



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

RONALD BALTAZAR SANTANA

**A DUPLA INCIDÊNCIA DO IPI EM CASOS DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
SUBMETIDOS A NOVA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO NO TERRITÓRIO
NACIONAL**

FORTALEZA
2020

RONALD BALTAZAR SANTANA

**A DUPLA INCIDÊNCIA DO IPI EM CASOS DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
SUBMETIDOS A NOVA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO NO TERRITÓRIO
NACIONAL**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante

FORTALEZA

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S223d Santana, Ronald Baltazar.

A dupla incidência do IPI em casos de produtos importados não submetidos a nova etapa de industrialização no território nacional / Ronald Baltazar Santana. – 2020.
76 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2020.
Orientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.

1. Imposto sobre Produtos Industrializados. 2. Direito Tributário. 3. Importação. 4.
Incidência. 5. Industrialização. I. Título.

CDD 340

RONALD BALTAZAR SANTANA

**A DUPLA INCIDÊNCIA DO IPI EM CASOS DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
SUBMETIDOS A NOVA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO NO TERRITÓRIO
NACIONAL**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

José Maria M. Zanolchi
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

A Deus pela força, tornando possível superar os obstáculos e vicissitudes que a mera existência impõe.

À minha família, principalmente meus pais, Reginaldo da Silva Santana e Nágila Maria Baltazar Santana, e meus irmãos, Nayagra Baltazar Santana e Álex Baltazar Santana, por todo amor, dedicação e compreensão. Sem a minha família este momento não seria possível.

À minha orientadora, Profa. Dra. Denise Lucena que sempre se mostrou interessada e diligente neste trabalho, bem como pela confiança em mim depositada.

A todo corpo docente da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará pela excelência do ensino oferecido, sobretudo aos professores Carlos Cintra, Hugo de Brito Machado Segundo e, novamente, a professora Denise Lucena, que despertaram em mim o apreço pelo Direito Tributário.

RESUMO

Como ocorre a dupla incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas importações de mercadorias, o presente estudo tem por objetivo a análise da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, bem como a subsequente incidência na saída do estabelecimento do importador, sem que este realize processo que modifique a natureza, a finalidade ou aperfeiçoe para o consumo a mercadoria. Com efeito, o presente trabalho objetiva apresentar teses que fundamentam a incidência da exação no desembaraço aduaneiro. Ademais, apresenta os fundamentos que levam a conclusão de injuridicidade do IPI cobrado na saída do estabelecimento do importador quando por meio de negócio jurídico, o produto é destinado a não industrial ou a consumidor final. A análise da cobrança nessas ocasiões será realizada a partir da Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, onde será demonstrado todos os critérios que compõem a norma jurídica da exação, tanto nas operações de importação como nas realizadas no território nacional.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados. Direito Tributário. Importação. Incidência. Industrialização. IPI.

ABSTRACT

Considering that the Brazilian laws determine that the Tax on Industrialized products has a double impact on the import of goods, the present study aims to analyze the validity of this charges not only in customs clearance stage, but also when the imported good are leaving the importer's establishment, in this case, where the importer does not carry out any process that changes the nature and purpose of the imported products nor promote improvements of this goods consumption. Thus, this work aims to present theses that substantiate the accurate incidence of the mentioned tax in the customs clearance stage, while providing elements that lead to the conclusion of the invalidity of the mentioned tax charged at the exit of the importer's establishment when the product is intended for non-industrial or final consumers. Furthermore, the analysis of this tax charges on these occasions will be carried out based on the Theory of the Tax Incidence Matrix Rule, which will demonstrate all criteria that make up the legal norm of the exaction, both in import operations and those carried out in the national territory.

Keywords: Tax on Industrialized Products. Tax Law. Import. Incidence. Industrialization. IPI.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	PREMISSAS GERAIS E JURÍDICAS	13
2.1	Da questão terminológica	13
2.2	Origem e contornos históricos	15
3	ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO IPI	18
3.1	Núcleo hipotético constitucional	18
3.2	Exceção a legalidade e a anterioridade	21
3.3	Seletividade	22
3.4	Não cumulatividade	26
3.5	Imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior	30
3.6	Redução do impacto sobre a aquisição dos bens de capital	32
4	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI	34
4.1	Aspectos gerais da teoria da regra-matriz	34
4.2	Descritor da regra-matriz de incidência do IPI	37
4.3	Prescritor da regra-matriz de incidência do IPI	43
5	A INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS	49
5.1	Jurisprudência	49
5.2	Desembaraço aduaneiro	52
5.3	Na saída do estabelecimento do importador	61
6	CONCLUSÃO	71
	REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

Na contemporaneidade, é de fácil percepção o progresso e a evolução contínua do comércio internacional, sendo esse fator decisivo para aferição do desenvolvimento ou atraso econômico de qualquer país, seja pela sua atuação constante ou pela sua atuação inócua no comércio exterior. O Brasil, apesar das recessões recente que enfrentou e ainda enfrenta, desenvolve ou busca desenvolver atuação diligente com crescente integração na economia global.

Nesse contexto, a presença de produtos industrializados estrangeiros no mercado interno brasileiro é comum, resultado da atuação ativa do país. Diante disso, é cada vez mais recorrente a importação de bens industrializados estrangeiros por empresas comerciais e importadoras localizadas em território nacional, que revendem aos consumidores finais ou ainda a outros comerciantes, sem, contudo, submeterem o bem a qualquer tipo de industrialização.

Inobstante a isso, a Receita Federal é firme acerca do entendimento que equipara o importador ao industrial, exigindo daquele o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro, bem como nas operações subsequentes de saída dos produtos industrializados importados. Tal situação tem onerado sobremodo os sujeitos passivos dessas relações tributárias.

Com fito de delimitar o seu âmbito, o presente estudo busca fazer uma análise acerca da dupla incidência do IPI nos casos de produtos industrializados importados por estabelecimento equiparado a industrial, ou seja, será analisada a juridicidade da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, bem como a juridicidade da nova incidência do IPI na saída para o mercado interno, quando a mercadoria não sofre qualquer processo de industrialização no território nacional pelo importador.

Seguindo adiante, o supracitado entendimento da Receita Federal e objeto do presente estudo não era, até alguns anos atrás, albergado pelo Poder Judiciário, por motivos de diversas ordens, como a alternatividade de incidência do IPI na legislação tributária, ou seja, se a exação incide no desembaraço, não há razão de incidir novamente sem industrialização. Além disso, havia entendimento que a operação de revenda não subsumiria no chamado núcleo hipotético delineado na Carta Magna de 1988, em que o processo de industrialização é essencial.

Assim, apesar de ter havido divergências no início entre as turmas que compõem o Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da dupla incidência do IPI na

situação em foco, com o suceder dos casos concretos levados à apreciação daquela corte, em um primeiro momento, estabilizou-se o entendimento de não cobrança do mencionado imposto federal na saída do estabelecimento do importador.¹

Sucedee, porém, que em manifestações recente, mais precisamente a partir de outubro de 2015, o STJ, contra sua decisão anterior, reverteu o seu posicionamento. Em outros termos, o STJ passou a albergar a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento do importador. Frise-se que tal virada de posicionamento ocorreu no julgamento do EREsp 1.403.532/SC,² submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Com efeito, atualmente a questão da juridicidade do IPI nas circunstâncias em foco encontra-se pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), sendo o Recurso Extraordinário nº 946.648 representativo da controvérsia, que foi afetada à sistemática de repercussão geral sob tema 906, tendo como relator o Min. Marco Aurélio.³

Assim, as questões a serem respondida neste estudo são: ocorre injuridicidade na incidência do IPI no desembaraço aduaneiro? Ocorre violação ao Princípio da Isonomia na dupla incidência do IPI em mercadorias importadas? Ocorre injuridicidade na incidência do IPI revenda quando não há industrialização?

Por seu turno, o objetivo é responder essas perguntas a partir de uma robusta exploração que se inicia com o âmbito constitucional do tributo, perpassa por sua hipótese de incidência e vai até a análise da materialização desta, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída do estabelecimento do importador, a partir da Teoria da Regra-Matriz de Incidência.

Tal périplo é realizado com fito de evitar que se ocupe o leitor com uma longa demonstração de conclusões pré-concebidas, colocadas ao esmo como um brinquedo, vedando os olhos para uma noção sistêmica que deve ser adotada por qualquer jurista, em que pese essa pretensão por um mero estudante de graduação, apesar de um entusiasta do Direito Tributário.

¹ STJ, REsp 8411269/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 14/12/2006; STJ, Embargos de Divergência em REsp nº 1.411.749, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 11/06/2014.

² STJ, EREsp 1.403.532/SC, 1ª Seção, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 14/10/2015.

³ Violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal) ante a incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.

No mesmo sentido, na esteira da lição do filósofo e teólogo espanhol Jaime Balmes, o qual preleciona que na busca para um entendimento claro, capaz e exato, deve-se sempre tentar abarcar o objeto de estudo por inteiro, analisando todos os seus lados e buscando em todo o tempo não ignorar as relações que o rodeiam, mesmo que tal labor seja impossível de ser realizado plenamente.⁴ Esse é o ousado intento do presente trabalho, em que pese, novamente, a sua ousadia imotivada.

Ademais, como sobredito, existe o tema 906, sob a sistemática de repercussão geral na Suprema Corte Nacional que ainda se encontra pendente sua apreciação. Ressalta-se que o presente estudo não vai delimitar a sua análise apenas as questões tratadas naquele caso paradigmático, isto é, serão abordadas questões outras, bem como pontos que geram debates e posições divergentes na doutrina, um sintoma de relevância da temática que ora se debruça e levarão às conclusões ao final exteriorizadas.

Esse aviso faz-se necessário, pois em alguns momentos com intuito de sempre laborar de modo analítico, coloca-se de lado o receio de confrontar teses pré-estabelecidas, porém, com deferência a absolutamente todas elas e sobretudo a seus respectivos autores. Em vista disso, busca colocar em prática a eminente lição de Virgílio Afonso da Silva, conforme suas elevadas considerações:

Uma tese, qualquer que seja, necessariamente implica uma contribuição original ao ramo do conhecimento em que se insere. E dificilmente há contribuição original sem que alguma tese anterior seja colocada em questão. Todo o desenvolvimento de qualquer ramo da ciência baseia-se nessa premissa. Ocorre que 'colocar em questão uma tese' ou, ainda, 'tentar superar uma tese' não significa qualquer desrespeito à tese que se procura questionar ou superar. Na maioria dos casos o contrário é o que acontece, já que é a própria existência de uma teoria que cria as condições para que aqueles que vêm depois possam desenvolvê-la ainda mais, questioná-la ou tentar superá-la. Para usar uma expressão famosa, utilizada por Isaac Newton, poder-se-ia dizer que *enxergar mais longe só é possível quando se pode estar nos ombros de gigantes*.⁵

Não se olvida, ainda que a despeito de não se tratar de matéria nova, haja vista que tributaristas de grande envergadura já se debruçaram sobre o tema, como Roque Antonio Carrazza e Ives Gandra da Silva Martins, igualmente, há manifestação do STJ sob a sistemática dos Recursos Especiais Repetitivos, essa temática continua

⁴ BALMES, Jaime. **O critério**. 1.ed. São Paulo: Editora Anchieta, 1948. p. 9-11.

⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 28-29.

atual e relevante, seja em razão de sua supracitada afetação na Corte Suprema, seja por sua repercussão no comércio exterior no qual o Brasil é cada vez mais atuante.

A metodologia posta em prática na presente pesquisa científica será a dedução lógica, típica das ciências humanas, para atingir as doravante conclusões. Em outros termos, assumirá de modo fundamentado e justificado algumas premissas básicas e buscará, assim, analisar a dupla incidência tributária em foco.

Nessa ordem de ideias, em um Estado de Direito, temos um sistema jurídico hierarquizado onde todas as normas encontram fundamento e validade na Constituição. Tal contexto é o do sistema jurídico brasileiro, assim, no presente trabalho, parte do âmbito constitucional do IPI e seu núcleo hipotético, perpassa a sua hipótese de incidência e vai até a análise de sua materialização, na espécie, o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do contribuinte.

Em vista disso, faz-se necessário, obviamente, como já assinalado, o esforço analítico que compreenderá o confronto de teorias acerca dos elementos postos em análise. Tal análise compreenderá sobretudo elementos linguísticos, lógicos e normativos. Com efeito, busca-se formar teorias robustas ou, ao menos, revelá-las que consigam explicar satisfatoriamente a realidade normativa tributária, para somente então, após isso, chegar às conclusões.

Assim, a pesquisa será quase que integralmente bibliográfica, com objetivo de reunir os elementos teóricos necessários. Será, portanto, utilizado livros jurídicos, bem como artigos científicos. Ademais, haverá ainda investigação a dispositivos constitucionais e da legislação infraconstitucional, igualmente, análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Diante disso, o presente estudo foi separado em seis capítulos, todos com o intuito de integrar a temática proposta, bem como oferecer uma análise sistêmica e fundamentar as conclusões alcançadas. No primeiro capítulo, esta Introdução, onde se explana a delimitação do objeto, as particularidades e relevância do estudo. O segundo capítulo trata das questões terminológicas adotadas, como também de aspectos históricos que culminaram no atual disciplinamento da exação em análise.

No terceiro capítulo, será realizada análise do chamado âmbito constitucional do imposto, ou seja, serão demonstrados os contornos e balizas impostas pelo constituinte que deverão ser seguidas pelo legislador infraconstitucional. Em outros termos, será demonstrado o chamado núcleo hipotético

constitucional do IPI e institutos, como seletividade e não cumulatividade, entre outros previstos na Constituição Federal.

Por seu turno, o quarto capítulo inaugura-se com explanação dos fundamentos e premissas da chamada Teoria da Regra-Matriz de Incidência. Doravante, ainda no capítulo quatro, será exposto o que se considera a regra-matriz de incidência do IPI nas operações no território nacional, com a demonstração de todos os seus aspectos: material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

No quinto capítulo, pretende-se analisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema em tela. Almeja-se ainda demonstrar a regra-matriz de incidência do IPI nas operações de importação, bem como se ocorre nova materialização da hipótese de incidência na saída do estabelecimento do importador sem a submissão da mercadoria a etapa de industrialização.

O sexto capítulo cinge-se a reunir as conclusões exteriorizadas no decorrer do presente trabalho.

2 PREMISSAS GERAIS E JURÍDICAS

2.1 Da questão terminológica

Antes de adentrar na temática propriamente dita, é importante fazer um pequeno introito a respeito de Teoria Geral de Direito Tributário para evitar o cometimento de equívocos e, por conseguinte, facilitar a compreensão do presente estudo, bem como melhorar entendimento da relação tributária ora tratada.

Diante disso, acerca dos conceitos aqui abordados, será adotada a classificação terminológica proposta por Hugo de Brito Machado, para quem a dinâmica do Direito Tributário consiste em um sistema de normas hierarquizadas, que devido as suas características se manifesta a partir de determinados conceitos: âmbito constitucional, hipótese de incidência e fato gerador.

Tal ideia do ilustre tributarista cearense foi exposta em rico artigo, afirmando que:

Neste estudo vamos examinar os significados das expressões âmbito constitucional do tributo, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Expressões que colocamos nessa ordem em atenção à dinâmica do Direito Tributário, posto que, como relação jurídica, a relação de tributação se desenvolve exatamente nessa ordem. Em primeiro lugar se põe a questão da divisão do poder de tributar e da atribuição de competência às entidades estatais para instituírem o tributo, e de outras limitações ao legislador nessa tarefa. Em segundo lugar surge a questão da criação do tributo, com a descrição da respectiva hipótese de incidência. E em terceiro lugar vem a questão da cobrança do tributo que envolve a verificação da ocorrência no mundo fenomênico do fato capaz de ensejar o nascimento da respectiva obrigação tributária, vale dizer, do dever de pagar tributo.⁶

Não se olvida do imbróglio há muito presente na doutrina pátria, no que se trata do uso da expressão fato gerador, para designar tanto a descrição abstrata legal de um evento, como para apontar a concretização do evento no mundo fenomênico. Aqui, concorda-se com Paulo de Barros Carvalho, que assevera a impossibilidade de designação pelo mesmo termo duas realidades distintas, uma a descrição hipotética e outra a concretização na realidade do evento alhures descrito.⁷

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito Constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Uma contribuição à teoria do Direito Tributário. **Nomos: Revista do Curso de Mestrado em Direito UFC**, Fortaleza, v. 26, p.89 – 104, jan./jun. 2007. p. 90.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barro. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.318- 325.

