automóvel por pessoa física para consumo próprio. Neste julgamento, de resultado oposto ao anteriormente citado, a principal fundamentação utilizada pelos Ministros para concluir pela constitucionalidade da cobrança de tal exação foi a necessidade de observância do princípio da igualdade. Conforme detalhadamente exposto pelo Ministro Roberto Barroso, caso fosse interpretada a materialidade do IPI prevista no art. 46, inciso I, do CTN, excluindo a incidência desta hipótese no caso de tratar-se de importação de produto industrializado feita por pessoa física não contribuinte do imposto, estar-se-ia beneficiando a mercadoria estrangeira, em detrimento da mercadoria nacional, as quais encontram-se em situações equivalentes:

A permanecer a posição até aqui sustentada por este Tribunal em julgamentos pretéritos, haverá uma clara diferenciação entre aqueles não contribuintes do imposto que adquirem produtos industrializados do exterior e os que o fazem no mercado nacional, em flagrante prejuízo aos últimos. Ressalto que, nas duas hipóteses, ambos manifestam a mesma capacidade econômica ao adquirirem produtos industrializados. Possivelmente, em verdade, aqueles que promovem a importação demonstram capacidade ainda maior, tendo em vista todos os demais custos envolvidos em operações dessa natureza. Não obstante tal fato, a interpretação prevista na linha da jurisprudência tradicional do Supremo os coloca em situação mais favorável em relação aos que adquirem produtos no mercado interno. Também é assim em relação à posição dos alienantes nacionais e estrangeiros, que ficam em posição de desigualdade face ao custo tributário da operação, com

⁸⁵ EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final.

(RE 723651, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/02/2016, Repercussão Geral – Mérito, DJe-164, Publicado em 05.08.2016). (grifo nosso)

clara vantagem para os últimos.⁸⁶

Ainda neste julgamento, restou firmado o entendimento de que a equiparação da pessoa física ao importador, não ofenderia a materialidade do tributo, uma vez esta recair, por injunção constitucional, sobre a natureza do produto (industrializado), possuindo dois fatos geradores distintos e autônomos, a saber, o desembarço aduaneiro e a saída do produto do estabelecimento do industrial. Dessa forma, concluíram os Ministros que, não sendo imposto pelo sistema de competências tributárias adotado pelo Texto Maior a ocorrência de industrialização na etapa anterior ao nascimento do fato tributário, a operação de importação de produto industrializado por consumidor final é componente da materialidade do IPI, podendo ocorrer, para fins de incidência da norma, a equiparação da pessoa física ao importador.

O que se extrai de ambos os julgamentos e conforme já exposto anteriormente, é que para ser admitida a figura da equiparação na legislação tributária, esta não poderá ocorrer de forma indiscriminada, devendo ser obedecidos critérios constitucionalmente impostos, a saber: (i) o equiparado deve promover ato cuja consequência jurídica é apta a ensejar a incidência do imposto, em decorrência de sua materialidade constitucionalmente delimitada; e (ii) a equiparação deve estar em conformidade com as garantias e princípios constitucionais.

3.3. Analisando a equiparação do importador ao industrial para fins de incidência do IPI na saída do produto industrializado nacionalizado impugnada no RE nº 946.468, sob a perspectiva do princípio da igualdade.

Conforme já exposto, o tema afetado à sistemática da Repercussão Geral admitida no RE nº 946.468/SC possui como controvérsia a análise da constitucionalidade da equiparação do importador ao industrial para fins de incidência do IPI, tendo em vista a suposta afronta a tal interpretação do art.

⁸⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Voto Min. Barroso, **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 04 de fev. de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

150, II do Texto Maior.

Deve-se verificar se afronta a isonomia por ocorrer a incidência do IPI para os produtos industrializados importados em duas circunstâncias, a saber, tanto no desembarço aduaneiro, quanto na saída do produto importado do estabelecimento do importador sem que este produto tenha sido submetido a qualquer fase da produção industrial, enquanto para as mercadorias nacionais há a incidência do referido imposto em uma única circunstância: a saída do produto do estabelecimento do industrial, sendo esta saída impulsionada por uma determinada operação que tenha ocorrido na fase de produção industrial deste produto.

Também é pertinente, ainda à luz do princípio da igualdade, verificar a possibilidade de ser permitida a incidência do IPI na saída do produto industrializado do importador quando a operação tributada extrapola a fase de industrialização do produto, ocorrendo em verdadeiro ato de comércio do importador; enquanto não é autorizada a incidência do IPI sobre produtos de procedência nacional, quando o comerciante promove operação com estes produtos.

