



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

PRISCILLA DOS SANTOS BORGES

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI, EM
RELAÇÃO AOS PRODUTOS IMPORTADOS, E O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO:
OCORRÊNCIA DE UM *BIS IN IDEM* INCONSTITUCIONAL**

Recife, 2019

PRISCILLA DOS SANTOS BORGES

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI, EM
RELAÇÃO AOS PRODUTOS IMPORTADOS, E O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO:
OCORRÊNCIA DE UM *BIS IN IDEM* INCONSTITUCIONAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para Conclusão
do Curso de Bacharelado em Direito pela UFPE.

Área de Conhecimento: Direito Tributário.

Orientadora: Tereza Cristina Tarragô

Recife, 2019

Priscilla dos Santos Borges

A incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI, em relação aos produtos importados, e o imposto de importação: ocorrência de um *bis in idem* inconstitucional

Monografia Final de Curso

Para Obtenção do Título de Bacharel em Direito

Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de Aprovação:

Prof.

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

Aos meus pais pela compreensão com alguém cujo espírito inquieto os lança, ao lançar a mim mesma, a novos e diferenciados desafios. Vocês são a minha fonte de energia quando tudo parece muito difícil, e é para vocês que volto e sempre voltarei independentemente do caminho mais tortuoso ou do voo mais distante que eu, enquanto borboleta, tiver que enfrentar.

A minha orientadora Tereza Cristina Tarragô pelo aprendizado constante e por ter sido a responsável por despertar em mim o amor pelo Direito Tributário.

A minha chefe e mentora, junto ao TRF da 5ª Região, Josely Mercês de Melo Santana pela paciência e pela partilha de experiência em relação ao Direito Tributário.

Aos amigos verdadeiros cujo apoio incondicional foi essencial para minha caminhada.

Ao meu país, pela oportunidade de estudar gratuitamente numa Universidade de notório renome nacional.

E a todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação.

A vocês, o meu muito obrigada.

RESUMO

Este trabalho apresenta uma análise acerca da abrangência e os limites da competência tributária da União em relação à importação. O limite tomado como parâmetro deu-se por meio da figura do *bis in idem* tributário - fenômeno de uma pessoa jurídica de direito público tributando, mais de uma vez, o mesmo sujeito passivo sobre idêntico fato gerador, seja mediante adicionais previstos de forma atécnica, seja por meio de tributos distintos. Partiu-se da análise do seguinte questionamento: diante do que determina o art. 46, I, do CTN, a saber: “o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: o seu desembaraço aduaneiro”, e ante a já incidência da tributação sobre a importação, por meio do imposto de importação, a cobrança do dito ‘IPI - importação’ configuraria o instituto jurídico do *bis in idem*? Sem a pretensão de exaurir o tema, a conclusão a que se chegou foi pela ocorrência do *bis in idem* proibitivo. Verificou, também, que a cobrança do IPI – importação, além de configurar o já dito *bis in idem* proibitivo, vai de encontro aos princípios constitucionais da legalidade, consoante proposta de uma quarta dimensão a esse princípio, bem como aos da não cumulatividade do IPI, e da territorialidade. Portanto, ausentes os requisitos para a cobrança do imposto supramencionado, a postura do fisco mostra-se violadora, em última análise, do próprio direito à propriedade privada – cânone basilar dos direitos fundamentais cristalizados na CF/88.

Palavras Chaves: imposto; importação; *bis in idem*.

“O sucesso nada mais é que ir de fracasso em fracasso sem que se perca o entusiasmo (Winston Churchill).”

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CC – Código Civil

CTN – Código Tributário Nacional

II – Imposto de Importação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPI - importação – Imposto sobre Produtos Industrializados - Importação

SUMÁRIO

1.Introdução.....	10
2. A estrutura da norma jurídico-tributária.....	11
3. Aspectos fundamentais do imposto de importação (II).....	14
3.1. Breve contexto histórico.....	14
3.2. Características.....	15
3.3. Critério material.....	16
3.4. Critério temporal.....	18
3.5. Critério espacial.....	19
3.6. Critério pessoal.....	20
3.7. Critério quantitativo.....	21
4. Aspectos fundamentais do imposto sobre produtos industrializados (IPI).....	22
4.1. Breve contexto histórico.....	23
4.2. Características.....	23
4.3. Critério material.....	25
4.4. Critério temporal.....	27
4.5. Critério espacial.....	28
4.6. Critério pessoal.....	28
4.7. Critério quantitativo.....	29
5. A incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI, em relação aos produtos importados, e o imposto de importação: ocorrência de um <i>bis in idem</i> inconstitucional.....	30
5.1. <i>Bis in idem</i> : conceito e elementos constitutivos.....	30
5.2. Hermenêutica sistemática constitucional e o IPI importação.....	33
5.3. IPI – importação à luz dos princípios da legalidade tributária, territorialidade e não cumulatividade.....	34
6.Conclusão.....	40
REFERÊNCIAS.....	42