Isso posto, com supedâneo na supracitada lição do celebrado tributarista cearense, usará a expressão hipótese de incidência para designar a descrição legal de evento. Noutra giro, a expressão fato gerador será usada para apontar a materialização do evento descrito legalmente.

Nesse passo, quanto ao âmbito constitucional a Constituição Federal de 1988, ocupou-se de forma meticulosa do disciplinamento do núcleo hipotético sobre o qual cada ente federado deverá exercer seu poder de tributar. A distribuição operada pelo constituinte procedeu-se de maneira rígida, com intuito de a todo tempo empenhar-se para evitar conflitos, bem como evitar superposição entre as pessoas jurídicas.

Tal característica mostra-se de modo tão hialino que levou publicista da envergadura de Geraldo Ataliba a sobrelevar esse tratamento minucioso e exaustivo. Veja:

É que, por ser extremamente minuciosa e quase exaustiva, a Constituição brasileira não deixa margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da h.i., seja para designar sujeitos passivos. Estes estão implícitos na Constituição: já estão designados no Texto Supremo, ou por dicção expressa, ou pela indicação sistemática, confirmadas pelos princípios da retribuição (art. 145, II), da proporcionalidade (arts. 145, III e 149), quanto às taxas e contribuições, ou capacidade contributivas (art. 145, §1º), quanto aos impostos.⁸

Apesar dessa riqueza em normas sobre tributação, sabe-se que a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas que instituirão tributos em concordância com o núcleo hipotético constitucionalmente definido, que não pode ser confundido com a hipótese de incidência da exação, nem tampouco com fato gerador.

Assim, o presente estudo se inicia a partir do âmbito constitucional do IPI; após isso, perpassa a legislação infraconstitucional com finalidade de determinar sua regra-matriz de incidência; para após isso, analisar a materialização daquela no desembaraço aduaneiro, assim como na saída do estabelecimento do importador quando não há nova industrialização.

No entanto, antes, é necessário abordar os contornos históricos da exação em comento. Essa é a finalidade do tópico subsequente.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 81.

2.2 Origem e contornos históricos

O IPI veio para substituir o antigo Imposto Sobre Consumo que esteve presente no ordenamento jurídico brasileiro desde o século XIX, sendo regulado durante longo tempo somente por normas infraconstitucionais. É interessante salientar ainda que a origem do Imposto sobre Consumo advém do alargamento da incidência do chamado “Imposto sobre Fumo”. Nesse sentido:

No Brasil, obedecendo à denominação de Imposto Geral de Vendas que adotamos, havia em 1870 o “imposto do selo”, tributo monofásico que tinha como fato gerador a emissão de faturas correspondentes a vendas efetuadas. Também em 1892, existia o “imposto sobre o fumo”, que foi estendido a outros produtos antes do final do século XIX, estabelecendo-se o “imposto de consumo de quaisquer mercadorias”. Assim era denominado porque a repercussão econômica se dava de forma mais evidente nos consumidores, muito embora o contribuinte de direito fosse o produtor.⁹

Tal panorama de regulamentação perdurou até a Constituição Federal de 1934, que foi a primeira a regular a partilha do poder de tributar entre os entes federativos: União, Estados e Municípios, assim a partir desta Carta Magna a exação ganhou status constitucional. Coube, portanto, à União a competência para instaurar e regular o antigo imposto.

A Lei Superior subsequente, a Constituição de 1937, não trouxe inovações quanto à regulação do Imposto sobre Consumo, mantendo a competência da União para a instituição do tributo, bem como atribuiu a mesma pessoa política a prerrogativa de decretar impostos sobre a importação de mercadoria de procedência estrangeira.¹⁰

Seguindo adiante, com a Lei Superior de 1946, a União permaneceu com a competência para decretar imposto sobre o consumo de mercadorias. Tal Constituição foi modificada por meio da Emenda Constitucional nº 18, que trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro o denominado IPI em substituição ao Imposto sobre Consumo, *nomen iuris* que permanece até o momento no ordenamento jurídico brasileiro.

⁹ BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. A origem da não-cumulatividade: de técnica a princípio aplicável às contribuições ao PIS e COFINS. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário RDIET**, Brasília, v.7, p. 191-218, jul-dez, 2012. p. 205.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O IPI e a importação de produtos industrializados. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar/abr. 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=12928>>. Acesso em: 13 abr. 2020. p. 2

Hugo de Brito Machado traz importantes considerações sobre as modificações operadas pela supracitada Emenda:

Com a Emenda nº 18 foi atribuído à competência da União o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e também o imposto sobre produtos industrializados. Este último foi classificado entre os Impostos sobre a produção e a Circulação, na Seção IV, do Capítulo II, sendo na verdade o antigo imposto de consumo com um novo nome. O ministro da Fazenda de então justificou a mudança de denominação com o fato de que os impostos então classificados como sobre a produção e a circulação serem pagos pelos produtores e comerciantes.

Como se vê, o imposto sobre produtos industrializados não é novo. O exame do seu âmbito constitucional e de suas hipóteses de incidências bem demonstra o acerto da lição de Baleeiro, para quem esse imposto tem de novo apenas o nome. Em verdade, o tributo que, nas águas da Emenda 18/1965, recebeu o nome de “imposto sobre produtos industrializado” é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores.¹¹

Nesse caminho, para parte da doutrina, incluindo Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro como demonstrado acima, afirmam que ocorreu tão somente uma troca de nome, permanecendo, essencialmente, a mesma exação com o mesmo fato gerador.

Corroborando com essa ideia a recepção pela Constituição Federal de 1988, da Lei nº 4.502/1964, que tem como finalidade dispor sobre o Imposto de Consumo e reorganizar a Diretoria de Rendas Internas que, por conseguinte, continua vigente no ordenamento jurídico brasileiro, regulando agora o chamado IPI, em conjunto com o Código Tributário Nacional e o Decreto 7.212/2010.

Nesse passo, sobre a evolução da base econômica do tributo e a sua incidência ao longo dos anos, do seu surgimento até o aparecimento da Emenda nº 18/1965, vale trazer à baila os ensinamentos de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi:

O Direito anterior preferiu o nomen iuris de imposto de consumo, no pressuposto, quase sempre certo, de que o tributo era suportado economicamente pelos consumidores, graças aos efeitos dos fenômenos de repercussão de tributos desse tipo. Na primeira década de sua expansão, entre 1891 e 1900, esse imposto atingia, realmente, apenas artigos classificáveis como de consumo, p. ex., bebidas, alimentos acondicionados em latas, fósforos, vestuário, calçados, velas etc. Essas mercadorias se extinguíam pela própria utilização. Mais tarde, o Fisco foi alcançando mercadorias duráveis, como certos implementos de objetos de adorno, automóveis etc. e, por fim, bens de produção, como máquinas ou coisas de duração indefinida, como joias, objetos de arte etc., que foram incluídos no conceito legal de consumo.¹²

¹¹ *Ibidem*, p. 2-3.

¹² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro ctn comentado**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 198.

Assim, nas Cartas Magnas de 1967 e 1969, não ocorreram modificações significativas acerca do IPI. O delineamento perpetrado pela atual Constituição e suas modificações e aperfeiçoamentos serão tratados no capítulo seguinte.

3 ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO IPI

Neste capítulo, busca-se delinear as linhas gerais do IPI, analisando-o a partir dos seus preceitos constitucionais.

3.1 Núcleo hipotético constitucional

O IPI tem o seu núcleo hipotético delineado pelo artigo 153, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estando ainda previsto nos incisos do parágrafo terceiro do mesmo artigo critérios que devem ser seguidos pelo legislador infraconstitucional na sua instituição. Veja:

Art. 153. Compete à União Instituir imposto sobre: [...]
 IV – produtos industrializados; [...]
 § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
 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, na forma da lei.¹³

Da análise do artigo 153, inciso IV, em combinação com o parágrafo terceiro, pode-se concluir o seguinte: que o constituinte atribuiu à União a competência para a instituição do tributo e que o núcleo hipotético tributável que deverá ser respeitado pela pessoa política União no exercício de sua competência é a operação envolvendo produtos industrializados.

Assim, como exação classificada na espécie imposto o IPI é tributo não vinculado, cuja hipótese de incidência de forma geral, como será melhor explicado ao longo do presente estudo, não está relacionado com qualquer atividade estatal, mas a situação relacionada com o contribuinte, que revele a sua capacidade contributiva ou aos menos faz-se presumir.¹⁴

Não se olvida o outrora afirmado no sentido de que a Constituição não institui tributo. Entretanto, com base em mera análise no âmbito constitucional, percebe-se que a situação relacionada exclusivamente com o contribuinte reveladora

¹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, compilado até a Emenda Constitucional nº 105/2019. 31. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2020. p.84.

¹⁴ ATALIBA, 2018, p.137.

de capacidade contributiva, que deverá ser obedecida pela União na formulação da hipótese de incidência, são operações com produtos industrializados. Esse é exatamente o núcleo hipotético determinada pelo constituinte para a determinação do imposto federal.

Acerca da interpretação do dispositivo em comento, é interessante trazer à baila as observações precisas de Rogério Lima:

Dispõe a Carta Magna, em seu art. 153, inc. IV, que compete à União criar imposto sobre produtos industrializados. Em outras palavras, isso significa poder instituir um imposto que trata sobre produtos industrializados, e não que incide sobre produtos industrializados. [...] Não há sentido falar-se em incidência sobre produto, pois a conduta a ser regulada pela norma tributária é expressa por uma ação do contribuinte, indicada na norma através de um verbo seguindo do complemento. O verbo, no caso, descreve em linguagem a ação humana em tempo e espaço, e o complemento traduz o objeto dessa ação. A Constituição determina ainda que o IPI “será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, §3º, inciso. II). Eis, então, um outro dado que deve necessariamente ser levado em conta quando se perquire a materialidade da hipótese fática do IPI, qual seja: a operação. Não é outra operação, mas especificamente a indicada nesse dispositivo. Essa operação consiste numa conduta do contribuinte, por isso expressa através de um verbo, que conseqüentemente, ligar-se-á ao complemento – produtos industrializados (coisa resultante de processo de industrialização). Em suma, os elementos componentes do núcleo hipotético constitucional do IPI são: produto industrializado e operação.¹⁵

Nesse sentido, em vista de “operação” e “produto industrializado” serem elementos centrais do âmbito constitucional do tributo, sendo fundamental o seu entendimento para o presente estudo, posto que em um ordenamento jurídico hierarquizado deve-se sempre o legislador agir com respeito as balizas determinadas pela Carta Magna, cabe uma análise de tais balizas de forma mais pormenorizada.

Diante disso, inicia-se com o conceito jurídico de operação. Tal instituto para maior parte da doutrina se encontra relacionado com negócio jurídico. Trata-se, especificamente de negócio jurídico translativo de posse ou propriedade, não basta, portanto, na espécie, a mera circulação de um produto industrializado, mas um impulso anterior que motiva a circulação deve ser um negócio jurídico, onde em um dos polos deve ser ocupado pelo industrial que anteriormente submeteu este bem a um processo de industrialização.¹⁶

¹⁵ LIMA, Rogério. A inconstitucionalidade do IPI na importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 77, p. 117 – 124, fev., 2002. p. 121-122.

¹⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – princípios e estrutura**. São Paulo, Dialética, 2009. p. 21

Noutro giro, como dito, é indispensável também compreender o que é produto industrializado, apesar de ser um conceito pré-jurídico o Código Tributário Nacional no parágrafo único de seu artigo 46¹⁷, com vista a evitar conflitos, igualmente em obediência ao artigo 146, inciso III, alínea a¹⁸, da Constituição Federal de 1988, fornece um conceito ao instituto em comento, que para os efeitos do IPI é o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Acerca do núcleo hipotético do imposto federal em comento Leandro Paulsen, é preciso ao afirmar:

O imposto em questão, portanto, alcança o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de processo de industrialização realizado por um dos contratantes (industrializado). Pressupõe a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial.

Assim, o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto. Não basta que o produto objeto do negócio jurídico tenha sido industrializado em algum momento, mas que se tribute a própria produção. É preciso que se trate de operação com produto industrializado por um dos contratantes.¹⁹

Dimana, desse modo, que o núcleo hipotético constitucional do IPI não deve abarcar, em sua hipótese de incidência, o produto industrializado propriamente dito ou a atividade de industrialização isoladamente considerada, bem como não há que se falar de IPI em simples revenda subsequente de produtos entre comerciantes ou destes aos consumidores. Tais situações não são consideradas signos de capacidade contributiva e, se consideradas, dizem respeito a outro tributo como o ICMS, não a exação aqui em comento.

Nesse caminhar, não há dúvida que o núcleo hipotético do imposto é operações que envolvam produtos industrializados. Diante disso, o produto entra no estabelecimento é submetido ao processo de industrialização na fase de produção, na qual, sai de um estabelecimento industrial para outro, com natureza ou finalidade

¹⁷ Art.46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: [...] 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.

¹⁸ 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. [...]

¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo, Saraiva, 2018. p. 103.

modificada, ou ainda aperfeiçoado para o consumo, por meio de um negócio jurídico, com o intuito de chegar pronto e acabado ao comerciante ou vendedor.

À vista disso, a grande diferença entre o âmbito constitucional do IPI e do ICMS estaria exatamente na motivação da circulação. No ICMS, a circulação não é impulsionada com o intuito de industrialização na fase produtiva até o acabamento do produto, pois este já se encontra acabado, havendo tão somente a circulação pura com o intuito comercial. Por isso, se fala em mercadoria, ou seja, bem destinado ao comércio e não de produto que tem como característica a destinação ao comércio ao consumo ou a qualquer outra utilização.²⁰

Assim, nos subcapítulos seguintes, será demonstrado a exceção do IPI com relação algumas limitações ao poder de tributar, bem como os critérios constitucionais previstos no supracitado art. 153, § 3º da CF: seletividade, não-cumulatividade, imunidade das exportações e redução de impacto para bens de capital. Tais critérios devem, obrigatoriamente, serem adotados pelo legislador infraconstitucional.

3.2 Exceção a legalidade e a anterioridade

Sabe-se que a Constituição de 1988 conferiu um plexo de competência legislativa aos entes federados. Diante disso, tais entes possuem aptidão de editar leis que instituem tributos, bem como legislar com fito de ajustar as funcionalidades dos tributos.

Sucedo que essa competência, como já referido anteriormente, não pode ser realizada de qualquer modo, vedando-se os olhos para as balizas constitucionalmente impostas. Ora, tal instituto pode ser definido como competência, justamente por ser juridicamente delimitado pela Lei Superior, não existe competência fora do sistema normativo, bem como por ser submetido a divisão entre as pessoas políticas: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.²¹

Isso posto, há uma seção inteira denominada “Das Limitações do Poder de Tributar” na Lei Superior de 1988, cuja finalidade é estabelecer regras e princípios para realizar a vontade da pessoa política, melhor dizendo vontade em conformidade

²⁰ *Ibidem*, p. 103.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2017. p. 28.

com o Estado Democrático de Direito. Entre tais princípios encontram-se a Legalidade e a Anterioridade ambas discriminadas no art. 150²², incisos I e III, alínea b, respectivamente.

Nesse contexto, Legalidade é uma garantia que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por meio de lei. Na espécie, trata-se de lei estrito senso, ou seja, descrição hipotética elaborada pelo Legislativo. Já Anterioridade veda que o tributo seja cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou majorou.

Assim, o artigo 153, §1^a da Constituição Federal²³ atenua a Legalidade estrita em relação ao Imposto Sobre Produtos Industrializados, dentre outros. Diante disso, poderá o Poder Executivo alterar as alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. Em outros termos, é possível a alteração das alíquotas sem a necessidade de interferência do Poder Legislativo, por lei *lato senso*.

Ademais, a instituição e majoração do imposto federal em comento não estão sujeitas a obediência à anterioridade de exercício. Tal exceção é expressa no art. 150, §1^o da CF. Entretanto, no IPI deve-se observar a anterioridade nonagesimal, ou seja, é necessário o ínterim de 90 dias entre a data de publicação da lei e o início da sua incidência, como estabelece o art. 153, III, c, da CF.

Acredita-se, assim, que tais exceções têm como causa o caráter extrafiscal da exação em comento, como será demonstrado adiante, seja em razão da seletividade, haja vista a função extrafiscal proibitiva, seja em razão de sua função equalizadora nas importações.