Inicialmente, é necessária a análise da constitucionalidade da equiparação do importador ao industrial, decorrente da interpretação conjunta dos art. 46, parágrafo único, c/c 51, II do CTN, c/c da 4º, I e 35, I, b, da Lei nº 4.502/64, para fins de incidência do IPI sobre a saída do produto industrializado de procedência estrangeira do estabelecimento do importador.

Para ser constatada se a referida equiparação é admitida constitucionalmente, surge a necessidade de ser verificado se a operação com produto industrializado realizada pelo importador, que tem por consequência a saída do produto de seu estabelecimento, é componente da materialidade do IPI.

Conforme já definido em decorrência da análise dos diversos ensinamentos doutrinários feita no primeiro capítulo deste trabalho, a materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados pode ser definida

como: *realizar operação que tenha por objeto produtos industrializados na fase de produção industrial.*

No caso analisado sob a sistemática da Repercussão Geral, o Recorrente é importador de vidros e espelhos, produtos industrializados que chegam ao território nacional prontos para o consumo. Após realizar o desembarço aduaneiro do produto, incorpora este em seu patrimônio, e logo após o revende para varejistas, atacadistas, bem como, em alguns casos, para o próprio consumidor final.

Percebe-se que a saída do produto industrializado do estabelecimento do sujeito equiparado ao industrial é decorrente de operação que tem por objeto produtos industrializados, mas que não ocorre na fase industrial, não sendo, portanto, operação abarcada pela materialidade do IPI delimitada na Constituição Federal, por meio da outorga de competências de cada Ente da Federação para tributar determinados fatos.

Ao revender o produto industrializado, o importador não exerce atividade que seja equiparada à exercida pelo industrial, revelando-se o ato de revenda verdadeira circulação do produto industrializado, o qual passa a ser inequívoca mercadoria, por ser bem destinado ao comércio, sendo esta operação realizada pelo importador como se comerciante fosse. Evidencia-se, em princípio, que trata esta operação de verdadeira circulação de mercadoria, a qual é hipótese de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e que, conforme já exposto, não pode ser considerada materialidade do IPI:

Somente poderia ser equiparada a industrial a pessoa que realiza industrialização. Quem realiza venda de bens (de produção, de consumo), ou revenda de bens, reveste a natureza jurídica distinta de industrial. Não pode o legislador ordinário modificar a natureza do tributo, qualificando o comerciante como industrial.⁸⁷

Nesta perspectiva, descabe a equiparação do importador que não

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, página 20.

realiza qualquer atividade assemelhada ao industrial, sujeito ao qual está sendo equiparado, sob pena de afronta ao próprio princípio da isonomia, uma vez ocorrer o tratamento igualitário entre sujeitos que não estão em situações equivalentes.

A impossibilidade de ser tratado como “equiparado a industrial” um sujeito que realiza operações na fase de simples comercialização do produto industrializado, e não de industrialização, será julgada pelos Tribunais Regionais Federais em casos cuja controvérsia reside em saber se é constitucional e legal a equiparação dos atacadistas ao industrial, promovida pelo Decreto nº 8.393/15, para fins de incidência do IPI, a qual possibilitou a cobrança da referida exação em decorrência da saída de cosméticos, higiene pessoal e perfumaria, do estabelecimento do atacadista.

O Tribunal Regional Federal da 1^a Região entende pela impossibilidade da referida equiparação, utilizando como fundamento principal a inconstitucionalidade da equiparação instituída por meio de Decreto, porquanto a equiparação prevista no art. 51, II do CTN, deve ser concebida por meio de lei complementar, por criar novo sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 146, III da CF⁸⁸; e o art. 4º da Lei nº 7.798/89 prever expressamente que o IPI, exceto nos casos de industrialização por encomenda, incidirá uma única vez⁸⁹. Em ambos julgamentos, o Tribunal não chegou a examinar diretamente os limites da materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados, apenas utilizando-se, inicialmente, da fundamentação supracitada, para afastar a cobrança do IPI dos atacadistas previstos no Dec. nº 8.393/15, não sendo possível a equiparação, nestes termos, do atacadista ao industrial.

⁸⁸ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1^a Região. **Agravo de Instrumento nº 0038789-78.2015.4.01.0000/DF**. Agravante: Procter Gamble Industrial e Comercial Ltda. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Des. Hercules Fajoses. Brasília, DF, 17 de set. de 2015. Disponível em:
<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=387897820154010000&pA=&pN=387897820154010000>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

⁸⁹ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1^a Região. **Agravo de Instrumento nº 0021386-96.2015.4.01.0000/DF**. Agravante: Avon Cosméticos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Des. Marcos Augusto de Sousa. Brasília, DF, 23 de mar. de 2016. Disponível em:
<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=213869620154010000&pA=&pN=213869620154010000>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