1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 delimitou expressamente o campo de incidência da tributação de cada um dos entes federativos por meio da instituição das chamadas competências tributárias. Com efeito, estas concedem às pessoas jurídicas de direito público interno o poder-dever de instituir, aumentar ou diminuir tributos, bem como de perseguir aquelas exações, que lhes competem, já previamente definidas pela Carta Política.

Por outro lado, o direito à propriedade privada, cristalizado no art. 5º, XII, da CF/88, possivelmente seja o mais sólido e o mais importante dos direitos subjetivos que sustenta todo o direito das coisas. Mais do que isso, a propriedade é elemento essencial da estrutura econômica e social de qualquer Estado que se pretenda democrático.

Nesse movimento dialético entre competência e direito à propriedade, surge a figura do *bis in idem* tributário. Este é entendido como o fenômeno de uma pessoa jurídica de direito público tributando, mais de uma vez, o mesmo sujeito passivo sobre idêntico fato gerador, seja mediante adicionais previstos de forma atécnica, seja por meio de tributos distintos.

Com efeito, diante do que determina o art. 46, I, do CTN, a saber: “*o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: o seu desembaraço aduaneiro*”, surge o seguinte questionamento: ante a já incidência da tributação sobre a importação, por meio do imposto de importação, a cobrança do dito ‘IPI - importação’, materializada por meio do art. supracitado, configuraria o instituto jurídico do *bis in idem*?

É essa pergunta sobre a qual se debruça o presente trabalho. Sem pretensão de exaurir o tema, pretende-se respondê-la partindo-se da análise da regra matriz de incidência tributária (estrutura normativa) de cada uma das exações em comento, aliada aos princípios os quais limitam o poder de tributar, por meio do auxílio da hermenêutica constitucional.

2 A estrutura da norma jurídico-tributária

Como é cediço, a norma jurídica é entendida com um juízo que se pode extrair dos enunciados de Direito Positivo. Disso conclui-se que não se pode cair no reducionismo de fazer coincidir os conceitos de norma jurídica e texto legislativo. Na verdade, o texto do Direito Positivo nada mais é do que o suporte material cujo hermeneuta utiliza para extrair uma significação. Nas palavras de CARVALHO (2011, p.40):

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

Baseado nas lições de Kant, que cuidou da distinção entre imperativo categórico e hipotético, KELSEN (1984) define a norma jurídica como um juízo hipotético, isto é, um dever condicional. Para ele, a norma jurídica possui uma estrutura lógica que, primeiramente descreve uma conduta – chamada de hipótese ou antecedente - e, logo após, estabelece consequências – intitulada de consequente - as quais devem operar caso a conduta descrita venha a ocorrer no mundo fenomênico. Nesse sentido, a norma possuiria a seguinte fórmula: Se ocorrer o fato A, então deve ser B.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho estabeleceu um esquema lógico-semântico capaz de ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica – a regra matriz de incidência, apesar de sua tese voltar-se à norma tributária.

Nessa diapasão, a regra matriz de incidência são aquelas normas jurídicas padrão as quais servem para serem aplicadas em casos concretos, segundo alguns critérios. Em outras palavras, é considerada como estrutura lógica desprovida de conteúdo jurídico. Na lição de Aurora Tomazini o termo matriz significa que a construção serve de modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta, e o termo incidência significa que a norma construída serve para ser aplicada (p. 362, 2009).

Assim, a regra matriz de incidência é composta por uma hipótese, na qual se encontram os critérios material, espacial e temporal, e por um consequente, onde se encontra os critérios pessoal e quantitativo. Tomazini ainda afirma que o preenchimento de tal esquema permite ao interprete jurídico construir qualquer norma jurídica padrão de incidência e que na ausência de um desses critérios a mensagem do legislador seria incompreendida (p. 363 e 364, 2009).

No Direito Tributário, a diversidade de termos para o antecedente da norma, por muito tempo, levou a inúmeras atecnias; dentre elas, a de fazer coincidir os conceitos de hipótese de

incidência e fato gerador. Em verdade, o fato gerador é o somatório da hipótese de incidência com o fato jurídico tributário, ou ainda ‘fato imponible’ (conforme prefere ATALIBA, 2005).