3.3 Seletividade

Antes de analisar o instituto propriamente dito da seletividade, cabe uma pequena digressão para explanação acerca da categoria dos chamados tributos indiretos, porquanto acredita-se que tal categoria está intrinsecamente relacionada com a seletividade. Em verdade, como será melhor explicitado, acredita-se que a

²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça; [...] III – cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou; [...]

²³ Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: [...] §1^o É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V [...]

seletividade busca concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva nos tributos indiretos, apesar de não conseguir realizá-lo de forma plena.

Assim, o Imposto sobre Produtos Industrializados, portanto, ocupa lugar entre os chamados tributos indiretos. É assim classificado junto com outros tributos em razão de sua dinâmica de funcionamento gerar as figuras dos chamados contribuinte de direito e contribuinte de fato.

O contribuinte de direito é a pessoa indicada pela lei para suporta o tributo, já o contribuinte de fato é a pessoa que realmente suporta o ônus fiscal. Diante disso, a carga tributária cai sobre o contribuinte de direito que transfere para o contribuinte de fato embutido no preço do produto o ônus da exação. O consumidor final geralmente é quem suporta o ônus da exação, por isso também esse tipo de tributação é conhecido como tributação sobre consumo.

Acerca da não sustentação do IPI e do ICMS pelo contribuinte de *iure*, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi afirmam que tal realidade tem sustentáculo na Constituição Brasileira:

Afirmar que tributos como o imposto de importação (II), o imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) ou a contribuição para o financiamento da seguridade (COFINS) são repassados ao consumidor final e não podem ser suportados pela empresa, porque independem dos resultados da pessoa e integram o custo da atividade, é uma verdade econômica, que somente pode ser aferida segundo leis econômicas. O ordenamento jurídico, que não conflita com a realidade econômica, autoriza que tais tributos sejam transferidos, pelo mecanismo dos preços das mercadorias e serviços, aos consumidores. Inexiste a transferência, logo o endividamento e a insolvência comprometeriam a saúde financeira de toda a atividade econômica. Mas essa afirmação, que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio jurídico na Constituição brasileira.²⁴

Noutro giro, tratando da seletividade propriamente dita no tocante ao IPI, deve ser obrigatoriamente seguida pelo legislador infraconstitucional, como se percebe da prescrição do supracitado dispositivo, onde determina que a exação será seletiva em função da essencialidade do produto. Diferentemente, ocorre com o ICMS, onde a Constituição, em seu artigo 155, §2º, inciso III²⁵, confere caráter discricionário

²⁴ BALEEIRO; DERZI, 2018. p. 198-199.

²⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

ao instituto, quando estabelece que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Nesse diapasão, a seletividade é técnica de tributação diferenciadora, onde a alíquota é determinada pela qualidade do objeto a ser tributado. Diante disso, a legislação estabelece diferentes alíquotas que incidirão sobre determinados produtos, o vetor determinante de qual alíquota deverá incidir sobre produto em questão é a sua essencialidade.

Em outros termos, a seletividade estabelece um conjunto de alíquotas para a quantificação do IPI e essas frações contidas no fato gerador que a União se atribui, deverão variar em função da essencialidade do produto. À vista disso, quanto mais necessário for um bem, menor deve ser a carga tributária sobre ele incidente, por outro lado, quanto mais supérfluo ele for, com mais força deve incidir o ônus da tributação, sob pena de inconstitucionalidade.²⁶

Regina Helena Costa traz interessantes considerações acerca das espécies de técnicas pelas quais a seletividade pode ser implementada:

A seletividade pode ser implementada mediante mais de uma técnica quer pela diferenciação ou progressividade de alíquotas, quer por variações de base de cálculo, ou, ainda, pela instituição de incentivos fiscais. A técnica mais utilizada, em razão de sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas.

A diferenciação consiste em a lei adotar alíquotas distintas para diversas hipóteses, consoante um ou mais critérios. Já a progressividade, significa a técnica de tributação segundo a qual, na medida em que aumenta a base de cálculo, aumenta a alíquota sobre ela incidente.²⁷

Com efeito, a análise da aplicação prática da seletividade poderá ocorrer pela verificação da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (Tipi), atualmente, encontra-se em vigor a Tipi aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016. Tal tabela traz em seu bojo os produtos onerados pela exação federal, igualmente traz as suas alíquotas, tornando possível a sua comparação.²⁸

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. [...]

²⁶ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 239, p. 39 – 51, ago., 2015. p. 39-40.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário constituição e código tributário nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.371.

²⁸ PAULSEN; MELO, 2018, p.107.

Ademais, como referido anteriormente, acredita-se que a seletividade busca concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva nos tributos indiretos. Entretanto, o seu *modus operandi* impede que o seu fim seja realizado de forma plena.

Sobre o tema, vale colacionar as considerações de André Mendes Moreira e Thelson Mattos Motta. Para os autores, o empecilho que impede a satisfação do Princípio da Capacidade Contributiva por meio da seletividade é a regressividade inerente à tributação sobre consumo:

[...] reside em que o princípio da seletividade não consegue realizar de forma plena a capacidade contributiva, ou seja, ele não consegue fazer com que pessoas com maior disponibilidade financeira contribuam com maior montante para o custeio do Estado, especialmente em razão da regressividade fiscal típica das exações sobre o consumo e da inexistência de uma relação direta entre redução/aumento de alíquota do IPI e redução/aumento do preço ao consumidor final. De fato, a regressividade é inerente à tributação sobre o consumo, categoria na qual o IPI se enquadra. Nesse tipo de exação, indivíduos com disponibilidades financeiras diversas arcam com a mesma carga fiscal em suas aquisições. Na compra de um determinado bem, é irrelevante – do ponto de vista da incidência fiscal – se os consumidores possuem muita ou pouca disponibilidade financeira, já que todos suportam idêntica carga tributária. Aliás, ainda que fosse relevante, a verificação dessa circunstância em cada compra seria bastante difícil ou, no mínimo, dispendiosa. A regressividade, desse modo, se faz presente pois uma cobrança de R\$ 20,00 de IPI, por exemplo, atinge de maneira mais grave quem ganha R\$ 1.000,00/mensais do que quem ganha R\$ 10.000,00/mensais, conquanto se contribua, em termos nominais, com o mesmo valor.²⁹

Nessa ordem de ideia, o instituto é ineficaz em atingir aqueles que realmente possuem um excedente bastante capaz de contribuir com a manutenção da atividade estatal sem atingir a sua subsistência. Acredita-se que tal ineficiência advém da impossibilidade da técnica, aqui em comento, cumprir o mandamento constitucional do caráter pessoal³⁰ que os impostos devem seguir.

Ora, nos ditos tributos indiretos nos quais o IPI faz parte, existe a impossibilidade de identificação individual do contribuinte de fato, ou seja, daquele que realmente assume o ônus da exação. Diante disso, não há que se falar de capacidade contributiva nos impostos indiretos, mas só em capacidade econômica.

A capacidade econômica se manifesta quando o indivíduo é capaz de manter a sua subsistência de maneira digna. Entretanto, a capacidade contributiva

²⁹ MOREIRA, 2015, p.40-41.

³⁰ Art. 145. A União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; [...] §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...]

sobressai em comparação com aquela. Em outros termos, o indivíduo possui aptidão de manter sua subsistência com excedentes bastante para contribuir com a manutenção da atividade estatal.

Tal aptidão econômica pode ser identificável no momento em que o consumidor faz o pagamento do preço do produto, mas não há certeza que tal disponibilidade é o suficiente para ensejar a cobrança pelo indivíduo das despesas gerais do Estado em razão da impossibilidade instrumental da aferição das características pessoais de cada consumidor. Por isso, a menor oneração dos produtos essenciais, bem como a maior oneração dos produtos supérfluos atingem de maneira indiscriminada a todos.

Por derradeiro, vale registrar o caráter extrafiscal do tributo em comento. A escolha da alíquota poderá desbordar da simples graduação segundo a essencialidade inspirada na utilização extrafiscal do tributo. Em tais casos, a União busca induzir ou inibir o consumo ou até mesmo a produção de determinados bens. A exemplo disso, cita-se o cigarro, onde tributa-se de forma especialmente pesada para torná-lo oneroso o suficiente para encarecer o produto com fito de reduzir o consumo.

3.4 Não cumulatividade

Como dito linhas acima, o imposto federal em comento é o sucessor do vetusto Imposto sobre Consumo. Tal exação, assim como o IPI, era marcada pela sua não cumulatividade, considerada, logicamente as suas diferenciações no suceder dos anos e das evoluções do instituto.

Nesse contexto, a não cumulatividade tributária foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro no âmbito do antigo tributo, por meio da Lei nº 2.974, de 26 de novembro de 1956, e da Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958.³¹ Como aludido, anteriormente, o imposto substituído encontrava-se presente somente na legislação infraconstitucional, na mesma senda era o instituto da não cumulatividade, diferentemente do que ocorre na contemporaneidade com o imposto sucessor, vale relembrar a sua imposição constitucional presente no art. 153, §3º, inciso II, da CF/88.

³¹ BORGES; VALENTE, 2012, p.205-210.

A não cumulatividade em sua fase inaugural, conforme a Lei nº 2.974, era específica e se restringia às importações. Diante disso, permitia-se aos importadores, abater do imposto de consumo devido pela venda dos bens importados no mercado nacional, o valor do Imposto sobre Consumo, anteriormente recolhido no momento da importação. Por outro lado, a Lei nº 3.520 era mais abrangente, pois permitia ao contribuinte a dedução do imposto incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção de produtos tributáveis.³²

Voltando para contemporaneidade e para a análise da atual não cumulatividade como estabelecida na Constituição Federal, acredita-se que assim como a seletividade, o instituto em análise não é um fim em si mesmo, ou seja, ele afasta-se de ser um valor constitucional como da Dignidade da Pessoa ou Justiça, aquele é um meio que busca alcançar determinado fim.

Em outros termos, como assevera Paulo de Barros Carvalho a não cumulatividade “é um limite objetivo, mas que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária.”³³

Diante disso, houve compreensão por parte do constituinte que o Imposto sobre Produtos Industrializados tem como âmbito constitucional operações sucessivas até chegar no contribuinte de fato, que economicamente, suporta o ônus da exação. Há, portanto, uma cadeia produtiva até chegar ao consumidor final.

À vista disso, com fim de mais uma vez preservar a capacidade contributiva, bem como outros valores como acima mencionados, a não cumulatividade evita a chamada tributação em cascata. O efeito cascata é, justamente, a cumulação da incidência do mesmo tributo em toda cadeia produtiva, resultando na incidência de imposto sobre imposto, tornando a exação cada vez mais onerosa e proibitiva.³⁴

Implementou-se, portanto, um sistema de crédito levando-se em conta a entrada e saída de insumos no estabelecimento industrial ou a ele equiparado, para a produção do produto industrializado. Assim, como o IPI vem embutido no preço, a entrada de insumos para o processo de industrialização representa crédito e a saída

³² MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p.104.

³³ CARVALHO, Paulo de Barro. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 33, p.142–166, jun. 1998. p.156.

³⁴ COSTA, 2015, p.370-372.

do estabelecimento do industrial do produto que foi submetido a modificação de natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para consumo representa débito.

Tais operações de entrada e saída são registradas durante certo período de tempo, onde o valor real do tributo recolhido pela União é calculado com base na compensação entre créditos e débitos. Outrossim, o saldo verificado, em determinado período em favor do contribuinte, transfere-se, para o período seguinte. Acerca do método adotado pela Constituição Federal, esclarecem Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro:

No método de diferença ou subtração, eleito por nossa ordem, utiliza-se a técnica da base financeira (ou indireta, não real), segundo a qual o princípio da não cumulatividade corresponderá à diferença entre o débito do valor do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do valor do imposto incidente, nas aquisições-compras no mesmo período. É a técnica do imposto-contraimposto (ou seja, valor financeiro do imposto a pagar, deduzido do valor financeiro devido nas operações anteriores), adotada no Brasil e na maioria dos demais países, para calcular o montante do tributo a recolher os cofres públicos por cada contribuinte.³⁵

No mesmo sentido, esclarece Regina Helena Costa:

Estabelece-se, assim, um sistema de créditos que poderá ser usado como forma de pagamento do imposto. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a esse título o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es). Os créditos funcionam, assim, como autênticas moedas de pagamento do IP.

Veja-se um singelo exemplo: a empresa A produz chapa de aço e a vende à empresa B. Nessa operação incide o IPI. A empresa B, por sua vez, utiliza a chapa de aço para fabricar peças para máquinas. Quando vende a peça para a empresa C, que monta as máquinas, incide novamente o imposto. A empresa B terá que pagar o IPI sobre essa segunda operação, mas aqui crédito correspondente ao valor de IPI devido na primeira operação. Assim, terá que pagar somente a diferença entre o IPI devido nesta operação e o crédito que possui dada a incidência do imposto na operação anterior. E assim por diante, sejam quantas forem as operações sucessivas do ciclo de industrialização.³⁶

Cumprе salientar ainda que a compensação aludida no instituto não se confunde com a determinada nos artigos 170 e 170-A³⁷, do Código Tributário

³⁵ BALEEIRO; DERZI, 2018, p.233.

³⁶ COSTA, 2015, p.371-372.

³⁷ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidas ou vincendas, do sujeito, passivo contra a Fazenda Pública. Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Nacional. Porquanto, a compensação do tributo pago a maior caracteriza-se como extinção do crédito tributário de acordo com a dicção do art. 156, inciso II do CTN.

Por outro lado, não se pode falar isso do crédito oriundo da não cumulatividade do IPI e do ICMS, pois este funda-se em operação contábil, realizada pelo contribuinte com vista a obter o valor real da exação para depois efetuar o pagamento. A compensação figura como essencial para o cálculo dos tributos não cumulativos.³⁸

Tal distinção tem efeitos importantes, conforme salienta André Moreira Mendes, pois segundo o autor:

[...] quando do ajuizamento de ações judiciais que pleiteiem a declaração do direito à escrituração de determinados créditos quando o Poder Público se nega a reconhecê-los. Em tais hipóteses, como não se trata de pedido de repetição do indébito, não se aplica ao caso o art. 166 do CTN, que exigiria a prova do não-repasse do imposto ao contribuinte de facto. O creditamento escritural do ICMS e IPI efetuado pela compensação de créditos e débitos na conta gráfica do pagante, é absolutamente distinto de quaisquer pleitos de compensação de tributos indevidamente pagos ou pagos a maior.³⁹

Ademais, a não cumulatividade não é privativa no IPI. Tal instituto encontra-se presente também no ICMS, como se extrai da dicção do art. 155, § 2º, inciso I, da CR/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]
§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]
I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...] ⁴⁰

Da leitura do supracitado preceito constitucional, percebe-se que existe exceções em relação à não cumulatividade e sua aplicação no âmbito do ICMS. Tal

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª ed. Forense, 2019. p. 630.

³⁹ MOREIRA, 2009, p.110.

⁴⁰ BRASIL. 2020. p.85

situação gera debates doutrinários e jurisprudenciais se tais exceções se estendem ao IPI, bem como do real sentido do vocábulo “cobrado” expresso no artigo 153, §3, inciso II.

Acredita-se que o vocábulo “cobrado” deve ser lido como “devido”, igualmente não há que se fala em exceções da não cumulatividade no concernente a exação aqui em comento.⁴¹

Com efeito, o contribuinte possui o direito de creditar-se mesmo se nas operações anteriores houver o não pagamento ou a não incidência por simples inexistência de previsão constitucional que fundamentaria tais exceções, sendo impossível transportá-las e aplicá-las para o âmbito do IPI.

O ICMS e sua competência estadual gera efeitos colaterais vide a denominada “guerra fiscal”, ou seja, disputa entre os Estados para atrair investimentos privados, que o constituinte levou em consideração para a introdução de limitações constitucionais na não cumulatividade às isenções. Ora não se pode falar o mesmo do IPI e sua competência federal.⁴²

Por derradeiro, vale lembrar a existência da súmula nº 411 do STJ, assegurando que é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrentes de resistência ilegítima do Fisco.

Isso posto, depreende-se que a atualização monetária quanto ao creditamento do IPI no que concerne aos chamados crédito extemporâneo não é regra, mas exceção. Tal ocorre devido ao seu caráter meramente escritural, conforme entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

3.5 Imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior

Ainda na análise do artigo 153, §3º, da Constituição da República, o seu penúltimo inciso estabelece que o IPI “não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”⁴³

⁴¹ COSTA, 2015, p.372.