Em sentido oposto, o Tribunal Regional Federal da 3^a Região, no julgamento do Agravo na Apelação nº 0001175-31.2015.4.03.6128/SP⁹⁰, realizado no dia 22 de setembro de 2016, concluiu pela possibilidade da equiparação do atacadista ao industrial para fins de incidência do IPI, uma vez ser a materialidade da hipótese de incidência deste tributo a realização de operações com produtos industrializados, e não a industrialização em si, podendo, portanto, ser estendida a cobrança da referida exação à fase de comercialização do produto, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos Recursos Repetitivos no EREsp nº 1.403.532/SC. Ademais, tendo sido autorizada a possibilidade de tal equiparação em lei complementar (art. 51, II, CTN) e expressamente prevista em lei (Lei nº 7.798/89), não há que se falar em qualquer afronta à Carta Federal.

O Superior Tribunal de Justiça ainda não enfrentou a discussão quanto à equiparação do comerciante atacadista a industrial na operação de mera revenda no mercado interno, porém, como visto, no julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, entendeu ser possível a equiparação do importador ao industrial, tendo como premissa fundamental que a materialidade do IPI não reside no verbo “industrializar”, podendo ser definida como “realizar operação que tenha por objeto produto industrializado”, sem qualquer restrição a que estas operações ocorram na fase de produção industrial, podendo alcançar a mera revenda que tenha por objeto o produto industrial.

Ainda que fosse admitida a materialidade do IPI sob a perspectiva adotada pelo STJ, na qual é possibilitada a extensão da incidência deste imposto à fase de comercialização do produto industrializado, ao defini-la como sendo a realização de operações que tenham por objeto produto industrializado, sem qualquer limitação à fase de produção industrial, deve-se

⁹⁰ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3^a Região. **Agravo Legal em Apelação Cível nº 0001175-31.2015.4.03.6128/SP**. Apelante: Mundial Distribuidora de Produtos de Consumo Ltda. Apelada: União (Fazenda Nacional). Relatora: Des. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida. São Paulo, SP, 22 de set. de 2016. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5499852>>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

também analisar se a equiparação do importador ao industrial atende aos princípios e garantias constitucionais, principalmente no que se refere ao princípio da isonomia.

A análise da constitucionalidade da equiparação do importador ao industrial sob a perspectiva do princípio da igualdade tributária, insculpido no art. 150, II, do Texto Maior, deve ser feita por meio de análise comparativa entre situações aparentemente equivalentes, devendo-se verificar a observância da: (i) exigência de tratamento igualitário e impossibilidade de se instituir benefício que ultrapasse os limites da isonomia; (ii) necessidade de observância de igualdade formal e material; e (iii) necessidade de tratar os iguais, igualmente, e os desiguais, desigualmente, por meio da definição dos critérios utilizados pelo legislador para determinar a equivalência das situações analisadas.

Quanto ao primeiro ponto a que se deve observância, é evidente não haver tratamento igualitário entre os produtos nacionais e importados, sendo os segundos tributados, atualmente, em duas hipóteses de incidência distintas do mesmo imposto. No entanto, poderia esta discriminação ser compatível com os limites impostos pelo princípio da isonomia?

Os critérios apontados por HUMBERTO ÁVILA como essenciais à análise da observância da isonomia (sob a perspectiva material) são compostos pela análise dos seguintes elementos: (i) sujeitos, (ii) medida de comparação, (iii) elemento indicativo da medida de comparação e (iv) finalidade. É, então, por meio da comparação destes elementos que se pode verificar a observância da isonomia em decorrência da equiparação instituída pelo legislador.⁹¹

A análise do primeiro elemento tem como escopo a compreensão dos sujeitos passivos da obrigação tributária, tendo em vista que “o raciocínio da igualdade é comparativo de quaisquer objetos (fatos, situações ou atividades) relacionados a sujeitos que, no que concerne a eles, tenham interesses

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 45.

juridicamente protegidos.”⁹²

Nessa perspectiva, o sujeito passivo expressamente descrito no art. 51, II do CTN é o industrial, o qual possui como atividade principal submetida à incidência do IPI a realização de operações que possuem como objeto produto industrializado durante a fase de produção, com o objetivo de modificar a natureza, a finalidade ou aperfeiçoar o produto para consumo. Em contrapartida, o sujeito passivo por equiparação é o importador, cujas atividades principais por ele exercidas são (i) a importação de produtos industrializados e (ii) a revenda do produto para consumidores finais, atacadistas ou varejistas. Ainda em relação ao sujeito, também deve-se comparar a situação do importador quando atua tão e somente como revendedor, com o comerciante de mercadorias nacionais, haja vista, apesar de não serem equiparados por lei, exercem atividades semelhantes.