Por sua vez, a ‘hipótese de incidência’, ou ainda ‘hipótese tributária’, (consoante leciona CARVALHO, 2011) diz respeito à descrição abstrata, contida na lei, enquanto que o termo ‘fato jurídico tributário’/‘fato imponible’ é utilizado para designar a ocorrência no mundo fenomênico/material daquilo descrito integralmente na hipótese.

Já o conseqüente corresponde às obrigações tributárias.

Disso, extrai-se que somente surgirá a obrigação tributária quando houver absoluta identidade do fato jurídico tributário no mundo material com a conduta descrita na hipótese tributária. Portanto, surgirá a obrigação tributária quando surgir o fato gerador.

Nesse sentido, FILHO (1985) define a norma jurídica tributária como “aquela que imputa a uma certa situação fática, descrita idealmente, uma consequência peculiar, consistente no nascimento de uma relação jurídica pela qual alguém está obrigado a levar dinheiro aos cofres do Estado”.

Dessa forma, tem-se que, por meio da investigação dos critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária, é possível reconhecer a ocorrência do fato gerador e, ainda, a relação jurídica inaugurada pelo conseqüente da norma. Verificando-se, pois, a ocorrência do fato descrito na hipótese, opera-se a subsunção do fato à norma.

CARVALHO (2011) elenca três critérios os quais compõem o antecedente tributário. São eles: o critério material, o temporal e o espacial. Já com relação ao conseqüente, traz à baila os critérios pessoal e quantitativo¹.

O critério material é o principal dado de identificação do fato eleito pelo legislador para fazer incidir a norma fiscal. Ele expressa um comportamento humano, isto é, uma conduta comissiva, amparada por meio de um verbo pessoal e de um complemento. No entanto, consoante adverte CARVALHO (2011, p.326), “não se pode utilizar os [verbos] da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance”. Dessa feita, “é forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”.

¹ Discorda Sacha Calmon Navarro Coêlho (2000, p.113), para quem o critério pessoal deve pertencer ao antecedente, por entender que as qualificações dos sujeitos podem ser relevantes quando da delimitação da hipótese de incidência.

Outrossim, é de se registrar que tal conduta humana deve possuir natureza reveladora de riqueza, no intuito de justificar a função das exações – intimamente ligada à propriedade do contribuinte (MINARDI, 2018).

Reconhece-se, ainda, que “os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar” (BECKER, p.333).

O critério temporal pode ser definido como o momento em que efetivamente ocorre o fato jurídico-tributário. Ou seja: há que se eleger, no mundo fenomênico, algum evento que definirá a ocorrência da hipótese descrita pelo legislador, a fim de fazer incidir a norma tributária. Sua razão de ser está estreitamente ligada ao princípio da segurança jurídica, na medida em que oferece o preciso conhecimento dos direitos e obrigações dos sujeitos da relação tributária. De forma simples, “é o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato” (CARVALHO, 2011, p.331).

A seu turno, o critério espacial identifica-se com o lugar onde ocorre o fato jurídico tributário. Sua importância manifesta-se por ser vetor limitativo da competência constitucional de tributar.

Já o critério pessoal trata das pessoas imbuídas na relação jurídico-tributária, qual seja: os sujeitos ativo e passivo. Este, a pessoa física ou jurídica de quem se poderá exigir o cumprimento da obrigação tributária; será contribuinte quando praticar o fato gerador e responsável tributário quando, apesar de não praticar o fato gerador, a lei lhe determinar o pagamento da exação. Aquele, a pessoa de direito público, da administração direta ou indireta, cujo direito subjetivo lhe garante o poder de exigir o tributo. Consoante leciona BECKER (2002, p.341):

A relação jurídica tem dois polos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único polo admissível das relações jurídicas. Por isto, toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo) é sempre pessoal: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa.

A pessoa que se encontra no polo negativo, assume a posição jurídica de sujeito passivo na relação jurídica. A pessoa que tomar lugar no polo positivo, assume a posição jurídica de sujeito ativo.

Por fim, tem-se o critério quantitativo – (CARVALHO, 2011, p.396) “grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisa, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”. Nele duas entidades estão presentes para conferir maior precisão ao *quantum* devido, quais sejam: a base de cálculo e a alíquota.

3 Aspectos fundamentais do imposto de importação (II)

3.1 Breve contexto histórico

Dos tributos componentes do Sistema Tributário Nacional, o Imposto de Importação, também conhecido como “tarifa aduaneira”, “direitos aduaneiros”, “direitos de importação”, é o mais antigo, pois remonta aos tempos coloniais.