⁴² CARVALHO, 1998, p.160.

⁴³ BRASIL, 1988, p.84

Trata-se de norma imunizadora específica do IPI. Tal dispositivo estabelece de modo expresse a incompetência da União para expedir regras instituidoras do IPI que alcancem as operações que se destinam a exportação.⁴⁴

Cuida-se, assim, segundo Maria Regina Helena Costa:

[...] de autentica imunidade específica do IPI, expressão constitucional da aludida máxima do comércio internacional, segundo a qual não se deve exportar impostos. Constitui, assim, mais um incentivo às exportações, à semelhança de outras normas constitucionais no mesmo sentido.⁴⁵

Diante disso, sempre que houver uma operação translativa de propriedade ou posse de produto industrializado, estando em um dos polos o industrial ou a ele equiparado, tendo como destino outro país, a operação ocorrerá sem a exigência da exação aqui tratada.

A imunidade em questão está entre as normas constitucionais de eficácia plena, ou seja, possui aplicabilidade direta, imediata e integral, bastante em si, dispensando qualquer regulamentação.⁴⁶

Seguindo adiante, é importante esclarecer a questão das operações anteriores à saída para o exterior de produtos industrializados. À vista disso, essas operações não estão abarcadas pela norma imunizadora. Diferentemente, do que ocorre com o ICMS onde a Lei Superior traz expressamente em seu art. 155, §2º, X, 'a', quando da não incidência do imposto estadual da destinação de mercadoria para o exterior garante a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Nesse passo, no tocante a exação federal e as operações anteriores, cabe à legislação infraconstitucional determinar a destinação dos créditos de IPI acumulados pelo industrial exportador, que serão ressarcidos em dinheiro, com objetivo de que a cobrança do tributo ao longo do processo de industrialização não onere a exportação, de modo a concretizar o supracitado incentivo às exportações.⁴⁷

Ademais, é interessante transcrever lição de Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro no concernente à tributação no sistema jurídico pátrio, quanto à dinâmica e à inter-relação e os efeitos que produzem as exportações e importações para o *modus operandi* de determinados tributos, entre estes, logicamente, está o IPI:

⁴⁴ CARVALHO, 2018, p.205.

⁴⁵ COSTA, 2015, p. 372.

⁴⁶ PAULSEN; MELO, 2018. p. 122-124.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 122-124.

A norma internacionalmente adotada, que orienta as exportações, é a da desoneração, política seguida por todos os países da Comunidade Europeia. Em contrapartida, os produtos, mercadorias e serviços que chegam ao país do destino livres de impostos devem ser tributados. A tributação dos produtos importados é a regra, religiosamente seguida, pois se assim não ocorrer, a produção nacional estará em franca desvantagem, graças à incidência dos impostos domésticos. Em mercados abertos ou em blocos de integração econômica, como na Comunidade Europeia, há total desoneração da exportação e oneração das importações por meio do IVA, imposto sobre o valor agregado dos países europeus, que, como se sabe, congrega unitariamente os nossos autônomos IPI, ICMS e ISS. Portanto, a norma imunitária da Constituição, que consagra a não incidência do imposto sobre produtos industrializados exportados completa-se, necessariamente, com o art. 48 do CTN, o qual determina a incidência do tributo na importação de produtos industrializados.⁴⁸

Pelo exposto, vislumbra-se que a imunidade contida no do art. 153, §3º, inciso III, viabiliza a tendência internacional de desoneração das exportações, com vistas a conferir maior competitividade à indústria nacional. Noutro giro, estabelece a tributação das importações que devido a mesma tendência chegam livres de impostos. Tal pratica ocorre para se manter o equilíbrio entre bens nacionais e importados.

3.6 Redução do impacto sobre a aquisição dos bens de capital

No último tópico do presente capítulo que busca traçar as características do âmbito constitucional do IPI à luz da doutrina, cuida-se agora do art. 153, §3º, inciso IV, acrescido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que determina que o tributo terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma lei.

Na esteira do que assevera Michel Temer (2017, p. 26-27.), o dispositivo em análise trata-se de norma de eficácia limitada, estando entre “aquelas que dependem da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses visados.”⁴⁹

Antes de analisar qual a finalidade da prescrição hipotética, cabe algumas considerações do que vem a ser bens de capital. Diante disso, “a coisa é bem de capital se produzida, ou adquirida, ou importada, por alguém, para integrá-la em seu

⁴⁸ BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 201-202.

⁴⁹ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 26-27.

ativo fixo, sem propósito de revenda, mas apenas para uso de sua empresa no fabrico ou transporte de produtos. ”⁵⁰

Portanto, os bens de capital têm como finalidade a produção de outros, sobretudo de bens de consumo, porquanto não podem ser convertidos imediatamente em dinheiro.

Seguindo adiante, como supracitado a norma constitucional em comento, é de eficácia limitada. Assim, cabe a lei ordinária federal versar sobre os critérios para a diminuição dos impactos da exação nos bens de capital, com fito de integrar a eficácia da norma. Entretanto, até o presente momento, essa lei ordinária, ainda não foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio.

Com efeito sobre os critérios que podem ser adotados para satisfazerem os valores prescritos na Lei Superior, é interessante trazer à baila lição de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo:

[...] Tal diminuição poderá se dar mediante autorização para apropriação de crédito relativo ao IPI incidente na operação e sua utilização na compensação com o devido pela empresa adquirente em outras operações ou seu ressarcimento em dinheiro, ou mesmo mediante o estabelecimento de critérios a serem observados pelo Executivo (art. 153, §1º, da CF) na redução das alíquotas relativas a operações com tais bens de capital.⁵¹

Na esteira da doutrina acima citada, busca o constituinte mediante a diminuição do ônus da exação na aquisição dos bens destinados ao ativo fixo, a redução, também dos bens de consumo. Porquanto o industrial terá o gasto com o processo produtivo reduzido, influenciando logicamente no preço do produto industrializado.

Por derradeiro, inobstante a multicitada ausência de regulamentação legal, onde não há que se falar de imunidade, isenção ou alíquota zero com supedâneo somente na Constituição. No que se refere ao IPI nos bens de capital, o dispositivo aqui em comento não deve ser ignorado, porquanto impede a validade de lei ou ato normativo que atue em sentido contrário, ou seja, a legislação que aumente o ônus do IPI na aquisição de bens de capital será inconstitucional.

⁵⁰ BALEEIRO; DERZI, 2018, p.344.

⁵¹ PAULSEN; MELO, 2018, p.124.

4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

Neste capítulo, primeiramente, será analisado os aspectos gerais da Teoria da Regra-Matriz de Incidência, sobretudo, a sua finalidade. Em seguida, depara-se com a formulação da regra-matriz de incidência do IPI nas operações internas, onde com objetivos didáticos procede a sua subdivisão em descritor e prescritor, assim como determina os seus critérios formadores.

4.1 Aspectos gerais da teoria da regra-matriz

Indicado no capítulo anterior, o âmbito constitucional do IPI, onde foi demonstrado o seu núcleo hipotético e outros contornos e balizas que servem de fundamentos e limites para a atividade legiferante do legislador ordinário na instituição da exação. Ressalta-se que tais preceitos constitucionais em um Estado de Direito, como o Brasil, devem sempre serem respeitados sob pena de nulidade.

Nesse passo, antes de tratar do exercício propriamente dito da competência legislativa, ou seja, as chamadas regras de conduta, cabe algumas considerações gerais sobre o método adotado no presente estudo quanto à análise da lei que institui o IPI.

Pois bem, a despeito de, em muitas ocasiões, lei e norma serem tratadas como palavras sinônimas que identificam uma mesma realidade, estas, porém determinam institutos distintos. Norma é o resultado de um processo, é o produto do contato da regra com o espírito do intérprete, ou seja, são significações que a leitura do texto desperta, a sua formação terá, assim, influência da cosmovisão do sujeito.⁵²

Já as leis são apenas enunciados prescritivos hipotéticos emanados pelo Poder Legislativo, como distingue Paulo de Barros Carvalho:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoantes a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas. É exatamente o que ensina Ricardo Guastini, de modo peremptório: 'um documento normativo (uma fonte del diritto) é uma aggregato di enunciati del discorso prescritivo'.⁵³

⁵² CARVALHO, 2018, p.256-267.

⁵³ *Idem*. Para uma teoria da norma jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. 2019. p. 6. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>>.

Dito isso, as normas frequentemente não terão as mesmas significações daquilo que o legislador distribui nos artigos das leis. Por isso, a insuficiência da chamada interpretação literal, que revela tão somente o significado frio das palavras que compõem o enunciado prescritivo das leis. Tal modalidade de interpretação deve sempre ser encarada como um primeiro passo de um processo bem mais abrangente, em matéria de hermenêutica jurídica.

Ademais, urge esclarecer ainda que a formação da norma, logicamente, não fica somente a cargo da cosmovisão do intérprete. Tal pensamento seria vedar os olhos para a segurança jurídica. Assim, é necessária uma visão sistêmica do ordenamento jurídico.

Tal posicionamento do jurista revela-se inarredável, ainda mais em um sistema marcado pela hierarquização das normas jurídicas, tendo a Constituição Federal no topo. Depreende-se, dessa maneira, que um único dispositivo não é o suficiente para compreensão da norma jurídica, devendo o jurista ampliar os horizontes para o diploma como um todo e muitas vezes tal ampliação descamba em incursões por todo o sistema jurídico.

Assim, em razão da supracitada distinção dos institutos lei e norma, tratando especificamente da seara tributária, a Teoria da Regra-Matriz de Incidência, ao dissecar diversos aspectos da lei, permite uma aproximação analítica da norma tributária.⁵⁴

À vista disso, Luís Eduardo Schoueri afirma que “se há uma relação jurídica que vincula Estado e particular, esta surge sob o império de uma norma jurídica que prevê como consequência da concretização de uma hipótese.”⁵⁵ A teoria em comento busca exatamente a identificação de tal norma jurídica tributária.

Ora, não é demais repetir que a lei que institui um tributo não oferece de modo orgânico e agregado os preceitos que formam a norma jurídica. Em verdade, ocorre diametralmente o oposto, tais preceitos fundamentais para indicar a incidência da exação, por conseguinte o nascimento da relação jurídica tributária, estão dispersos por todo o sistema, cabendo ao intérprete o esforço para sua identificação, sendo a Teoria da Regra-Matriz o instrumento para tal.

Nesse passo vale colacionar, novamente, as lições de Luís Eduardo Schoueri:

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. Saraiva, São Paulo, SP, 2019. p. 522-525.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 522.

A regra matriz é apresentada como um método, um recurso para compreensão do fenômeno jurídico tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto.

No polo antecedente, o esquema da regra matriz tributária aponta a descrição hipotética de uma situação que, concretizada, motivará o surgimento da relação em questão. O antecedente é corriqueiramente denominado “fato gerador”, denominação que recebe severa críticas.

[...] na formulação da regra matriz de incidência, o jurista busca identificar critérios que, uma vez presentes, darão por satisfeita (concretizada) a hipótese, identificando-se um “fato jurídico tributário”. Para Paulo de Barros Carvalho tais critérios são o material (verbo + complemento), o espacial e o temporal.

Por sua vez, o prescrito da regra matriz de incidência apresenta a relação jurídica que se instaura a partir da concretização do “fato gerador”. Essa relação, tem a natureza obrigacional, implicando que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar um valor ao sujeito ativo. Surgem, assim, os critérios pessoal (i.e.: as pessoas que se vinculam pela relação jurídica assim estabelecida – sujeitos ativos e passivo) e quantitativo (o montante a ser recolhido, expresso pela base de cálculo e a alíquota).⁵⁶

Sucedo que a estrutura lógica da norma jurídica é marcada por sua unicidade. Entretanto, procede-se a sua subdivisão na Teoria em foco, unicamente para fins didáticos. Tais subdivisões, normalmente são denominadas como descritor e prescritor, e apresentam-se unidas pelo elo do dever ser.⁵⁷

No descritor normativo, está sempre a descrição hipotética de signo tomado pelo legislador como relevante, e, na espécie, por ser da categoria de imposto, revelador de capacidade contributiva. À vista disso, para incidir o prescritor normativo e fazer nascer a relação jurídica tributária, é necessário a materialização de todos os aspectos contidos na hipótese: material, temporal e espacial. Realizado esses, nasce a relação jurídica tributária.

A relação jurídica tributária, portanto, é caracterizada por ser obrigacional, que, por via de consequência, deve ser exprimível em pecúnia.⁵⁸ A materialização do evento abstrato faz nascer, assim, o direito subjetivo do Estado de apropriar-se de parcela do patrimônio do sujeito passivo. Diante disso, no prescritor da norma, existem os critérios necessário para a identificação dos sujeitos passivo e ativo, bem como identificar a liquidez do objeto, ou seja, seu aspecto quantitativo.⁵⁹

Por derradeiro, vale sublinhar importante característica da seara tributária que tem grande influência no, aqui tratado, campo da subsunção do fato a regra

⁵⁶ *Ibidem*, p. 522-523.

⁵⁷ CARVALHO, 2018, p.254-272.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 272-279.

⁵⁹ ATALIBA, 2018, p. 68-76.

jurídica. Assim, vale novamente trazer a lume as sempre lúcidas e elevadas lições do Mestre, Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo:

[...] esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.⁶⁰

Destarte, fincadas as premissas gerais, bem como o objetivo da Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, passa agora a sua aplicação para o Imposto sobre Produtos Industrializados, com fito de identificar os seus critérios a partir da legislação que regula a sua instituição.

4.2 Descritor da regra-matriz de incidência do IPI

No exercício da competência tributária para instituição e regulamentação do tributo em foco, existe a Lei n. 4.502/64, com suas sucessivas alterações em seus 127 artigos, institui o Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição como lei complementar, estabelece as normas gerais e trata do IPI, na Seção I, do seu capítulo IV (Impostos sobre a produção e circulação).

Ademais, o Decreto n. 7.212/2010 regulamenta o IPI (RIPI), buscando melhor executar a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do imposto federal. O Decreto nº 8.950/2016 traz a Tabela de Incidência do IPI, definindo as alíquotas aplicáveis a cada produto.

Nesse contexto, como amplamente estabelecido no tópico anterior a Regra-Matriz de Incidência Tributária tem como finalidade analisar a exação identificando uma hipótese de incidência à qual se conjuga uma consequência, ambas ligadas pela locução *dever ser*, usualmente identificados como descritor e prescritor, respectivamente, os quais possuem critérios ou aspectos identificativos da exação analisada.

⁶⁰ CARVALHO, 2018, p.274.

Isso posto, a hipótese apresenta comportamento (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial), haja vista que trata de evento no mundo fenomênico. Na consequência, existe o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo para identificação do objeto (base de cálculo e alíquota). Assim, o presente subcapítulo busca delimitar cada um desses critérios/aspectos relacionados ao IPI.

Nesse caminhar, o critério material é o centro do descritor normativo, pois ele vai ser o comportamento desempenhado por pessoa física ou jurídica eleito como signo de capacidade contributiva que fundamenta a instituição do imposto. Esse critério deve ser analisado, por meio de um esforço hercúleo de abstraí-lo das coordenadas de espaço e tempo. Caso contrário, existe o risco de confundir o núcleo da hipótese com a hipótese em si,⁶¹ ou seja, tomar a parte pelo todo.

No mesmo sentido, é a opinião de Luís Eduardo Schoueri em análise aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho em comparação à doutrina do autor espanhol Sáinz de Bujanda, onde também aquele autor estabelece a estrutura do critério material formado por um verbo seguido de um complemento. Colhe-se:

Na análise de Paulo de Barros Carvalho, é necessária absoluta abstração dos demais critérios examinados, o que lhe exige encontrar expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Daí o núcleo ser formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Não é incompatível este entendimento com o expressado pelo doutrinador espanhol: basta considerar que o verbo, a que se refere Paulo, é um dar, fazer ou ser, para entender, na última categoria, os casos de tributação em virtude de estado, situação ou qualidade de uma pessoa, ou sua titularidade de direitos sobre bens ou coisas.⁶²

O núcleo material do IPI composto de verbo mais complemento, nos termos que satisfaçam as balizas e princípios discriminados pela Lei Superior é realizar operações com produtos industrializados. Diante disso, não é suficiente para a materialização e incidência do imposto a mera realização de industrialização em si considerada, ou ainda, a simples circulação com o único intuito de mercancia de determinado produto industrializado.