Percebe-se, em termos de situações equivalentes vivenciadas entre o sujeito passivo descrito expressamente (industrial) na norma e o equiparado (importador), a única identificada é o impulsionamento de produtos industrializados para fora do seu estabelecimento, realizado por meio de operação. No entanto, esta situação equivalente ocorre de forma complemente distinta entre estes dois contribuintes, uma vez o primeiro ter a saída do produto industrializado nacional que ele próprio industrializou e que não sofreu a incidência do IPI em momento anterior à operação tributada, enquanto o segundo ter a saída do produto industrializado estrangeiro que não foi submetido a qualquer procedimento de industrialização, em território nacional, o qual já suportou a incidência do IPI no desembarque aduaneiro. A fase na qual ocorre a saída do produto do estabelecimento do industrial e do importador também é distinta, uma vez a primeira ocorrer na fase final de produção industrial, enquanto a segunda, na fase de comercialização do produto.

Quanto às situações equivalentes vivenciadas pelo importador, quando atua como revendedor do produto industrializado estrangeiro, mas que se

⁹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 46.

encontra nacionalizado em decorrência do desembarço aduaneiro, e do comerciante de produtos industrializados nacionais, estas se mostram muito mais próximas em relação à mesma comparação entre o importador e o industrial. Isto porque, ambos impulsionam o produto para fora do seu estabelecimento, por meio de operações; nenhum destes sujeitos praticou ato de industrialização do produto; os produtos envolvidos nas operações realizadas por estes sujeitos já sofreram a incidência do IPI; e as operações ocorrem na fase de comercialização dos produtos.

O elemento da medida de comparação é definido analisando a finalidade da norma que instituiu tratamento diferenciado⁹³. Não há diferenciação entre as operações realizadas pelo importador e pelo industrial em razão de qualquer das características destes sujeitos, e sim em decorrência da procedência do produto o qual recai a operação que promove a saída do estabelecimento do contribuinte. A finalidade da norma a qual promove a discriminação entre os produtos em razão de sua procedência tem como escopo a proteção da produção industrial nacional, de maneira a tornar mais competitivo o produto nacional em relação ao estrangeiro.

Para ser considerada pertinente a medida de comparação, deve-se estar relacionada à promoção da finalidade que justifica a escolha pelo legislador do tratamento diferenciado. Tendo por base a vontade do legislador ser a proteção do mercado interno, a oneração excessiva do produto estrangeira atinge a finalidade da norma.

Ocorre que, ao admitir a equiparação do importador ao industrial, apesar de se ter como escopo desta equiparação igualar os produtos nacionais aos estrangeiros, aumentando a oneração com a cobrança do IPI em dois momentos de operações que tenham produtos industrializados estrangeiros por objeto, em termos econômicos apresentados pela FIESP, em sua intervenção como *amicus curiae*, no EREsp 1.403.532/SC, conferiria tratamento igualitário a desiguais. Em contrapartida, sob o ponto de vista normativo, ao permitir a incidência do IPI na fase de comercialização do produto estrangeiro, e esta

⁹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 50

incidência não ocorrer quanto aos produtos de procedência nacional, confer-se tratamento desigual aos iguais, haja vista que, após o desembaraço aduaneiro (o qual será o momento de incidência tanto do II quanto do IPI, ambos com caráter extrafiscal), o produto estrangeiro será nacionalizado, equiparando-se economicamente aos nacionais, e sob o ponto de vista normativo, tornando-se idêntico ao produto nacional para todos os fins.

Dessa forma, apesar de a finalidade de proteção do mercado interno ser atingida com a equiparação em análise, não se pode admitir que esta seja feita de forma indiscriminada, devendo estipular a pertinência da finalidade que justifica a sua escolha. Ou seja, seria pertinente promover a valorização da indústria nacional, ao arrepio da lei, por meio da maior oneração do importador ao submetê-lo à dupla incidência do IPI, apenas porquanto o ponto de vista econômico demonstra suposta disparidade?

Sob este ponto de vista, tal medida não é pertinente, haja vista existirem meios próprios para a proteção da indústria nacional, quais sejam: a incidência do II e do IPI no desembaraço aduaneiro. Tais impostos foram instituídos no momento da nacionalização do bem exatamente para, após o seu desembaraço aduaneiro, nacionalizando o produto importado, ser alcançada a equivalência deste produto ao nacional.

O ponto crucial para a medida de comparação estar em conformidade com o princípio da igualdade, todavia, não se resolve apenas na pertinência entre tal medida e a finalidade, devendo, também, analisar se há uma relação fundada e conjugada entre o elemento indicativo da medida e a sua finalidade⁹⁴. Será fundada a relação entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo se houver vínculo estatisticamente comprovado⁹⁵, e será conjugada esta relação quando o elemento indicativo for escolhido “por ser o *mais significativo* dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 50.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 51.

medida de comparação.”⁹⁶.