Na década de 30 do Séc. XIX, com a implantação do sistema de capitanias hereditárias no Brasil, a Coroa limitou-se a cobrar das respectivas terras doadas alguns poucos tributos, conforme estabelecido nos forais e cartas de doação, já que os feudos concedidos a nobres, militares e burocratas, possuíam ampla autonomia administrativa.

Para a cobrança dos impostos, instalou-se em cada capitania uma Provedoria da Fazenda Real, encarregada de cobrá-los, as quais tinham, também, a função de aduanas.

Registre-se, consoante lição de GODOY, que os impostos cobrados nas alfândegas brasileiras incidiam sobre as exportações para fora do reino e sobre as importações feitas por comerciantes estrangeiros. No entanto, alguns tributos adicionais eram cobrados sobre as importações e exportações, a título de "donativos" ou "subsídios".

Com efeito, enquanto a primeira Constituição brasileira, a saber: a de 1824, ficou-se silente quanto aos impostos, a segunda Constituição brasileira - e primeira republicana - de 1891, atribuía competência exclusiva à União para decretar impostos sobre a importação de procedência estrangeira, com a ressalva dos Estados tributarem a importação quando o consumo das mercadorias ocorresse em seus territórios.

A partir da Constituição de 1934, a competência passou a ser única e exclusiva da União, repercutindo até a Constituição Cidadã.

Em 1966, o Decreto-lei n.º 37/1966 instituiu e regulamentou o imposto de importação, o qual ainda se encontra em vigor com algumas alterações. Já em 2009, por meio do Decreto n.º 6.759, houve a regulamentação das atividades aduaneiras e do comércio exterior.

Pós Constituição de 1988, a referida exação passou por profundas alterações no plano legislativo, quando do início da abertura comercial brasileira. Conforme explica SILVEIRA:

Em 1º de janeiro de 1995, entraram em vigor, simultaneamente:
a) o acordo constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC), que resultou da última rodada de negociações do GATT (a Rodada Uruguai);
b) a Tarifa Externa Comum (TEC), resultante do Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a Argentina, o Brasil, o Paraguai e o Uruguai (o Tratado de Assunção).

Com sua submissão a tais Tratados, o Brasil mitigou parte da sua soberania em matéria de política aduaneira e de comércio exterior. Explica SILVEIRA:

Na OMC, consolidou² a totalidade das alíquotas do II em 35% para produtos industriais e 55% para os agrícolas; no Mercosul, obrigou-se a aplicar as mesmas alíquotas dos seus parceiros da união aduaneira, contidas na TEC, objeto da Decisão nº 22, de 1994, do Conselho do Mercado Comum. A TEC tem uma estrutura de 11 níveis de alíquotas de 0% até 20%³, aumentando de dois em dois pontos percentuais. As listas nacionais de exceção são definidas por país, mas o Mercosul regula a extensão delas; para o Brasil foi estabelecido um máximo de 100 itens. As alíquotas da TEC só podem ser alteradas mediante negociações; só depois de consensuadas é que se incorporam no ordenamento jurídico interno, mediante resoluções da Câmara de Comércio Exterior (Camex), órgão delegado do Poder Executivo.

3.2 Características

Trata-se de um imposto com natureza eminentemente extrafiscal. Isso significa dizer que, apesar da intenção arrecadatória intrínseca a toda exação, ele se preocupa precipuamente em moldar condutas, incentivando ou inibindo comportamentos, por meio da atuação do Estado, com vistas ao interesse público.

Na verdade, ao tributar a importação de produtos estrangeiros, o ente competente espera que o contribuinte privilegie a indústria nacional, tornando-a mais competitiva.

Não por outro motivo o princípio da similaridade vem cristalizado no art. 17 do Decreto-Lei nº 37/66: “A isenção do impôsto de importação sòmente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado” (BRASIL, 1966). Nesse intento, desde que haja similaridade, isto é, produto nacional similar ao estrangeiro, incidirá a regra da tributação. Do contrário, deverá haver isenção, já que não há o que se proteger na indústria nacional.

Pra concretização de sua natureza extrafiscal, o legislador cuidou de excepcionar o imposto de importação aos princípios da anterioridade nonagesimal e de exercício, por força do art. 150, §1º, da Constituição Federal.

Assim sendo, autoriza-se a exigência dessa exação, em caso de majoração, no mesmo exercício financeiro cuja publicação da lei ocorreu, bem como dispensando a espera da noventena. Para tal, o Executivo pode, no exercício de sua discricionariedade administrativa, com vistas a alcançar o interesse público, determinar as alíquotas – obedecidos os limites e as condições de lei - de tal tributo.