Conquanto, não ter como núcleo material a industrialização⁶³ em si, esta possui fundamental importância para a incidência do imposto, pois o fato material é

⁶¹ *Ibidem*, p.280.

⁶² SCHOUERI, 2019, p.551.

⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3º ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 315-319.

alguém realizar negócio jurídico translativo de propriedade ou posse que impulse o bem para fora do estabelecimento. Sucede que para a exação incidir esse sujeito passivo que realizou a operação deve também, anteriormente, ter submetido o bem a processo de industrialização.

A doutrina pátria, por sua vez, está em consonância com o entendimento aqui delineado, ou seja, também reconhece que o IPI é um imposto que incide sobre a realização de operações jurídicas praticadas com produtos industrializados⁶⁴, restando hialino que 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.”⁶⁵

Carrazza e Bottallo afirmam de forma peremptória que:

“[...] 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 celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.”⁶⁶

Por não atingir diretamente o produto industrializado e a sua mera circulação, é necessário, novamente, lembrar a diferenças dos conceitos de mercadoria e de produto, que não podem ser confundidos. Paulsen e Melo empreende tal trabalho onde afirma que o conceito de produto, portanto, diferencia-se do conceito de mercadoria. Esta é apenas o bem destinado ao comércio; aquele, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo.⁶⁷

A incidência do imposto federal em foco, portanto, tem como finalidade alcançar bens que foram submetidos a processo de industrialização, em contraposição aqueles bens posto em circulação para imediato consumo. Ademais, acerca do produto industrializado o seu conceito já foi comentado alhures em consonância com o art. 46, parágrafo único do CTN e o seu núcleo hipotético constitucional.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo Domingos. A não-incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importados por comerciantes (um falso caso de equiparação legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 140. P. 92-113, maio, 2007. p. 92.

⁶⁵ CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. Breves reflexões sobre a não incidência do IPI nas operações de revenda de produtos importados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 217. P. 17-23, out., 2013. p. 19.

⁶⁶ CARRAZZA; BOTALLO, 2007, p. 93.

⁶⁷ PAULSEN; MELO, 2018, p. 103.

Ocorre, entretanto, que a Lei Complementar não é o único diploma que versa sobre industrialização, tal instituto também é abordado pelo o Decreto 7.212/2010, em seu artigo 4º, que, como supracitado, regula o IPI:

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:

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 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.⁶⁸

Na análise do dispositivo acima colacionado, concorda-se com a opinião de Hugo de Brito Machado, porquanto o Decreto, sobretudo, no art. 4º, inciso IV, ultrapassa a definição de produto industrializado consagrada no art. 46, parágrafo único do CTN. O Regulamento do IPI elege embalagem e acondicionamento como se industrialização fossem, entretanto estas não modificam a natureza ou a finalidade, nem aperfeiçoam para o consumo.⁶⁹

Noutro giro, conforme dito amiúde o descritor é a prescrição de evento tomado pelo legislador como signo de capacidade contributiva, nos casos de impostos, condicionado no espaço e no tempo, conquanto deve-se em sua análise considerá-los de forma isolada. O critério espacial tem bastante relevância, consiste basicamente na indicação expressa ou implícita na hipótese de incidência dos locais em que o fato de gerador deve ocorrer.⁷⁰

Alerta-se para a relevância de tal critério sobretudo quando se tem o chamado Princípio da Territorialidade da lei, aplicado no direito tributário. Em outros

⁶⁸ BRASIL. Casa Civil. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília: Casa Civil, 2010.

⁶⁹ MACHADO, 2017, p. 337.

⁷⁰ CARVALHO, 2018, p.283

termos somente pode falar de nascimento da obrigação tributária quando o evento ocorrer no âmbito espacial em que o legislador tributário possua aptidão legislativa.⁷¹

Vale lembrar que a distribuição de competência operada pela Constituição Federal é rígida, buscando sempre evitar conflitos entre as pessoas políticas, igualmente tem como característica a privatividade.

Isso posto, acerca das circunstâncias de lugar que o fato gerador do IPI deve ocorrer, vale colacionar as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

[...] exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.⁷²

Considerando a lição do catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, bem como a leitura da cabeça do artigo 153 da Constituição Federal depreende-se, portanto, que não há norma na legislação infraconstitucional que versa sobre o aspecto espacial do IPI.

Diante disso, aplica-se o Princípio da Territorialidade, ou seja, o critério espacial compreende qualquer ponto do território nacional, porquanto cuida de imposto de competência da pessoa política União. Assim, abrange todas as operações com produto industrializado realizadas no território nacional.

Seguindo adiante, segundo Geraldo Ataliba (2018, p. 94), o critério temporal da hipótese de incidência pode ser definido como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar como consumado um fato imponible.⁷³ Ressalte-se que respeitando a terminologia alhures expostas onde se tem fato imponible, leia-se fato gerador.

Diante disso, como aspecto material, o IPI é um fato complexo, ou seja, a realização de operações com produtos industrializados é uma conjugação de diversos atos, onde deve ser considerado desde o processo produtivo ao negócio jurídico translativo de posse ou propriedade que impulsiona a saída do bem. Em vista disso, calha a lei escolher, entre esse plexo de atos, um momento preciso no tempo que faz nascer a relação obrigacional jurídica tributária.

⁷¹ ATALIBA, 2018, p. 104.

⁷² CARVALHO, 2018, p.284.

⁷³ ATALIBA, 2018, p. 94.

Com efeito, sem maiores rodeios, novamente, partindo de uma interpretação sistemática, tendo a Constituição como fundamento e limite, defende-se que a exação aqui em foco perfaz dois aspectos temporais um na importação e outro na realização de operações com produtos industrializados no território nacional, respectivamente: desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento.⁷⁴

Não se olvida que o Código Tributário Nacional, no seu artigo 46, elenca com a denominação de fato gerador da exação federal o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento industrial. No entanto, mais uma vez concorda-se com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o legislador fez confusão entre o fato gerador e o aspecto temporal, ou seja, tomou a parte pelo todo, desconsiderando por completo as dimensões tomadas pelo produto legislado. Nesse sentido:

O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Exacerbando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores e os jurisperitos passaram a dar nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um, o que muito contribuiu para o desalinho teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceituais.⁷⁵

Assim, o legislador apelidou como fato gerador o momento escolhido dentre um complexo de atos, como único e necessário para originar a relação jurídica tributária, cometendo verdadeiro equívoco. Entretanto, tal conduta não pode ser repetida ou simplesmente ignorada pelo cientista jurídico ou operador do direito. A saída e o desembaraço aduaneiro são exteriorizações, sintomas que denunciam a ocorrência do critério material.

Por derradeiro, vale sublinhar que a questão será tratada de forma mais detalhada no capítulo 4, onde se analisará de forma mais detalhada o objeto deste trabalho. Em outros termos, da validade da cobrança do IPI no desembaraço aduaneiro, bem como a nova incidência na saída do estabelecimento quando nacionalizado o produto, sendo que este não foi submetido a etapa de industrialização.

⁷⁴ Acredita-se que a arrematação também constitui aspecto temporal do IPI. Entretanto, devido ao objeto do presente trabalho esta não será analisada. Diante disso, a pesquisa cinge-se, ao desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento.

⁷⁵ CARVALHO, 2018, p.286-287.

4.3 Prescritor da regra-matriz de incidência do IPI

Com a materialização no mundo fenomênico do comportamento descrito no antecedente da norma jurídica, tem o nascimento da relação jurídica tributária. Foi gerado, portanto, o vínculo abstrato, oriundo de uma imputação jurídica, no qual o sujeito ativo pode exigir o cumprimento de uma obrigação pelo sujeito passivo, que na presente seara, sempre será em pecúnia, em conformidade com o art. 3 do CTN.⁷⁶

No prescritor, há os critérios que determinam quem ocupam os polos da relação tributária, bem como define, dando liquidez a parcela do patrimônio, a qual o Estado tem direito subjetivo. Calha iniciar o presente subcapítulo com a definição dos sujeitos que ocupam os polos da relação jurídica.

Em vista disso, vale trazer a lume os ensinamentos do grande jurista Geraldo Ataliba do que vem a ser o chamado aspecto pessoal ou subjetivo:

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponível fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.⁷⁷

Acerca da determinação dos sujeitos passivo e ativo, continua o celebrado publicista:

A determinação do sujeito ativo é discricionária; seu único limite é que se trate de pessoa com finalidades públicas (por força do princípio da destinação pública dos tributos, expostos por Aliomar Baleeiro e sublinhado por Antonio Roberto Sampaio Dória).

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponível, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico.⁷⁸

Nessa ordem de ideias, o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, isto é, quem cobra a exação, fiscaliza, constitui o crédito tributário mediante o processo administrativo de lançamento, inscreve em dívida ativa, ou ainda quando

⁷⁶ Código Tributário Nacional: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁷⁷ ATALIBA, 2018. p. 80.

⁷⁸ Ibidem, p. 80.

forçoso, exige o pagamento através do ajuizamento de execução fiscal, haja vista como sobredito, tratar-se de domínio da vontade juridicamente protegida.

Ademais, o legislador infraconstitucional pode atribuir a titularidade na relação jurídico tributária a própria pessoa pública, a qual possui a aptidão legislativa, ou a pessoa diversa daquela que exerce a atividade legiferante. Em tal contexto, geralmente, perfaz o instituto da parafiscalidade, onde a pessoa diversa que recebe a titularidade, como as autarquias, arrecada em benefício próprio.⁷⁹ O primeiro caso ocorre em geral de modo implícito, já o segundo por ser mais específico a lei determina expressamente.

Esse caráter atributivo é o cerne da diferença entre a aqui tratada capacidade ativa, ou seja, a aptidão de ocupar o polo ativo da relação tributária e a competência tributária, que pode ser definida como a aptidão das pessoas políticas para expedirem leis sobre tributos. Assim, quando a Lei Superior confere competência legislativa a determinada pessoa política, impede sob mácula de inconstitucionalidade o seu exercício por todas as demais.

No IPI, a competência tributária e a capacidade ativa se confundem, é a própria União a credora da obrigação tributária, porquanto a legislação não indica nenhuma outra pessoa jurídica de direito público para ocupar tal posição. Por seu turno, a fiscalização do imposto foi reservada à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se depreende dos arts. 505⁸⁰, 506⁸¹, 507⁸² e 508⁸³ do Decreto 7.212 de 2010.

Noutro giro, em ponto diametralmente oposto da relação ora tratada, encontra-se o sujeito passivo, que é a pessoa que tem o dever de pagar o tributo. A sujeição passiva pode ser ocupada pelo contribuinte ou responsável. Na esteira do

⁷⁹ Ibidem, p. 85.

⁸⁰ Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de duas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

⁸¹ Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou isenção.

⁸² Art. 507. As atividades de fiscalização do imposto serão presididas e executadas pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. A autoridade administrativa a que se refere o caput é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

⁸³ Art. 508. Os procedimentos fiscais serão válidos mesmo que formalizados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

que estabelece o art. 121⁸⁴ do Código Tributário Nacional, o contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador. Já o responsável é aquele, conquanto não possuir relação pessoal e direta com o evento materializado, sua obrigação decorre diretamente da lei.

Calha, ainda, asseverar que qualquer pessoa independente da capacidade estabelecida na regra civil poderá praticar o fato gerador descrito na hipótese. Entretanto, as prescrições de direito privado no que diz respeito a capacidade, não podem ser ignoradas, quando se trata de ocupar o lugar de sujeito passivo da obrigação tributária. Outrossim, depreende-se da dicção do art. 126 do CTN⁸⁵.

No caso do IPI, a definição da pessoa que revela capacidade contributiva é questão polêmica. O Código Tributário Nacional empreende-se em tal tarefa em seu art. 51. Ressalta-se, que tal diploma avulta o critério ora estudado, por meio de um expediente de equiparações de duvidosa constitucionalidade:

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 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.⁸⁶

A Lei nº 4.502/64, já havia introduzido, as equiparações:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

[...]

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

I – os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II – as filiais e demais estabelecimentos que negociem com produtos industrializados por outros do mesmo contribuinte;

⁸⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se; I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁸⁵ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I- da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

⁸⁶ BRASIL. Código tributário nacional. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. p.21-22.

III – os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio.

Parágrafo único. Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo.⁸⁷

O Decreto nº 7.212/2010, também confere tratamento ao tema, onde dispõe nos seus artigos 25 – 30, extenso rol de responsáveis:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço de produto de procedência estrangeira;

II – o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e

IV – os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remetem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18.

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar.⁸⁸

Com supedâneo na supracitada lição de Ataliba, percebe-se que o legislador infraconstitucional, seja na Lei Complementar, seja na Lei Ordinária, seja no Decreto, esticou até a insensatez o destinatário constitucional tributário, acabando, por vezes, em eleger pessoa que não realiza, promove ou tampouco tira proveito econômico do fato gerador.

Vislumbra-se que a Constituição Federal não elege pessoa para ocupar a posição em foco, melhor dizendo não elege explicitamente. Contudo, defende-se o raciocínio proposto por José Eduardo Soares de Melo, o qual assevera que:

[...] a circunstância da Constituição não haver indicado a pessoa que deva ser caracterizada como devedora do IPI não significa que a lei complementar (CTN, art. 146, III, a) possa indicar pessoa estranha às atividades pertinentes à industrialização.⁸⁹

No mesmo sentido, é a doutrina de Paulsen:

Quanto aos sujeitos passivos, cabe destacar, desde já, conforme análise que fizemos da base econômica, que só pode ser tributada a operação com

⁸⁷ BRASIL. Casa Civil. **Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília: Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em: 20 mai. 2020

⁸⁸ BRASIL, 2010.

⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 76.

produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado fazer incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar o contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação.

A indicação, como contribuintes, de outras pessoas, como o importador e o comerciante, revela inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência.⁹⁰

Decerto, o rol de contribuintes não pode ser ampliado sem observância das características constitucionais. Diante disso, conclui-se que o sujeito passivo é o industrial ou a ele equiparado.

Assim, o âmbito constitucional do IPI exige que em sua hipótese de incidência tenha uma operação translativa de propriedade ou posse de produto industrializado, sendo que um dos polos deste negócio jurídico deve ser ocupado, necessariamente, por industrial que realizou o processou de industrialização do objeto ou alguém a ele equiparado que tenha participado do aspecto material, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando vantagem econômica.

Ressalta-se ainda que tal equiparação não pode ser feita de qualquer forma, vedando-se os olhos para as finalidades constitucionais, chegando ao ponto de uma ficção, onde se elege qualquer figura para ocupar o polo passivo da obrigação tributária. Tal situação ocorre no chamado IPI revenda que será melhor detalhado no próximo capítulo.

Por derradeiro, cuida-se agora do chamado critério quantitativo, ou seja, é aquele que permite estabelecer de forma precisa o valor do tributo. Vale sempre lembrar que se trata de uma obrigação, tendo ela sempre a possibilidade de ser expressa em valor econômico.

Assim, o critério em comento vem da conjugação de dois elementos, a saber: base de cálculo e alíquota. Em vista disso determina, o valor que o sujeito ativo deve exigir, bem como o valor que o sujeito passivo precisa pagar. Em termos mais elevados estabelece Paulo de Barros Carvalho:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.⁹¹

No tocante a legislação infraconstitucional do IPI, o art. 47 do CTN dispõe:

⁹⁰ PAULSEN; MELO, 2018. p. 135.

⁹¹ CARVALHO, 2018, p.343.

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

I – no caso do artigo I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 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 remetente;

III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.⁹²

Da análise dos dispositivos acima, percebe-se que há duas bases de cálculo, uma para operações internas e outras para casos de importação. Na primeira, a base de cálculo será o valor do negócio jurídico o translativo de propriedade ou posse do produto industrializado, por seu turno na importação será tratada no capítulo propício. As alíquotas serão aquelas determinadas na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (Tipi), introduzidas por meio do Decreto nº 8.950/2016, sempre buscando concretizar a seletividade.

Assim, por todo o exposto no presente capítulo resulta a seguinte regramatrix de incidência tributária do IPI onde no descritor ficou estabelecido como critério material: realizar operações com produtos industrializados; critério temporal: saída do estabelecimento industrial; critério espacial: qualquer ponto do território nacional. No prescriptor, o critério pessoal: sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o industrial ou a ele equiparado; critério quantitativo: o valor da operação, alíquota será aquela prevista na TIPI.