Nesta perspectiva, o elemento indicativo da comparação é a procedência do produto industrializado, (se nacional ou estrangeiro) se confundindo com a própria medida de comparação. Quanto à verificação se há uma relação fundada entre o elemento comparativo e a finalidade da norma, deve-se buscar empiricamente, por meio de estatísticas, se, para o desenvolvimento da indústria nacional, é necessário que haja maior oneração tributária do produto estrangeiro. Quanto a este ponto, apesar do mencionado estudo feito pela FIESP apontar que a queda de preço do produto estrangeiro influenciaria no setor da indústria nacional, este não comprova expressamente que a maior ou menor oneração do produto importado efetivamente influenciaria a queda de preço do produto, dentre outras perspectivas.

No que se refere à relação entre o elemento indicativo da medida de comparação e a finalidade da norma serem conjugados, deve-se analisar as diversas variáveis que possam influenciar no desenvolvimento da indústria nacional. Seria mais efetivo do ponto de vista econômico e jurídico, se ao invés de haver oneração do produto estrangeiro por meio de deturpação da materialidade do IPI, o legislador concedesse benefícios fiscais ao industrial nacional?

O exame do elemento da finalidade da diferenciação é imprescindível para ser verificada a compatibilização desta com o princípio da isonomia. A Constituição Federal prevê diversas finalidades, subdivididas em normas com finalidade fiscal, as quais buscam arrecadar receitas para o Estado, e normas com finalidade extrafiscal, as quais visam atingir determinado fim público autônomo.⁹⁷

As normas instituidoras do Imposto sobre Produtos Industrializados devem estar atreladas à finalidade extrafiscal deste imposto, deflagrada pelo art. 153, §3º, I da Constituição Federal, por ser expressa, no texto

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 54.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 3^a Edição, página 66 a 68.

constitucional, a permissão de diferenciação dos produtos em relação à sua essencialidade, demonstrando a possibilidade de o legislador e até mesmo de o Poder Executivo (permissão prevista na exceção insculpida no art. 153, §1º da CF) influírem no comportamento econômico por meio de medidas adotadas em relação à cobrança do referido imposto, como, por exemplo, ao instituir alíquota zero a determinados produtos essenciais ao dia-a-dia da sociedade.

Nessa perspectiva, é pertinente ser discutida se a finalidade extrafiscal do IPI em relação à proteção da indústria nacional somente poderia ser exercida em razão do fato tributário do desembarque aduaneiro, o qual busca equalizar os produtos nacionais e estrangeiros, ou se também poderia ocorrer a diferenciação das mercadorias nacionais e estrangeiras, as quais na etapa da saída do estabelecimento do importador encontram-se nacionalizadas, na hipótese descrita no art. 46, II do CTN.

A função extrafiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados quanto à proteção da indústria nacional é embasada, principalmente, no *discrimen* entre a procedência (nacional ou estrangeira) do produto. Ocorre que, após o desembarque aduaneiro do produto industrializado estrangeiro, este é nacionalizado, sendo considerado para fins da incidência normativa idêntico ao produto nacional, não existindo mais a medida de comparação entre os produtos, haja vista estes serem, após este momento, considerados idênticos, uma vez o produto estrangeiro ser reputado como se nacional fosse, ao encontrar-se nacionalizado. Esta posição é exatamente a adotada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que no julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC, apesar de restar vencido, assim apontou:

E, à toda evidência, o desembarque aduaneiro extingue a nota de estrangeirice, nacionaliza e equipara a mercadoria a produtos nacionais. A partir do momento em que aporta em território nacional, após o pagamento dos impostos referentes à importação, nele incluindo-se o IPI, tal como previsto no art. 46, I do CTN, a mercadoria, salvo se sofrer outro.⁹⁸

⁹⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Voto Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC. Embargante: Athletic Ind. de Equipamentos de Fisioterapia Ltda. Embargada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 18 de dez. de 2015. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1395048&tipo=0&nreg=201400347460&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20151218&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 15 de nov. de 2016.

Dessa forma, não pode ser admitida a conformidade da diferenciação entre o produto industrializado nacional e estrangeiro para ser permitida a incidência do IPI no ato de revenda do importador à luz do princípio da isonomia, por não estarem preenchidos os elementos aptos a permitirem a diferenciação entre a procedência do produto:

O que há, sim, é uma *ficção*, inidônea a possibilitar a incidência de IPI, para quem, não sendo industrial (nem podendo ser validamente a ele equiparado), revende produtos importados.