Além disso, pode sujeitar-se aos três tipos de lançamentos tributários, quais sejam: por homologação, por declaração, de ofício. O primeiro ocorrerá quando da elaboração da

² A consolidação representa um compromisso do País de que suas alíquotas só serão majoradas além dos referidos patamares mediante negociação de compensações com os principais parceiros afetados, dentro das regras do acordo (art. XXVIII).

³ Alíquotas que ultrapassam a 20% são raras; protegem, entre outros, o setor automotivo, que ainda não foi incorporado à TEC.

declaração de importação e seu registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). A segunda quando do preenchimento, pelo contribuinte, da declaração de bagagem acompanhada (DBA) e, posterior, informe à autoridade fazendária. E, por fim, será de ofício quando ocorrer falsidade, erro, omissão, dolo, fraude, etc., nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional.

3.3 Critério material

Como dito alhures, a conduta comissiva, amparada por meio de um verbo pessoal e de um complemento é denominada de critério material – um dos elementos que compõem a hipótese de incidência da norma tributária. No caso do imposto de importação, trouxe a Constituição de 1988, em seu art. 153, I, a seguinte redação (BRASIL, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

Dessa feita, extrai-se que o verbo é ‘importar’ e o complemento é ‘produtos estrangeiros’. Na obra Vocabulário Jurídico, DE PLÁCIDO E SILVA (2000, p.413) define com preciosismo o termo ‘importação’:

Derivado de importar, do latim *importare* (trazer para), o que significa, pois, ação de trazer para dentro, é empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a introdução de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional.

Assim, importação é a conduta humana de fazer entrar em território nacional produto estrangeiro. Todavia, consoante adverte PAULSEN (2018, p.395), tal ato, em seu sentido jurídico, não basta seu simples ingresso: “É imprescindível a entrada no território nacional para incorporação do bem à economia interna, seja para fins industriais, comerciais ou mesmo de consumo”. Caso contrário, a simples entrada do automóvel de um turista ou de uma obra de arte para exposição temporária em museu no território nacional estaria passível de tributação. Daí a relevância de institutos jurídicos como o trânsito aduaneiro e a admissão temporária.

Ainda explica ALEXANDRE (2014, p.513) que “importar, ao contrário do que muitos pensam, não é *comprar* mercadoria. É fazê-la entrar no território nacional. Não é relevante a que título uma mercadoria alienígena entrou no território aduaneiro; o que é relevante é que tenha efetivamente entrado”.

Noutro giro, observa-se que o legislador constitucional não impôs qualquer distinção ou limitação ao critério material da hipótese tributária do imposto supra. Isto significa que é irrelevante para fins de tributação ‘o que se importa’, de modo que a importância recai sobre o substantivo, não sobre o adjetivo. Seja produto manufaturado, seja produto industrializado,

seja para fins de comércio, ou ainda para uso pessoal; tais qualificadores são indiferentes para a subunção do fato à norma.

É nesse sentido que a máxima jurídica *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* se manifesta, ou seja, quando a lei não fez distinção, o intérprete não deve fazê-la.

Dito isso, basta o ato de importar para que ocorra a subunção do fato à norma. Daí chega-se à conclusão de que a própria industrialização também é hipótese contemplada no critério material da referida exação.

No tocante ao seu aspecto material, há ainda dois complementos a ser analisados, a saber: ‘produto’ e ‘estrangeiro’.

Na visão de LACOMBE (1979, p.14), produto é “toda coisa móvel corpórea”. Assim, “ou será um produto da natureza ou da atividade humana”.

É de se observar que, diferentemente da Constituição e do Código Tributário Nacional, o Decreto-lei n.º 37/66, o qual dispõe sobre o Imposto de Importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências, em seu art. 1º, utiliza o vocábulo ‘mercadoria’, ao invés de ‘produto’, veja-se:

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Todavia, em que pese não se confundirem os conceitos de produto e mercadoria, SOUZA (1980, p. 28-29) explica que não há diferença entre tais termos para efeito do tributo aduaneiro. Segundo ele:

Pretendeu-se que a legislação de nível ordinário teria utilizado parte de sua competência, de sorte a que o imposto incidisse apenas sobre uma espécie de bens: as mercadorias. Tal distinção é, todavia, improcedente, dada a subjetividade do conceito de mercadorias, cuja caracterização depende do destino que o comerciante pretenda dar ao bem, que não se coaduna com o sistema aduaneiro, que normalmente considera os produtos independentemente da finalidade que lhes irá dar o importador, bem como por serem considerados como tributáveis inúmeros bens que certamente não são mercadorias, como roupas e objetos pessoais de passageiros e bens de capital para uso de quem realiza a importação.