⁹² BRASIL, 2017, p.21-22

5 A INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS

Neste capítulo, inicia a apreciação do objeto central do trabalho, perseguindo mais diretamente os objetivos aos quais ele se propõe. O primeiro subcapítulo, mostra o tratamento que o tema vem recebendo pelo Poder Judiciário, a partir de breve análise jurisprudencial. Em seguida, será formulada a regra-matriz de incidência do IPI nas importações, bem como demonstrará a legitimidade de sua cobrança. Por derradeiro, esquadrinha a segunda cobrança da exação.

5.1 Jurisprudência

Voltando-se para a incidência do IPI na importação, a situação em análise no presente trabalho é aquela em que ocorre a importação de produto industrializado e o IPI incide no desembaraço aduaneiro da mercadoria, bem como tem nova incidência na saída do estabelecimento.

Ressalta-se que essa última cobrança, após nacionalizada a mercadoria, ainda ocorre sem que o bem seja submetido a nova etapa de produção, sendo vendido a consumidor final ou estabelecimento não industrial.

Esses casos concretos de dupla incidência do IPI provocavam divergência de posicionamentos nas Turmas do Superior Tribunal de Justiça. Sucede que a matéria em 2014, foi apreciada pela Primeira Seção, que firmou entendimento de que a mera saída da mercadoria importada e já nacionalizada não autoriza a cobrança do IPI:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre acréscimo embutido em cada um dos estágios de circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produto industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Conseqüentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização. Embargos de divergência conhecidos e providos.⁹³

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.411.749. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Primeira Seção. Brasília. Publicado em 18 dez. 2014.

Depreende-se, portanto, que o julgado acima colacionado, concluiu que os artigos 46 e 51 do CTN deveriam ser interpretados sistemática e teleologicamente, diferente da tese fazendária que sustenta ser devida a exação com base em uma interpretação literal.

Diante disso, a Primeira Seção do Tribunal estabeleceu que a mera saída de produtos do estabelecimento do industrial ou equiparados não é o suficiente para autorizar a incidência do IPI, para tal seria necessário a submissão dos bens importados à industrialização, sob pena de bitributação.

Nesse sentido, foi o voto do ministro Napoleão Nunes Maia Filho, onde verificou-se ainda que o importador após nacionalizada a mercadoria passa a comportar-se como comerciante, sendo a revenda em verdade ato comercial, que se distancia de qualquer produção, do qual se colaciona excerto:

Pretender que para o importador/comerciante sejam dois os fatos geradores da tributação pelo IPI ferem a lógica da especialidade, pois há uma regra própria para importação, que é a da tributação no momento do desembaraço aduaneiro. Na condição de revendedor da mercadoria importada, esse contribuinte realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização.⁹⁴

Os precedentes do Superior Tribunal de Justiça que sucederam ao julgado ora em análise solidificaram o entendimento no sentido da ilegalidade do chamado IPI na primeira saída do produto industrializado pelo estabelecimento que importou, com efeito, os Recursos Especiais nºs: 1461.864⁹⁵; 1.430.403⁹⁶ e 1.490.386⁹⁷.

Ressalta-se que, na jurisprudência em análise, não há discussão quanto a juridicidade da incidência do imposto federal em foco no desembaraço aduaneiro, mas tão somente na saída do estabelecimento, em que pese, como será melhor demonstrado no subcapítulo seguinte, parte da doutrina problematizar, afirmando haver sobreposição entre o IPI e o Imposto de Importação.

Seguindo adiante, a matéria foi submetida ao rito dos Recursos Especiais Repetitivos. Para espanto dos contribuintes em tal sistemática, o Superior Tribunal de

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.411.749. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Primeira Seção. Brasília. Publicado em 18 dez. 2014.

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1461.864. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Brasília. Publicado em 09 dez. 2014.

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.430.403. Relator: Ministro OG Fernandes. Segunda Turma. Brasília. Publicado em 21 nov. 2014.

⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.490.386. Relator: Ministro OG Fernandes. Segunda Turma. Brasília. Publicado em 06 de fev. 2015.

Justiça promoveu uma virada de entendimento, estabelecendo, agora em caráter vinculante, a legitimidade na cobrança na saída do estabelecimento do importador:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTUÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do 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 n. 11. 281/2006 – que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço de venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. [...] 5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: “os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI, quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. [...]”⁹⁸

A análise da dupla incidência do IPI em produtos importados encontra-se atualmente pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, sendo o Recurso Extraordinário nº 946.648, representativo da controvérsia que foi afetada à sistemática de repercussão geral sob tema 906, tendo como relator o Min. Marco Aurélio.

Na Corte Constitucional, o caso gira em torno da análise de averiguar se a dupla incidência do imposto federal desafia ou não a isonomia, porquanto, na revenda,

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.403.532. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Brasília. Publicado em 18 dez. 2015.

o importador exerce a atividade de comerciante sendo a única diferença que opera com bem de origem estrangeira.

5.2 Desembaraço aduaneiro

No capítulo anterior, onde se demonstrou todos os critérios da regra-matriz de incidência geral do IPI, foi destacado que o Código Tributário Nacional descreve como um dos fatos geradores o desembaraço aduaneiro. Entretanto, não é demais repetir que se trata, em verdade de critério temporal, é exteriorização do fato gerador, que denuncia, insinua a sua ocorrência, mas nem sempre há aquele quando este se materializa.

Nesse diapasão, o art. 46, inciso I, do CTN não satisfaz nem de longe como critério material do imposto em foco. Como exposto alhures, o núcleo da hipótese de incidência é a descrição de comportamento ou evento desempenhado por pessoa física ou jurídica eleito como signo de capacidade contributiva quando se cuida de impostos.

Ressalta-se que o imposto, segundo consagrada classificação doutrinária, é tributo não vinculado, ou seja, tributo “cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se conceitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte.”⁹⁹ Quando se cuida de imposto, mais do que nunca é necessário um comportamento ou fato da esfera do contribuinte.

Ora, o evento em análise consiste em fato exclusivo da administração, à guisa de demonstração, compete a Receita Federal do Brasil a fiscalização da entrada e saída de mercadorias no território nacional.¹⁰⁰ Não há aqui qualquer comportamento do contribuinte, tampouco pode se falar em signo de capacidade contributiva.

Nesse contexto, a capacidade contributiva deve orientar a atividade do legislador, ou seja, no exercício da aptidão legislativa, todos os critérios de tributação devem ter como objetivo o referido princípio, o legislador não pode eleger qualquer fato da vida como tributável, estabelecendo-o como fato gerador, se assim fizer cometerá injustiças e arbitrariedades.

⁹⁹ ATALIBA, 2018. p. 137.

¹⁰⁰ LUZ, Rodrigo. **Comercio Internacional e Legislação Aduaneira**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevir, 2011. p. 53.

Acerca do tema, Alberto Xavier reforça a limitação que o Princípio da Capacidade Contributiva impõe ao legislador onde afirma que: “este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção, eleição ou escolha pela exigência de que a situação da vida a integrar a hipótese da norma tributária seja reveladora de capacidade contributiva.”¹⁰¹

Assim, o desembaraço aduaneiro consiste, em verdade, de um ato isolado de competência da Receita Federal, inserido no chamado despacho aduaneiro que é procedimento. Nesse sentido, sinaliza com precisão José Eduardo Tellini Toledo:

Ora, por se tratar de um ato administrativo, o “desembaraço aduaneiro” da mercadoria nada mais caracteriza do que o critério temporal desta hipótese de incidência [...], já que apenas define o momento em que o tributo será devido, além de não expressar qualquer conduta humana que pudesse ser regulada pela norma.

Melhor seria se o legislador complementar tivesse utilizado a terminologia “importar produtos industrializados estrangeiros”, como conduta humana regulada pela norma jurídica, a fim de melhor definir o critério material.¹⁰²

Em vista disso, o despacho aduaneiro consiste em uma série encadeada de atos, isto é, um procedimento, no caso fiscal, que objetiva configurar a regularidade da importação. Tal procedimento possui como característica intrínseca os atos constitutivos: registro da declaração de importação, parametrização da DI, instrução da declaração/recepção dos documentos, distribuição para conferência aduaneira e desembaraço aduaneiro.¹⁰³

Nesse passo, toda mercadoria oriunda do exterior perpassa por esse procedimento, que tem como supedâneo a declaração de importação de responsabilidade do importador que deve ser prestada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)¹⁰⁴. Tal declaração é de elevada importância para a realização do despacho, sendo o documento base para tal.¹⁰⁵

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 75.

¹⁰² TOLEDO, José Eduardo Tellini. **IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. São Paulo: QuartierLatin, 2006, p.72.

¹⁰³ LUZ, 2011, p. 64-80

¹⁰⁴ Decreto nº 660/1992: Art. 2º O SISCOMEX é o instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

¹⁰⁵ Decreto nº 6.759/2009: Art. 551. A declaração de importação é o documento base do despacho de importação: § 1º A declaração de importação deverá conter: I – a identificação do importador; e II – a identificação, a classificação, o valor aduaneiro e a origem da mercadoria. §2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá: I – exigir, na declaração de importação, outras informações, inclusive as destinadas a estatísticas de comércio exterior; e II – estabelecer diferentes tipos de apresentação da declaração de importação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

Acerca da declaração de importação, Rodrigo Luz assevera:

Quando armazenada pela Infraero, as mercadorias são registradas no Siscomex Mantra e passam a ficar disponíveis para o registro de uma Declaração de Importação (DI). Cada importador terá que prestar informações à receita federal acerca de sua mercadoria. Várias informações são inseridas na DI: a descrição da mercadoria, o produtor, o exportador, a classificação fiscal, o valor da mercadoria, o valor do frete, o valor do seguro, a quantidade, o peso líquido, o número do conhecimento de carga, número da(s) fatura(s), entre outras.

Com o registro da DI pelo sistema, inicia-se o despacho aduaneiro de importação, procedimento fiscal que objetiva a apuração da regularidade da operação. A DI é o documento base do despacho.¹⁰⁶

O desembaraço aduaneiro, portanto, que é o ato que interessa para o presente estudo, por se tratar de maneira geral sobre a incidência do IPI sobre produtos importados, é o resultado a ser buscado no despacho aduaneiro, no qual a Receita Federal responsável pela aduana finaliza a conferência e atesta a regularidade da importação.

Ressalta-se que tal ato final, não se confunde com a entrega das mercadorias importadas que é procedida pelo depositário, após autorização da Receita Federal, quando o importador informa o pagamento do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o ICMS.¹⁰⁷

No despacho, o pagamento das exações, por seu turno, será realizado por meio de DARF eletrônica em relação aos créditos tributários lançados pela autoridade aduaneira. Diante disso, depreende-se que, na espécie, o contribuinte que no caso é o importador procede o recolhimento do IPI de modo antecipado, haja vista que o desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho que ocorrerá, tão somente, após satisfação do crédito tributário.

É isso que aponta Folloni:

[...] o desembaraço seria um *posterius* em relação à ocorrência do fato jurídico tributário, logo, nesse caso, posterior à constituição da relação jurídica tributária, e posterior também à sua extinção, não podendo ser considerado o momento em que se considera ocorrida a sua incidência. A incidência logicamente já ocorreu antes do cumprimento da obrigação, pois foi justamente a incidência que deu origem à obrigação. Cumprida a obrigação, sobrevém o desembaraço. O desembaraço, portanto, ocorre logicamente depois. Mas parece correto considerar que a norma de incidência do IPI incide apenas quando do desembaraço aduaneiro, havendo outra norma que prescreva a necessidade de antecipação do pagamento.¹⁰⁸

¹⁰⁶ LUZ, 2011, p. 64.

¹⁰⁷ LUZ, 2011, p. 80.

¹⁰⁸ FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005. p.130.

Ademais, na esteira do que estabelece o art. 237, §1^o¹⁰⁹, do Decreto nº 6.759, em que pese o pagamento antecipado das obrigações tributárias, faz-se necessário a efetiva ocorrência do desembaraço aduaneiro. Em outros termos, não há que se falar em incidência do imposto federal em foco, quando ocorre o extravio do produto ou ainda não é condição única e necessária a mera entrada da mercadoria no território nacional.¹¹⁰ Diante disso, os tributos antecipadamente recolhidos devem ser restituídos ao importador.

Seguindo adiante, conquanto as críticas tecidas ao longo do presente estudo, estas restringem-se no caso do IPI cobrado na importação, tão somente, a atecnia cometida pelo legislador infraconstitucional, onde como minuciosamente demonstrado apelida de fato gerador o critério temporal da exação, critério este que não constitui signo de capacidade contributiva.

Tal cenário dificulta sobremodo a tarefa do interprete, levando-o a tomar a parte pelo todo, resultando no desrespeito ao Princípio da Tipicidade Tributária, que estabelece a necessidade de satisfação de todos os critérios que compõem a regra-matriz para que ocorra o quadramento do fato a norma.

Considerar o desembaraço aduaneiro como fato gerador é avaliar que basta o critério temporal para a configuração da obrigação tributária e vedar os olhos para arbitrariedades que decorrem de tal ilusão.

Entretanto, acredita-se na juridicidade na incidência do imposto em tela nas operações de importação de produtos industrializados, sobretudo, devido ao seu caráter equalizador, que ainda será demonstrado no presente subcapítulo, em que pese o desembaraço aduaneiro não ser o núcleo da hipótese de incidência.

Assim, não se acredita que o motivo da incidência do IPI sobre produtos industrializados tenha como fundamento alcançar bens que se submeteram a processo de industrialização fora do Brasil e que aqui foram introduzidos por meio de negócio jurídico translativo de propriedade ou posse. O principal sustentáculo na espécie, repita-se: é o caráter equalizador do tributo em foco.

Argumenta-se que o fim do imposto não é alcançar a atividade de manufatura advinda do exterior, porquanto, como já referido no presente estudo, o

¹⁰⁹ Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira. §1º O imposto não incide sobre: I – os produtos chegados ao País nas hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 71, que tenham sido desembaraçados; e II – as embarcações referidas no inciso V do art. 71. [...]

¹¹⁰MELO, 2003, p.318-319.

princípio da Territorialidade tem aplicação no ordenamento jurídico pátrio. Em outros termos, de modo geral, somente há eficácia da lei quando os atos e negócios jurídicos ocorrerem no âmbito espacial em que o legislador tributário possua competência legislativa.¹¹¹

Como assinalado no subcapítulo 3.5 do presente trabalho, onde foram colacionados os notáveis ensinamentos de Misabel Derzi, bem como comentado a desoneração do IPI nas exportações, o Brasil na esteira do que ocorre mundialmente acerca do tratamento fiscal das exportações busca a desoneração, não somente do IPI, mas de todos os tributos indiretos.

Diante disso, a Lei Superior de 1988 estabeleceu a não incidência do IPI (art. 153, §3º, III), do ICMS (art. 155, §2º, X, a)¹¹², das Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico, tais como o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (art. 149, §2º, I)¹¹³.

Tal sistemática universal, que ocorre principalmente em mercados não integrados, é chamado de Princípio de Destino. Assim, as mercadorias e os serviços nas exportações deixam o território nacional totalmente livres de tributos. Quando chegam no Estado de destino se submetem a tributação deste Estado, ou seja, do importador.¹¹⁴

O diametralmente oposto ocorre em mercados integrados, onde prevalece o chamado Princípio da Origem. Essa sistemática ocorre no ICMS nas operações de circulação interestaduais, onde é necessário evitar a dupla tributação, ou seja, que a

¹¹¹ José Eduardo Soares de Melo aponta exceções ao princípio da Territorialidade na seara tributária, erigidas pela Constituição, Imposto de Renda – art. 153, III; e ICMS – art. 155, II. (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 3º ed. São Paulo, Dialética. p. 319).

¹¹² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X – não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...].

¹¹³ Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] §2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação; [...].

¹¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Fundamentos da tributação ampla das importações pelo ICMS e pelo IPI. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 69, p. 326 – 340, jun. 2001. p. 331.

mercadoria seja tributada no Estado-membro de origem como no Estado-membro de destino, resultando em uma elevada carga tributária assumida pelo consumidor, porquanto o ICMS também é tributo indireto.¹¹⁵

Voltando, novamente, para o imposto federal, caso não houvesse a tributação na importação, a produção nacional estaria em clara desvantagem em comparação com a produção internacional. Ora, não é necessário grande esforço para notar aqui a desfavorável desigualdade em um cenário de não tributação da importação pelos tributos indiretos.