Considerar tal *ficção* modalidade de *equiparação* autorizada pelo CTN, implica atribuir tratamento igual, a situações diferentes, levando em conta apenas *semelhanças secundárias* que elas eventualmente possam apresentar. Isto conflita, repita-se com a própria ideia de equiparação, além de afrontar o magno *princípio da igualdade*.⁹⁹

Quanto ao respeito às perspectivas de igualdade formal e material, esta depende da comparação que esta sendo feita. A primeira, ao comparar-se o importador com o comerciante de produtos nacionais, não pode ser admitida como respeitada, haja vista estar tributando-se o importador por realizar operações que tenham por objeto o produto industrializado estrangeiro, em fase estranha à fase de produção industrial, e não ser tributado o comerciante de produtos nacionais por incorrer no mesmo fato imponível, ou seja, ambos os sujeitos incorrerem no mesmo fato, mas apenas um destes é tributado pela sua ocorrência. No entanto, ao comparar-se o importador ao industrial, poderia se admitir que há uma aplicação isonômica da norma, por ter a incidência do IPI por atos praticados por ambos sujeitos.

Ao analisar as situações sob o ponto de vista da igualdade material, por sua vez, não é possível admitir-se a afirmação de ser empreendido tratamento igual ao comparar o importador ao industrial, e ao comparar o importador ao comerciante de produtos nacionais, por não estarem preenchidos os elementos aptos a demonstrar o respeito ao princípio da isonomia.

De igual modo, não restou preenchida a hipótese de tratamento igualitário aos iguais e desigual aos desiguais, na medida em que, o

⁹⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, página 25.

comerciante e o importador, por estarem em situações praticamente idênticas, são tratados de forma diferente, não sujeitando o primeiro à tributação em fase estranha à produção industrial, mas sujeitando o segundo. Também não são tratados os desiguais desigualmente, porquanto o importador e o industrial são equiparados para fins de incidência do IPI, mesmo sendo completamente distintas as circunstâncias dos fatos tributados.

Quanto à pertinência do *discrimen*, deve-se avaliar se este tratamento diferenciado está em conformidade com normas constitucionais, como, por exemplo, as normas constitucionais que descrevem a competência dos entes da Federação para instituir impostos, ou até mesmo a norma constitucional que impõe a livre concorrência.

No que diz respeito à constitucionalidade da instituição de tratamento diferenciado ao importador, equiparando-o a industrial para fins de incidência do IPI na saída da mercadoria importada do estabelecimento do importador à luz do sistema de competência dos entes da Federação, esta não parece ser compatível com o sistema instituído pela Carta de 1988. Isto porque, conforme já exposto no Capítulo 2, o sistema de competências tributárias brasileiro é rígido, delimitando e isolando o campo de incidência de cada área a ser objeto de tributação por cada ente da Federação. Ao permitir que a materialidade do IPI se estenda às operações realizadas na fase de comercialização do produto, tem-se, portanto, a União invadindo a competência dos Estados e do Distrito Federal de instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, uma vez este ter ocorrência na fase de comercialização do produto, enquanto o IPI tem a ocorrência na fase de produção industrial.

Também a equiparação do importador ao industrial não está em conformidade com o princípio da livre concorrência, haja vista este impor o equilíbrio entre o comércio de bens nacionais e estrangeiros pelos meios constitucionalmente adequados, respeitando-se os princípios da proporcionalidade e razoabilidade da medida. Existindo meios constitucionalmente admitidos para equalizar os produtos nacionais e importados sem incorrer em afronta ao princípio da isonomia, como o aumento da alíquota do Imposto de Importação ou do próprio Imposto sobre Produtos

Industrializados, não se pode permitir a equiparação do importador ao industrial e a deturpação de uma série de princípios, garantias e regras constitucionais, sob a finalidade de ser atingida a livre concorrência, uma vez esta poder ser atingida de outras formas.

Portanto, ante todas as perspectivas expostas, não há margem para se admitir a conformidade ao princípio da isonomia à equiparação feita entre o importador e o industrial, para fins de incidência do IPI na saída do produto importado e nacionalizado do importador.

CONCLUSÃO

A controvérsia exposta neste trabalho, a saber: a constitucionalidade da incidência do IPI na saída do produto do estabelecimento do importador em operação de mera revenda no mercado interno – ou seja, sem que tenha ocorrido qualquer inserção deste na fase de industrialização entre a importação e a revenda -, em decorrência exclusivamente da equiparação legal do importador ao industrial, é resolvida pela análise (i) da materialidade do IPI descrita na Carta Federal; (ii) da repartição de competências entre os Entes da Federação e os possíveis conflitos decorrentes deste sistema; e (iii) da necessidade de se respeitar a isonomia tributária, nos termos do art. 150, II da Constituição Federal.

A discussão da extensão da materialidade, sob uma perspectiva prática, pode ser resumida na dúvida sobre se, sob a perspectiva da competência outorgada pela Constituição, o IPI (a) poderia tributar a mera existência do produto, (b) apenas poderia alcançar as operações que ocorram na fase de produção industrial, ou (c) se poderia alcançar qualquer operação, atingindo também a fase de comercialização, bastando que seu objeto seja um produto industrializado.