E, por fim, o termo ‘estrangeiro’ faz referência àquilo que foi originado em outro país, o que requer soberanias distintas.

Tratando-se de imposto sobre importação, para que se verifique a ocorrência no mundo fenomênico da hipótese tributária, considera-se produto estrangeiro, não apenas aquele oriundo de território estrangeiro, mas também a mercadoria nacional ou nacionalizada que retorna ao país, após ter sido exportada, conforme previsão no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei n.º 37/66.

COSTA (2014, p.256) explica que tal dispositivo equipara a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada que retornar ao país ao produto estrangeiro: “a primeira é a fabricada no País; a segunda é a que vem do exterior e sofre alguma alteração, é transformada ou beneficiada no País e é novamente exportada”.

No entanto, nesses casos de equiparação, a própria legislação traz ressalvas, veja-se:

§ 1º - Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

- a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
- b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
- e) por outros fatores alheios à vontade do exportador.

3.4 Critério temporal

Como dito supra, critério temporal é o momento em que efetivamente ocorre o fato jurídico-tributário. É de se ter em mente que, quando se discute o aspecto temporal do imposto sobre importação, algumas controvérsias despontam no plano legal.

O art. 23 do Decreto-Lei n.º 37/66, bem como o art. 73 do Decreto n.º 6759/09 elencam a data do registro⁴ da declaração de importação da mercadoria objeto da importação como o momento em que ocorre o fato jurídico-tributário. Ocorre que, diferentemente das legislações retro, o Código Tributário Nacional, em seu art. 19, traz a entrada do produto no território nacional como o marco temporal da norma tributária de importação.

COSTA (2014, p.256), diante dos diferentes posicionamentos trazidos pela doutrina, explica que:

Afastadas as teses segundo as quais o momento em que se considera nascida a obrigação tributária é: (a) o da realização do negócio jurídico de importação; (b) o da entrada do bem no território nacional e (c) o do desembaraço aduaneiro na repartição competente, mediante a interpretação do disposto no art. 44 do Decreto - Lei n. 37, de 1966, prevaleceu o entendimento segundo o qual a obrigação de pagar o Imposto de Importação nasce no momento do registro da Declaração de Importação na repartição aduaneira. (Nesse sentido firmou -se a jurisprudência do STJ [v.g. REsp 250.379 -PE, 2ª T., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 21.5.2002]).

No entanto, em algumas hipóteses, o Decreto n.º 6759/09, em seu art. 73, II, elenca como marco temporal o dia do lançamento do correspondente crédito tributário. Eis as

⁴ Tal registro é realizado eletronicamente por meio do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). Este foi criado pelo Decreto n.º 660/92, permitindo o acompanhamento e controle das etapas das operações de comércio exterior.

hipóteses: “bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum; bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada”.

Já o art. 73, III e IV, do Decreto n.º 6759/09, traz ainda outras duas possibilidades como marco temporal, quais sejam: “a data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689; e a data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica”.

Registre-se, outrossim, que, consoante o art. 150, §1º, o imposto de importação não está submetido aos princípios da anterioridade nonagesimal e de exercício. Logo, o legislador constitucional autorizou a exigência dessa exação, em caso de majoração, no mesmo exercício financeiro cuja publicação da lei ocorreu, bem como dispensando a espera da noventaena. Ademais, calha trazer à baila que o Executivo pode, no exercício de sua discricionariedade administrativa, com vistas a alcançar o interesse público, determinar as alíquotas – obedecidos os limites e as condições de lei - de tal tributo, com o escopo de atingir sua natureza eminentemente extrafiscal.

Da dispensabilidade de tais princípios, salta aos olhos a relevância da correta identificação do marco temporal do fato jurídico tributário, na medida em que o *quantum* devido pode variar subitamente da noite para o dia, afetando a vida econômica do contribuinte e irradiando efeitos na micro e macro economia.

Portanto, é o marco temporal que determinará qual legislação deva ser levada em consideração para subsunção do fato à norma.

3.5 Critério espacial

Consoante já mencionado, o critério espacial identifica-se com o lugar onde ocorre o fato jurídico tributário e sua importância revela-se na limitação da competência constitucional de tributar.