As mercadorias importadas que são desoneradas no país de origem seriam também não tributadas no país importador, enquanto a produção nacional sofre a incidência dos diversos tributos indiretos. Não há justificativa racional para esse quadro fático, não havendo qualquer fundamento lógico que sustente tal discriminação, principalmente em um sistema jurídico que eleva a Livre Concorrência como princípio da ordem econômica.¹¹⁶

Nesse sentido, preleciona Misabel Derzi:

[...] a incidência de tributos, como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadoria e de serviços (ICMS) na importação, não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o IPI sobre a importação de produtos industrializados.¹¹⁷

Carrazza e Bottallo também compartilham do entendimento aqui exteriorizado, sobretudo devido à natureza de tributo indireto do IPI:

[...] De fato, considerando-se que o IPI, em última análise, onera o consumo, a não-exigência do tributo nas importações de produtos industrializados acarretaria um desequilíbrio no mercado interno, prejudicial à economia do País. Melhor dizendo, quem importasse produtos industrializados levaria vantagens econômicas em relação a quem os adquirisse no mercado interno, já que, apenas nesta hipótese, suportaria o ônus fiscal.¹¹⁸

Sobre o tema, também se manifesta Alberto Xavier:

¹¹⁵ Idem, p. 330.

¹¹⁶ Constituição Federal: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado os seguintes princípios: [...] IV – livre concorrência; [...].

¹¹⁷ BALEEIRO; DERZI, 2018. p. 211.

¹¹⁸ CARRAZZA; BOTALLO, 2007, p.100.

Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a coloca-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais.¹¹⁹

Ademais, como introduz o acima colacionado excerto da ilustre tributarista mineira, há quem diga que essa função equalizadora promovida pela incidência do IPI e do ICMS dentre outras exações nas importações de mercadorias é tarefa com intuito protecionista que caberia, tão somente, a função extrafiscal do Imposto de Importação.

Sucedo, porém, que a função de conferir tratamento isonômico com fim de concretizar a Livre Concorrência não pode ser confundida com protecionismo ou regulação do comércio exterior. O intento não é conferir situação vantajosa a produção nacional, mas repita-se: “equalizar as cargas tributárias incidentes sobre bens e serviços importados e aqueles produzidos domesticamente.”¹²⁰

Hugo de Brito Machado com a clareza que lhe é habitual, também preleciona que os impostos em comento possuem diferentes funções. Sendo que tentar reunir essas duas funções díspares em um único tributo é desaconselhável. Veja:

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 produtos industrializados no exterior e seus similares industrializados no Brasil. Como alterações de um outro podem ser recomendadas por fatores diferentes, não é recomendável sejam os dois reunidos em um só imposto.¹²¹

Ademais, acredita-se, ainda, que a tributação na importação salvaguarda e faz valer o Princípio do Tratamento Nacional, pilar da justa concorrência no mercado internacional, introduzido no ordenamento jurídico pátrio pelo GATT, logicamente, quando as operações envolverem países signatários.

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2010. p. 198.

¹²⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 184, p. 28-43, jan. 2011, p. 30.

¹²¹ MACHADO, 2003, p. 9.

O Acordo Geral de Tarifas e Comércio foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.335/1994. A sigla GATT origina-se do nome escrito em inglês: *General Agreement on Tariffs and Trade*.¹²² Diante disso, vale colacionar os parágrafos 1 e 2, do art. 3, do GATT:

1. As partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.
2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.¹²³

Ressalta-se que o princípio do Tratamento Nacional e a aplicação dos acordos internacionais, em matéria tributária, serão tratados de maneira mais minuciosa no subcapítulo seguinte onde o tema será o chamado IPI Revenda.

Assim, por todo o exposto, resta justificado a incidência do IPI nas importações de produtos industrializados, ainda que o importador não seja industrial e submeta a mercadoria a processo de industrialização no território nacional. Vale ressaltar que a função equalizadora se faz necessário no desembaraço aduaneiro, mas quando o produto é nacionalizado somente há fundamento para nova incidência do imposto em foco, com industrialização.

Por derradeiro, conclui-se que há duas regras-matriz de incidência do IPI, sendo a primeira para operações internas, já demonstrada todos os seus critérios. A segunda ocorre nas importações, onde no descritor há os critérios: material, para realizar operações de importação de produtos industrializados; temporal, para desembaraço aduaneiro; e espacial, para repartições aduaneiras.

No prescritor, há os critérios: pessoal, onde a União ocupa o polo ativo, e o importador, sendo o sujeito passivo. Quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo será o estabelecido no art. 47, inciso I, do CTN, ou seja “o valor do despacho

¹²² CARNEIRO, Rogério David. O gatt e a incidência do IPI na revenda de produtos importados.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, SP, n. 223, p. 153 – 159, abr., 2013. p. 153-154.

¹²³ GATT. Acordo Geral sobre Tarifas aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT 94). Geneva: GATT Secretariat, 1994, Art. III, parágrafos primeiro e segundo.

aduaneiro não só o *quantum* pago, nesse ato, a título de impostos de importação, mais as taxas de entrada no país e os encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis”.¹²⁴ A alíquota será aquela prevista na tabela do IPI.

5.3 Na saída do estabelecimento do importador

Não é demais repetir que o presente estudo tem como cerne a análise da incidência do IPI em razão da entrada de produto de origem estrangeira em território nacional, quando tal produto é submetido a revenda, sem submissão a processo de industrialização. Em tal contexto, a exação é cobrada em duas fases: no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento do importador.

No subcapítulo anterior, foi demonstrado a juridicidade da incidência do imposto federal em foco no desembaraço aduaneiro. No presente subcapítulo, volta-se para análise para a cobrança do IPI na saída do estabelecimento do importador, quando não há industrialização.

Nesses casos, o entendimento da Fazenda, igualmente do STJ (REsp 1.403.532/SC), fundamenta-se na conjugação do inciso II, do art. 46 com o parágrafo único do art. 51, ambos do CTN, onde defende que o inciso II do art. 46, definindo como fato gerador do IPI a “saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51”, no qual versa que “qualquer estabelecimento de importador” haveria legitimidade para exigir a exação em foco na saída do produto importado do estabelecimento do importador.¹²⁵

Ademais, inobstante a forçosa interpretação da Fazenda na legislação ordinária existe ainda a equiparação entre importador e industrial que, em uma leitura apressada, poderia levar o interprete a acreditar na juridicidade de tal cobrança. Diante disso, vale transcrever os artigos 4º e 35, da Lei nº 4.502/64, bem como o inciso I, do art. 9º, do Decreto 7.212/2010:

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

I – os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II – as filiais e demais estabelecimentos que negociem com produtos industrializados por outras do mesmo contribuinte;

¹²⁴ BALEEIRO; DERZI, 2018. p. 221-222.

¹²⁵ TROIANELLI, 2011. p. 33.

III – os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio.

Parágrafo único. Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo.

[...]

Art. 35. São obrigados ao pagamento do imposto.

I – Como contribuinte originário:

a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º, com relação aos produtos tributados que real ou fictamente, saírem de seu estabelecimento, observadas as exceções previstas nas alíneas a e b do inciso II do art. 5º.

b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira, com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.¹²⁶

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I – os estabelecimentos importadores de produtos de procedência, estrangeira que derem saída a esses produtos; [...]¹²⁷

Assim, será demonstrado a injuridicidade da incidência do IPI nesta segunda fase, tendo em vista que, na interpretação equivocada oriunda da conjugação dos arts. 46 e 51 do CTN, o importador e o industrial não se equiparam; o sistema jurídico brasileiro confere tratamento isonômico aos produtos nacionais e nacionalizados e nas operações internas é necessário a industrialização para materialização da hipótese de incidência sob pena de bitributação.

Quanto à incidência promovida pela conjugação dos dispositivos da Lei Complementar, tal cobrança é oriunda de interpretação literal dos supracitados dispositivos. Como alertado em outro momento, a interpretação literal deve ser considerada como um primeiro degrau no processo hermenêutico, não o seu fim. Esse entendimento da Fazenda e mais recentemente do STJ não resiste a uma interpretação sistêmica e teleológica.

Diante disso, deixando de lado a atcnia de resultados nefastos cometida pelo legislador em referir como fato gerador o critério temporal, acerca da conjugação dos dispositivos literal e isoladamente considerados, concorda-se com o raciocínio de Gabriel Troianelli. Veja:

[...] o cotejo sistemático entre os fatos geradores previstos nos incisos do artigo 46 e os contribuintes elencados nos incisos do artigo 51 revela uma correspondência entre ambos os artigos, em que o fato gerador do inciso I do artigo 46 – importação – corresponde ao contribuinte do inciso I do artigo 51 – importador -, o fato gerador do inciso II do artigo 46 – saída dos estabelecimentos – corresponde aos contribuintes dos incisos II e III do artigo 51 – industrial e comerciante de produtos sujeitos ao IPI que os forneça ao industrial -, e o fato gerador do inciso III do artigo 46 – arrematação de bem

¹²⁶ BRASIL, 1964.

¹²⁷ BRASIL, 2010

levado a leilão – corresponde ao contribuinte do inciso IV do artigo 51 – o arrematante.

Quanto ao parágrafo único do artigo 51, segundo o qual “para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”, ele tem como única função positivar em texto de lei complementar o princípio da autonomia dos estabelecimentos não influenciando, de forma alguma, na correspondência entre os incisos dos artigos 46 e 51, tal como acima descrito.¹²⁸

Em vista disso, quando o importador efetuou o pagamento do IPI no despacho aduaneiro do produto importado, não há que se falar que seja novamente legítimo a cobrança da exação no momento da saída de seu estabelecimento. A incidência nesse segundo momento somente poderá ocorrer se o importador se comportar como um dos contribuintes dos incisos II ou III, do art. 51, do CTN, ou seja, industrializar ou vender para industrial.

Assim, restando afastado o entendimento oriundo da conjugação do inciso 46 com parágrafo único do artigo 51 ambos do CTN, calha analisar a equiparação promovida no inciso II daquele último dispositivo, como também a operada pelos retrocitados artigos 4º e 35, da Lei nº 4.502/64, e o inciso I, do art. 9º, do Decreto 7.212/2010.

Depreende-se, assim, que a incidência da exação federal no caso em tela resulta em uma tributação da mera circulação econômica de produtos industrializados com único intuito de mercancia. O importador não promove nenhum ato que, nos termos do parágrafo único do art. 46, do CTN, configure modificação da natureza, finalidade ou aperfeiçoe para o consumo.

Com efeito, após o desembaraço aduaneiro com o pagamento da carga tributária devida na importação, onde se argumentou da legitimidade do IPI, os bens perdem a condição de estrangeiros e passam a ser nacionalizados. Sucede que, a partir do momento em que as mercadorias são nacionalizadas, o ordenamento jurídico não alberga nenhuma discriminação no tratamento da mercadoria nacionalizada em comparação a produzida no território pátrio.¹²⁹

Nesse diapasão, o sujeito que procede a importação do produto industrializado quando revende para consumidor final ou estabelecimento não industrial está mais próximo de um comerciante do que de um produtor. Ressalta-se que o comerciante figura como contribuinte do IPI somente quando fornece para industrial. Na espécie, a única finalidade do importador é destinar o bem ao comércio.

¹²⁸ TROIANELLI, 2011. p. 35.

¹²⁹ Ibidem, p. 31-33.

Novamente, é interessante trazer à baila a lição de Gabriel Troianelli, onde por meio de metáfora o autor delimita o momento em que o importador passa a ser comerciante:

Na verdade, o comerciante importador tem dois chapéus, um de importador, outro de comerciante, que, como bons chapéus que são, não podem ocupar a mesma cabeça ao mesmo tempo; o que faz com que até o momento da nacionalização pelo regular desembaraço aduaneiro ele use o chapéu de importador, e, depois desse momento, use o de comerciante. [...] Não se justifica de forma alguma a incidência do IPI na saída dada pelo comerciante ao bem que trouxe para o País quando usava o chapéu de importador. Com efeito, se neste momento o comerciante importador está a usar o chapéu de comerciante, e, frise-se bem, comerciante de nem já nacionalizado, não se justifica que dele seja exigido IPI que não é cobrado dos comerciantes que vendem para consumo bens de origem nacional.¹³⁰

Com efeito, as equiparações e ficções são instrumentos que possuem como finalidade viabilizar a boa aplicação do Direito, dispensando o mesmo tratamento a coisas semelhantes. Carrazza, sempre de forma precisa, define o instituto da equiparação como “o artifício, usado pelo legislador, para igualar situações que, posto dessemelhantes, apresentam pontos de identificação”.¹³¹

Nesse passo, para Carrazza, a equiparação entre importador e industrial é inconcebível, haja vista que as dessemelhanças entre eles são tão fortes que equipará-los resulta em tarefa arbitrária. Assim a atividade típica do comerciante importador e industrial nada se assemelham, constituindo clara ficção legal, ou seja, “disposição legal que tem por verdadeiro, o que na realidade inexistente”.¹³²

Dimana, portanto, que esse instrumento não confere poderes ilimitados ao legislador, há sempre limites constitucionais que não podem ser ignorados. Ora o legislador infraconstitucional não pode fazer uso de ficções legais como se equiparações fossem vedando os olhos para os direitos constitucionais dos contribuintes.

O próprio Código Tributário Nacional impõe limites, quando estabelece em seu art. 110¹³³ que a lei instituidora da exação não pode ignorar ou modificar conceitos e formas consagradas do Direito Privado, utilizados pela Constituição Federal. Seria

¹³⁰ Ibidem, p. 32.

¹³¹ CARRAZZA; BOTALLO, 2007, p. 98.

¹³² Ibidem, p. 98.

¹³³ 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.

absurdo admitir, fazendo letra morta a Constituição Federal, que o legislador esteja livre para transformar qualquer pessoa ou entidade em contribuinte do IPI.

Ademais, é indubitoso que o ordenamento jurídico pátrio confere tratamento isonômico entre as mercadorias nacionais e aquelas nacionalizadas, não devendo discriminar o comerciante pelo simples fato deste operar com mercadoria oriunda de produção estrangeira. Nesse passo, o Princípio da Isonomia se acha insculpido no artigo 5º¹³⁴ da Constituição Federal sobre a rubrica “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”.

Bandeira de Mello dispense elevadas considerações acerca do objetivo do Princípio da Igualdade:

Por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequilibradas fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo igualdade, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham todos sem especificações arbitrárias, assim proveitosas que detrimosas para os atingidos.¹³⁵

Essa impossibilidade de desequilibradas fortuitas ou injustificadas influenciou de forma profunda a estrutura do Sistema Tributário Nacional. Em outros termos, o indivíduo poderá se valer dessa garantia contra o Poder de Tributar Estatal. À guisa de fundamento, dispõe o art. 150, inciso II, da Carta Maior:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado 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 ele exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]¹³⁶

Da leitura do dispositivo, vislumbra-se que o constituinte faz uso da expressão “que se encontrem em situação equivalente”, ou seja, não busca a mera igualdade formal, mas tem como finalidade o tratamento isonômico de forma material, o mandamento constitucional não visa a aplicação da lei a todos de forma indistinta. Esse mandamento é destinado a pessoa política detentora da competência tributária

¹³⁴ 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: [...]

¹³⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2017.p.18.

¹³⁶ BRASIL, 2020, p.95

para evitar a propositura de norma tributária que distingue contribuintes em mesma situação.¹³⁷

Como restou claramente demonstrado que o importador, na situação que ora se debruça, passa ao largo de se equiparar ao produtor, consistindo tal ilação em verdadeira ficção legal. Assim, quem promove o desembaraço aduaneiro, após a nacionalização do produto e promove a sua saída para consumidor final ou estabelecimento não comercial, em verdade não passa de um comerciante.