Este trabalho concluiu que a materialidade do IPI, descrita na Constituição Federal, é realizar operações que tenham por objeto produto industrializado na fase de produção. Isto porque, não seria possível admitir-se esta exação recair sobre a mera existência do produto, uma vez o §3º do art. 153 da CF pressupor expressamente a existência de uma operação, esta, por sua vez, definida como negócio jurídico translativo da posse ou propriedade do produto.

A necessidade destas operações serem realizadas na fase de produção é respondida pelo fato de o constituinte prescrever a competência da União

para instituir Imposto sobre Produto Industrializado, não o fazendo com o objetivo de tributar a mera existência do produto, e sim a atividade que lhe tenha como resultado, ou seja, a atividade industrial.

Esta assertiva é corroborada por ser pacífico que o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS recaí sobre a atividade mercantil, e não sobre a existência de circulação da mercadoria, mesmo tendo a Carta de 1988 previsto expressamente que o referido Imposto recairá sobre a Circulação de Mercadoria, vinculando a circulação que enseja o nascimento da obrigação de pagar o ICMS apenas àquelas ligadas à atividade mercantil.

Assim, a conclusão quanto à materialidade do IPI ser restrita às operações que tenham por objeto produto industrializado que ocorram na fase de produção industrial também é confirmada pela interpretação sistemática do sistema de repartição de competência tributária para a instituição dos impostos, previsto pela Constituição Federal de 1988.

Isto porque, por ser adotado pela nossa ordem constitucional um sistema rígido de competências, não se pode admitir que a materialidade do IPI se confunda com o campo de tributação dos Estados e do Distrito Federal por meio do ICMS, permitindo a extensão da competência da União para tributar a atividade mercantil, ao permitir o alcance da incidência do IPI à comercialização do produto, tributando os atos de mera revenda.

Ademais, a Constituição designou a lei complementar como instrumento para solucionar conflitos de competência (art. 146, III, “a”), de maneira que o CTN também realiza tal tarefa ao declarar o conceito de produto industrializado como aquele submetido a processo que modifique a sua natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo (art. 46, parágrafo único, do CTN), demonstrando a preocupação do legislador em circunscrever o alcance da competência à fase de produção industrial da mercadoria. Isto parece ser reafirmado quando o texto do CTN descreve o Capítulo I como aglutinador dos “Impostos sobre a Produção e Circulação”, diferenciando as duas materialidades.

Dessa forma, a leitura adequada para o alcance da materialidade dada pela Constituição ao IPI é a de “realizar operações que tenham por objeto produtos industrializados, na fase de produção industrial”, razão pela qual não se pode admitir a cobrança do IPI sobre a operação de revenda promovida pelo importador, sem que se tenha submetido o produto importado a qualquer fase de produção industrial, porquanto o ato de revenda configura a fase de comercialização, ou seja, o exercício da atividade mercantil, a qual não é alcançada pela competência da União para exigir o IPI, descrita no inciso IV do art. 153 do Texto Maior.

Quanto à equiparação do importador ao industrial sob a perspectiva do princípio da isonomia tributária, descrito no art. 150, II da Carta de 1988, verificou-se que a validade de tal equiparação dependeria de ser, primeiramente, compatível com a materialidade do IPI, ou seja, o importador somente poderá ser equiparado ao industrial, se vier a exercer o fato econômico alcançado pela competência descrita na Carta Federal, uma vez não ser permitido ao legislador escolher deliberadamente o critério pessoal, ou seja, quem serão os contribuintes.

A análise da conformidade da equiparação à luz da isonomia tributária também deverá ser demonstrada pela compatibilidade com a (i) exigência de tratamento igualitário e impossibilidade de se instituir benefício que ultrapasse os limites da isonomia; (ii) necessidade de observância de igualdade formal e material; e (iii) necessidade de tratar os iguais, igualmente, e os desiguais, desigualmente, por meio da definição dos critérios utilizados pelo legislador para arbitrar a equivalência das situações analisadas.

Nessa perspectiva, não há qualquer razão apta a permitir a equiparação do importador ao industrial, por suposto respeito ao princípio da igualdade, uma vez esta equiparação oferecer verdadeiro tratamento antiisônomico, porquanto o IPI já realiza, anomalamente, a função extrafiscal de equalizar os custos da produção industrial nacional com a estrangeira pela hipótese de incidência descrita no art. 46, I, do CTN, quando incide no desembarque aduaneiro do produto, sendo a oneração do produto estrangeiro após esta fase injustificável sob o ponto de vista da isonomia, uma vez já estariam equalizados os custos

da produção internacional e nacional após o desembarque aduaneiro.