Em outras palavras, tal critério delimita o local onde a lei considera consumado o fato jurídico tributário. No que tange ao imposto de importação, identifica-se com o local no qual a mercadoria encontra-se sob a tutela da alfândega, isto é, o chamado território aduaneiro, visto que esse é o primeiro contato do objeto da importação com o solo nacional.

Por sua vez, o território aduaneiro compreende as zonas primária e secundária. Eis o disposto no art. 33 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.33. A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro e abrange:

I – Zona Primária – compreendendo as faixas internas de portos, aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como em outras áreas nas quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadorias ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados;

II – Zona Secundária – compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente. Parágrafo único. Para efeito de adoção de medidas de controle fiscal, poderão ser demarcadas, na orla marítima e na faixa de fronteira, zonas de vigilância aduaneiras, nas quais a existência e a circulação de mercadorias estão sujeitas às cautelas fiscais, proibições e restrições que forem prescritas no regulamento.”

Observa-se da legislação supra que zona secundária configura um conceito residual, pois compreende a parte restante do território nacional não incluída na zona primária. Do exposto, resta cristalino que, na verdade, o critério espacial do imposto de importação nada mais é do que o próprio território nacional; assim, tem início a partir do cruzamento da linha de fronteira para fins de tributação.

Registre-se, por último, que há pontos do território nacional os quais não integram a hipótese de incidência tributária, devido à dispensa legal⁵. É o caso das Zonas Francas. HILÚ NETO (2003, p.137-142) assim define:

As zonas francas são áreas consideradas fora do território aduaneiro para fins de incidência do imposto sobre importações. Assim, os produtos ingressam nesses espaços territoriais sem a incidência desse tributo, o que se poderá dar, posteriormente, quando de sua saída para o território aduaneiro não abarcado pelos seus limites. Vê-se, portanto, limitado o lugar no fato do imposto sobre importações à linha demarcatória do território aduaneiro nacional excluída a Zona Franca de Manaus.

3.6 Critério pessoal

Nos opostos polos da relação tributária encontram-se os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

O sujeito ativo do imposto de importação é a União. É dela a competência para a instituição da exação.

SABBAG (2014, p.603) define competência tributária como:

A habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária. Em outras palavras “competência tributária é a aptidão para criar tributos. (...) O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

⁵ No caso da Zona Franca de Manaus, a isenção de impostos sobre importação vem disposta na Lei n. 3.173/57 e no Decreto-Lei n. 288/67, com alterações posteriores.

Como é sabido, não se confunde, entretanto, a competência tributária com a capacidade tributária ativa. Esta é delegável, aquela não. Na lição de CARVALHO (2011, p.271), “uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”.

No que tange ao imposto de importação, a questão é relativamente simples, já que há coincidência entre a pessoa política competente para legislar sobre a matéria e o sujeito ativo da relação jurídica. Ambos concentram-se na pessoa política da União (HILÚ NETO, 2003).

Já no caso do sujeito passivo, há duas possibilidades, a saber: o contribuinte e o responsável tributário.

Nos termos do art. 104 do Decreto 6759/09, são contribuintes “o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro; o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e o adquirente de mercadoria entrepostada”.

Já segundo o art. 105 do mesmo diploma, são responsáveis tributários “o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro; e qualquer outra pessoa que a lei assim designar”.

Noutro giro, cuidou ainda a legislação, em seu art. 106, em estabelecer hipóteses de responsáveis solidários, a saber: “o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; o representante, no País, do transportador estrangeiro; o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora; o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal; o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo destinado à industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas à execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado; e qualquer outra pessoa que a lei assim designar”.

3.7 Critério quantitativo

No critério quantitativo, duas grandezas merecem análise, a saber: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo do imposto de importação, no caso de alíquota *ad valorem*, é o valor aduaneiro. Este, por sua vez, comporta o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais já referidos; e o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas anteriormente, de acordo com o art. 77 do Decreto n.º 6759/09.

Se a alíquota for específica, a base de cálculo é definida pela unidade de medida adotada pela lei tributária. Já nos casos de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, a supracitada base identifica-se com o preço da arrematação.

Nos termos do art. 2º do Decreto-Lei n.º 37/66:

Art.2º - A base de cálculo do imposto é: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art.7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Do disposto, extrai-se que o valor aduaneiro é definido mediante sistemática adotada em acordo internacional. Assim, irrelevante é o valor da compra e venda para fins de determinação da base de cálculo da referida exação. Segundo lição de Marcelo Martins (2004, p.312):

O preço da compra e venda do objeto da importação não é resultado da base de cálculo. Este preço é irrelevante do ponto de vista tributário. Contudo, a concretização da hipótese de incidência que gera o fato gerador tributário é o preço normal que o produto alcançaria ao tempo da importação em venda em condições de livre concorrência. Pode até ser que os preços sejam coincidentes ou muito próximos (o preço do produto na compra e venda para a importação e o referido preço normal), mas não necessariamente isto deva ocorrer.