Sobre a equivalência de posição do varejista adquirente de produtos nacionais e o varejista de produtos importados, Cignachi preleciona:

[...] se deve questionar sobre a equivalência da posição jurídica do varejista adquirente de produtos nacionais (da indústria nacional) e o varejista que promove a importação de produtos acabados para revenda no mercado interno. Do ponto de vista geral, os estágios produtivos são os mesmos, com apenas uma diferença fundamental: o processo de industrialização (primeiro estágio ocorre fora do território nacional, realizado por empresa não suscetível à lei tributária brasileira, e, por consequência, a operação comercial de transferência da mercadoria para o varejista exige um procedimento especial chamado de importação.¹³⁸

No mesmo sentido, Gabriel Troianelli traz exemplo elucidativo de como na prática é sentida a discriminação entre o comerciante de produtos adquiridos na indústria nacional e o comerciante de produtos importados, onerando sobremodo este último para quem a não cumulatividade não possui qualquer serventia:

[...] a empresa A, comerciante, tenha adquirido, diretamente do fabricante, pelo preço de 100, determinado produto industrializado fabricado no País, incidindo sobre tal produto o IPI pela alíquota de 10%. Caso a empresa A revenda o produto adquirido para o consumidor final ao preço de 200, a carga total de IPI sob tal produto será 10, gerados pela única incidência do imposto na saída do estabelecimento do fabricante. Suponhamos, agora, que outro comerciante, a empresa B, tenha importado, também pelo preço de 100, este mesmo produto. Caso a empresa B revenda o produto também pelo preço de 200, a carga total do IPI será de 20, pois: ao importar, pagará IPI de 10 no desembaraço aduaneiro, creditando-se deste mesmo montante; ao revender, usará o crédito (10) gerado pela importação para abater dos 20 (10% de 200) devidos na saída do estabelecimento, o que resultará em uma carga total de 20, relativa à soma dos impostos devidos (10 na importação e 20 na saída interna) subtraída do crédito apurado (10 na importação). Como se vê, a carga tributária de IPI incidente sobre produtos nacionalizados, importado pela empresa B, será de 20, portanto duas vezes maior do que a carga de IPI incidente sobre produto nacional adquirido pela empresa A, será de 10.¹³⁹

¹³⁷ CIGNACHI, Gustavo Chies. Princípio constitucional da igualdade tributária na incidência do IPI: crítica doutrinária ao julgamento dos embargos infringentes 5002923-29.2010.404.7205 pelo TRF-4ª região. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 122, p. 142-156, jan. 2015. p. 142-143.

¹³⁸ Idibem, p. 150.

¹³⁹ TROIANELLI, 2011, p. 40.

Portanto, não se olvida, do caráter intrinsecamente discriminador do Direito, como argumenta Bandeira de Mello: “as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras – sendo esta mesma sua característica funcional.”¹⁴⁰No entanto, há discriminações, juridicamente intoleráveis, não à toa a existência do aqui comentado Princípio da Isonomia.

Em vista disso, no caso em foco a incidência do IPI em um segundo momento decorrente da revenda da mercadoria importada desafia o Princípio da Igualdade Fiscal, pelo simples fato de onerar determinado contribuinte por simplesmente estar trabalhando com manufaturas importadas. Tais manufaturas já foram submetidas na importação a carga tributária que busca equalizar com as produzidas no território nacional.

Assim, tal contexto não altera o fato de o contribuinte da situação em foco estar na mesma posição jurídica de um comerciante, distante da de um industrial. Devendo, portanto, ser a ele dispensado o mesmo tratamento, suportando a mesma carga tributária, não há nenhuma razão racional que possibilite desequiparações fortuitas ou injustificadas.

Essa discriminação de tratamento torna-se ainda mais inimaginável quando a manufatura for produzida por país também signatário do GATT, porquanto o já mencionado Princípio do Tratamento Nacional, homenageado no art. 3, deste acordo internacional.

Tal argumento ganha ainda mais força em razão do tratamento que o Direito Tributário confere aos tratados e acordos internacionais oriundo da interpretação do art. 98¹⁴¹ do CTN. Esse artigo praticamente introduz a teoria monista quando o assunto é tributação. Nesse sentido, comenta Mazzuoli:

Tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogados por estas, o que evidentemente lhes atribui um status de supralegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional, em respeito à norma *pacta sunt servanda* inscrita no art. 26 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. Aliás verdade seja dita: o art. 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda legislação brasileira, a atribuir expressa primazia dos tratados sobre a nossa legislação doméstica.¹⁴²

¹⁴⁰ BANDEIRA DE MELLO, 2017, p. 11.

¹⁴¹ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

¹⁴² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2019. p. 334.

Com efeito, o Princípio do Tratamento Nacional, busca evitar a discriminação das mercadorias dos países signatários quando estas já foram nacionalizadas e ingressaram no comércio nacional, bem como submeter tais mercadorias a carga tributária diferenciada a submetida a produto nacional similar.¹⁴³

Em suma, é evidente que o importador que promove a saída de mercadoria nacionalizada ao consumidor final ou estabelecimento não produtor exerce atividade comercial que não pode ser equiparada aos dos outros contribuintes do IPI.

Por seu turno, após a nacionalização do produto industrializado, este deve suportar a mesma tributação de um produto nacional seja pelo Princípio da Igualdade Tributária, ou ainda pelo tratamento isonômico conferido pelo GATT, haja vista ser autêntico comerciante, sendo a legislação ordinária que serve de fundamento para tributação de duvidosa validade.

Por derradeiro, outra questão que impede a cobrança do chamado IPI na Revenda é a bitributação que essa incidência acarreta. Como demonstrado, o critério material do IPI nas operações realizadas no território nacional consiste em realizar operações com produtos industrializados.

O IPI não onera a simples industrialização, mas o fato de o sujeito passivo realizar a industrialização e promover a saída do bem do estabelecimento por meio de negócio jurídico. A industrialização isoladamente considerada, não consiste no critério material, mas ganha sobremodo importância, porquanto o industrial que a promoveu deve necessariamente ocupar um dos polos da operação.

No quadro fático aqui delineado, o importador não submete o bem a manufatura, há somente o negócio jurídico translativo de posse ou propriedade. Em outros termos cobra-se o tributo com supedâneo tão somente na ocorrência do critério temporal, ou seja, com a saída do bem do estabelecimento do importador.

É possível, portanto, que tenha ocorrido a saída sem processo de industrialização ou negócio jurídico, nesses casos não há que se falar em fato gerador. Sobre o tema, Eduardo Soares de Melo afirma:

Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produtor sem constituir-se em objeto de uma "operação" não é tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige (1) a produção, (2) a prática de um ato negocial e o conseqüente (3)

¹⁴³ CARNEIRO, 2013. p. 153-155.

impulso à circulação que se exterioriza pela 'saída'. Na operação assim está o cerne da incidência do IPI, como consagrado constitucionalmente.¹⁴⁴

Acerca do critério temporal, bem como a interpretação do art. 46, do CTN, vale colaciona o entendimento de Misabel Derzi:

[...] o art. 46 adota o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, a saída do estabelecimento industrial e a arrematação em leilão do produto apreendido ou abandonado, como diferentes aspectos temporais de exteriorização de um mesmo fato. Importa, assim, identificar o conceito em sua essência, ou seja, o aspecto material da hipótese, que é sempre o mesmo, não importando as variações das circunstâncias de tempo escolhidas pelo legislador. O aspecto material da hipótese de incidência tributária desse imposto é promover operações com produtos industrializados [...] A saída, o desembaraço aduaneiro ou a arrematação são exteriorizações daquele fato, que denunciam o momento de sua ocorrência.¹⁴⁵

Nesse passo, não há como promover a cobrança do IPI revenda nesses casos, sem desembocar na chamada falácia da afirmação do consequente. Acerca de tal falácia Sacrini define: “afirmar o consequente de uma condicional não garante concluir pelo antecedente desse último.”¹⁴⁶

Em outros termos, a mera saída do estabelecimento não garante a ocorrência de realização de operações com produtos industrializados. Na espécie faltou a produção. O importador não submeteu o bem a etapa de industrialização, por conseguinte resulta na ausência de critério material.

Segundo a farta demonstração procedida acerca da Teoria da Regra-Matriz, não há possibilidade de incidência da norma jurídica sem a ocorrência do mundo fenomênico de todos os critérios previstos na descrição hipotética legal. Esse contexto torna-se ainda mais inimaginável na seara tributária, devido ao Princípio da Tipicidade.

Acerca da hipótese de incidência do tributo e sua materialização, não sendo bastante a mera saída do estabelecimento, vale reproduzir a hialina e exaustiva lição do insigne publicista Geraldo Ataliba:

A saída é o momento qualificado pela lei como consumação do processo concreto que redunde na obtenção (produção) do produto. É erro lógico e conceitual grave supor que a “saída” seja hipótese de incidência de qualquer tributo. É mero aspecto temporal, que do ICM quer do IPI; e) do estabelecimento produtor = a essência da materialidade da hipótese de incidência do IPI está na dinâmica, em si, do fato de o produto sair de uma origem juridicamente qualificada: o “estabelecimento”, onde ocorre o

¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 3º ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 315.

¹⁴⁵ BALEEIRO; DERZI, 2018. p. 741.

¹⁴⁶ SACRINI, Marcus. **Introdução à análise argumentativa: teoria e prática**. São Paulo: Paulus, 2017.n.p.

processo concreto (conjunto de operações) mecânico-física) que redundou no produto final; f) em razão de um negócio jurídico = não é toda e qualquer saída que consuma – como o quer a lei – o processo industrial. Não é qualquer saída que faz presumir a conclusão do ciclo econômico, considerado pelo legislador como unidade fática materialmente tributável, mas só a saída decorrente de um negócio jurídico: só a saída de produto que tenha sido objeto de um negócio jurídico.¹⁴⁷

No mesmo sentido, é o entendimento de Ives Gandra:

Nas hipóteses de bem importado industrializado no exterior e não submetido a qualquer processo de industrialização até a saída de seu estabelecimento, entendemos que se aplica à hipótese o art. 46, inciso II, do CTN, ou seja, caberá o IPI quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria, não podendo se justificar nova incidência do imposto em território nacional durante sua circulação ao menos que na cadeia produtiva haja processo de industrialização.¹⁴⁸

Ressalta-se que o objeto de estudo no presente trabalho são aquelas mercadorias cujo o ciclo de industrialização esgotou-se no exterior, foram importadas incidindo o IPI no desembaraço aduaneiro. Em vista disso, o importador, sem submeter a qualquer nova etapa revende para consumidor final ou para não industrial, no qual há nova incidência.

Depreende-se, assim que a incidência da exação federal no caso em tela resulta em uma tributação da mera circulação econômica de produtos industrializados, com único intuito de mercancia. O importador não promove nenhum ato que nos termos do parágrafo único do art. 46, do CTN configure modificação da natureza, finalidade ou aperfeiçoe para o consumo.

Como restou configurado a partir do momento do desembaraço aduaneiro, o importador passa a exercer a atividade de comerciante. Ora está diante de uma mera circulação de mercadoria, resultando na hipótese de incidência do ICMS e não do IPI. Na espécie, a circulação de mercadoria resulta na cobrança de dois impostos, ou seja, o mesmo fato jurídico produz a incidência de duas exações de competência de pessoas políticas distintas (União e Estado-membro).

Isso constitui um claro contexto de bitributação, vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, porquanto a competência tributária que o constituinte outorgou a um ente político específico para tributar determinado núcleo hipotético, não pode ser

¹⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência do IPI**. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo, Revistas dos Tribunais, 1978. p. 3.

¹⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra. Efeitos da coisa julgada em questões envolvendo importação direta por conta e ordem de terceiro. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Brasília, DF, ano 31, n.2, p. 67 – 82, 2019. p. 69.

posta em prática por ente diverso, sobretudo quando se trata de tributos não vinculados.

6 CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto ao longo do presente estudo as conclusões obtidas são várias, como também proveitosas.

A primeira digna de nota consiste na legitimidade, portanto não havendo nenhuma injuridicidade na incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados no desembaraço aduaneiro. Tal incidência, por seu turno, reveste de importante função equalizadora, haja vista a disseminada prática adotada pelo mercado internacional de desoneração das exportações.

Ademais, conclui-se que há violação ao Princípio da Isonomia na dupla incidência do IPI nos casos de mercadorias importadas não submetidas a processo de industrialização no território nacional, quando estas são revendidas para estabelecimento não industrial ou consumidor final.

Restou claro que o importador-comerciante exerce duas atividades distintas e inconfundíveis. A primeira como importador onde há juridicidade na incidência do tributo em análise. Por outro lado, quando nacionalizado o bem, o sujeito que procedeu o despacho aduaneiro exerce atividade comercial com único intuito de mercancia, que não pode ser equiparada a de industrial ou quaisquer outros contribuintes do IPI.

Em outros termos, ocupa posição equivalente à de comerciante de produtos oriundos da indústria nacional. Entretanto, é tributado de forma mais onerosa onde não há nenhum motivo racional para tal desigualação, sobretudo, quando a mercadoria importada é oriunda de país signatário do GATT. É indubitoso que tal contexto desafia o Princípio da Isonomia Tributária e naquele caso específico atrai o Princípio do Tratamento Nacional.

Além da injuridicidade provocada pela equiparação entre produtor e o importador-comerciante que resulta na violação do Princípio da Isonomia Tributária. Há também na segunda incidência do IPI, a equivocada interpretação oriunda da conjugação do artigo 46, inciso II, com o artigo 51, parágrafo único, ambos do CTN.

Com efeito, restou demonstrado a existência de correspondência entre fatos geradores e os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados, assim como a única função do parágrafo único do art. 51 é positivar em lei complementar o Princípio da Autonomia dos estabelecimentos.

Por derradeiro foi demonstrado de forma hialina que para incidência da exação em foco é necessário a materialização de negócio jurídico, cujo objeto advém de processo de industrialização caso contrário estaria exigindo o IPI de mera circulação de mercadoria que já é o núcleo hipotético constitucional do ICMS, em clara caso de bitributação.

Assim, considerando a violação ao Princípio da Igualdade Tributária, considerando a supracitada interpretação equivocada procedida pela União bem como a bitributação, acredita-se na injuridicidade na incidência do IPI na revenda se o produto for destinado para estabelecimento não industrial ou para consumidor final, quando não há industrialização.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.
- _____. **Hipótese de incidência do IPI**. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1978.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro CTN comentado**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALMES, Jaime. **O critério**. 1.ed. São Paulo: Editora Anchieta, 1948.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.
- BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. A origem da não-cumulatividade: de técnica a princípio aplicável às contribuições ao PIS e COFINS. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário RDIET**, Brasília, v.7, p. 191-218, jul./dez. 2012.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. Casa Civil. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília: Casa Civil, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 20 mai. 2020
- BRASIL. Casa Civil. **Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília: Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 20 mai. 2020
- BRASIL. **Código tributário nacional**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 69 p.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, compilado até a Emenda Constitucional nº 105/2019. 31. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2020. 397 p.
- CARNEIRO, Rogério David. O gatt e a incidência do IPI na revenda de produtos importados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 223, p. 153 – 159, abr. 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo Domingos. A não-incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importados por comerciantes (um falso

caso de equiparação legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 140. p. 92 – 113, mai. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barroa. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária**. 2019. p. 6. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em: 20 mai. 2020

CARVALHO, Paulo de Barro. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 33, p.142–166, jun. 1998.

CIGNACHI, Gustavo Chies. Princípio constitucional da igualdade tributária na incidência do IPI: crítica doutrinária ao julgamento dos embargos infringentes 5002923-29.2010.404.7205 pelo TRF-4ª região. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 122, p.142–156, jan. 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário constituição e código tributário nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. Breves reflexões sobre a não incidência do IPI nas operações de revenda de produtos importados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 217. p.17–23, out. 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Fundamentos da tributação ampla das importações pelo ICMS e pelo IPI. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 69, p.326–340, jun. 2001.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação Sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

LIMA, Rogério. A inconstitucionalidade do IPI na importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 77, p. 117–124, fev. 2002.

LUZ, Rodrigo. **Comercio Internacional e Legislação Aduaneira**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevir, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito Constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Uma contribuição à teoria do Direito Tributário. **Nomos: Revista do Curso de Mestrado em Direito UFC**, Fortaleza, v 26, p.89–104, jan./jun. 2007.

_____. **Curso de direito tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

_____. O IPI e a importação de produtos industrializados. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12928>>. Acesso em: 13 abr. 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra. Efeitos da coisa julgada em questões envolvendo importação direta por conta e ordem de terceiro. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Brasília, DF, ano 31, n.2, p. 67–82, 2019.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. 218 p.

_____. **Curso de direito tributário**. 3º ed. São Paulo: Dialética, 2002. 383 p.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**, 2009, Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 239, p. 39–51, ago. 2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SACRINI, Marcus. **Introdução à análise argumentativa: teoria e prática**. São Paulo: Paulus, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. São Paulo: QuartierLatin, 2006.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, SP, n. 184, p. 28–43, jan. 2011.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Direito tributário internacional do Brasil.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.