Viola a isonomia pretender impor maior oneração ao produto importado já nacionalizado, utilizando-se como medida de comparação a procedência do produto, porquanto este já se encontra equiparado a qualquer produto nacional para fins da legislação vigente, não podendo ser a procedência do produto, nesta fase de circulação no mercado interno, medida de comparação apta a ensejar qualquer *discrimen* determinado pelo legislador.

Deve o ato de revenda praticado pelo importador ser tratado da mesma forma que o ato de revenda praticado por qualquer comerciante, e não como industrial. O importador deve ser sujeito, pelo ato de revenda do produto importado nacionalizado, às mesmas incidências do ato de revenda do produto nacional.

Portanto, a equiparação do importador ao industrial não pode se fundamentar no princípio da isonomia insculpido pelo art. 150, II da CF, uma vez que se estaria conferindo tratamento igual aos desiguais, pois (a) haveria a incidência do IPI sobre operação que tem por objeto produto nacionalizado e que se encontre na fase de comercialização, quando, de outro lado, (b) somente haveria a incidência do IPI na fase de produção industrial, quando se trata de produtos nacionais.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Hipótese de Incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário.** nº 37, Ano 10, Julho-Setembro de 1986.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2011, 6. ed.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** São Paulo: RT, 1966.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2015, 3. ed.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2010, 10. ed.

BARROSO, Luís Roberto. **Diferentes, mas Iguais: O Reconhecimento Jurídico Das Relações Homoafetivas No Brasil.** [2006] Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/homoafetivas_parecer.pdf>. Acesso em: 05.11.2016. p. 17.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Lejus, 1998, 3. ed.

BRASIL,. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 8.393, de 28 de janeiro de 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Decreto/ D8393.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 7.798, de 10 de julho de 1989.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7798.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC.** Embargante: Athletic Ind. de Equipamentos de Fisioterapia Ltda. Embargada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 18 dez. 2015. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1395048&tipo=0>>

[&nreg=201400347460&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20151218&formato=PDF&salvar=false](#) >. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**. Recorrente: Polividros Comercial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 10 jun. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1178633>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 04 fev. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.075/DF**. Recorrente: Distrito Federal Recorrida: Mario Trampetti. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Redator para o Acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 05 ago. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Agravo de Instrumento nº 0038789-78.2015.4.01.0000/DF**. Agravante: Procter Gamble Industrial e Comercial Ltda. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Des. Hercules Fajoses. Brasília, 17 set. 2015. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=387897820154010000&pA=&pN=387897820154010000>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Agravo de Instrumento nº 0021386-96.2015.4.01.0000/DF**. Agravante: Avon Cosméticos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Des. Marcos Augusto de Sousa. Brasília, 23 mar. 2016. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=213869620154010000&pA=&pN=213869620154010000>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo Legal em Apelação**

Cível nº 0001175-31.2015.4.03.6128/SP. Apelante: Mundial Distribuidora de Produtos de Consumo Ltda. Apelada: União (Fazenda Nacional). Relatora: Des. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida. São Paulo, 22 set. 2016. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5499852>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura.** São Paulo: Dialética, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo, Malheiros, 2010

CARRAZZA, Roque Antonio, BOTTALLO, Eduardo Domingos. A não incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso caso de Equiparação Legal). **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, Maio 2007. n. 140,

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2016, 27. ed.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** São Paulo: Noeses, 2009, 3. ed.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2009, 10. ed.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2014, 4. ed.

CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais.** Coleção textos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 5.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

LIMA, Pérsio de Oliveira. Hipótese de Incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário.** n. 7-8, Ano III, jan/jun. 1979, p. 197.

LINS, Robson Maia. **A regra-matriz do Imposto sobre Produtos Industrializados** in: **Tributação do Setor Industrial**. Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahai Canado (Coord.). São Paulo: Saraiva, GV\law, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, 5 ed. p. 65.

MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892368>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2002. 3. ed, 8^a Triagem. p. 9.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012, 7. ed.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, IDP, 2000, 1. ed. 2^a Triagem.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. 4. ed.

SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, O IMS, O IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. v. 22, Ano V, out-dez. 1972.

TAVARLO, Agostinho Toffoli. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra Martins (Coord.). Belém: CEJUP; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. 4. ed.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.** v. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto.** Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. **O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI x ISS: óculos para macacos.** [2013?] Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%A9%20Roberto%20Vieira.pdf> >. Acesso em: 02 out. 2016.

VIEIRA, José Roberto. **IPI x ICMS x ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências?** in: Tributação do Setor Industrial. Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahai Canado (Coord.). São Paulo: Saraiva, GV\law, 2013.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.