No que tange à alíquota aplicada, esta é definida por meio da Tarifa Externa Comum (TEC) do Mercosul. Explica PAULSEN (2018, p.400):

Por força do Tratado de Assunção, que criou o Mercosul, passou-se a rumar para uma política comercial comum dos países do bloco relativamente a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados, o que envolveu a adoção de uma Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para padronização da identificação dos produtos, e da denominada Tarifa Externa Comum (TEC). Entre os países integrantes do Mercosul, as importações estão desoneradas, provando-se a procedência dos bens mediante Certificado de Origem do Mercosul.

Cabe, por fim, ressaltar que, com esteio no art. 153, §1º, da Carta Magna e no art. 21 do Código Tributário Nacional, o Poder Executivo pode, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto supra. Na visão de Paulsen (2018, p.400),

“as alíquotas do Imposto sobre a Importação, por sua vez, sempre foram estabelecidas de forma seletiva, conforme os interesses comerciais brasileiros”.

4 Aspectos fundamentais do imposto sobre produtos industrializados (IPI)

4.1 Breve contexto histórico

A Constituição brasileira de 1934 foi a primeira a instituir o chamado “Imposto sobre Consumo de Mercadorias” (MINARDI, 2018, pg.804). Posteriormente, com a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, instituiu-se o atual Imposto sobre Produtos Industrializados.

Muitos doutrinadores entenderam que o IPI nada mais era do que um novo nome para o dito “Imposto sobre Consumo de Mercadorias”, mormente porque o Decreto-lei n.º 34/99 preconizou que este imposto, cuja regulamentação se dava por meio da Lei n.º 4.502/64, passaria a chamar-se de Imposto sobre Produtos Industrializados.

Cassone (2004, p. 389), tem como ponto de partida a Constituição de 1946 para analisar a evolução do IPI. SANTOS (2016) completa:

A CF/46 se referia ao aludido imposto como sendo “imposto sobre consumo de mercadoria” que permaneceu até 1965, quando com a promulgação da EC n.º 18/1965, o antigo “imposto de consumo” passou a denominar-se “imposto sobre produtos industrializados”. A partir daí o então IPI, manteve-se estável e foi recepcionado na EC n.º 18/1965, o antigo “imposto de consumo” passou a denominar-se “imposto sobre produtos industrializados”. A partir daí o então IPI, manteve-se estável e foi recepcionado na Constituição de 1988, mantendo a competência da União para instituir o imposto.

Conforme explica MINARDI (2018, pg.805), quando o IPI foi instituído, com a edição da Emenda Constitucional n.º 18/1965, o legislador não fez menção ao direito de aproveitamento dos créditos do supracitado imposto. Somente com a promulgação da Carta de 1988, o texto constitucional previu expressamente a submissão da exação em comento ao Princípio da não cumulatividade.

4.2 Características

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo de competência tributária da União, nos termos da CF/88 e do CNT, e está disciplinado no art.153, IV, da Carta Maior, e arts. 46-51 do CTN, com regulamentação por meio do Decreto 7.212 de 15/06/2010, o qual dispõe acerca da cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI. Elucida a Constituição:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - produtos industrializados;
(...)

§ 1º - 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.

(...)

§ 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.

Em que pese ser a segunda maior arrecadação da União, a principal função do IPI não é arrecadatória, mas sim extrafiscal. Isso significa que a exação referida possui função regulatória do mercado, servindo de instrumento para a União intervir na economia.

Além disso, trata-se de tributo real e indireto. Real porque não leva em consideração características pessoais, e indireto porque autoriza o repasse do encargo financeiro para o consumidor final da cadeia.

O parágrafo 3º, II, do art. 153 da CF preconiza que tal tributo deverá obedecer ao princípio da não cumulatividade. Para dar efetividade ao princípio em tela, criou-se uma forma de apuração do IPI no qual se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Com efeito, a legislação constitucional adotou esta técnica como forma de evitar o efeito cascata nos preços dos produtos.

Por estar sujeito obrigatoriamente ao Princípio da Seletividade, a teor do disposto no art. 153, §3º, I, da CF/88, em função da essencialidade do produto, onera mais duramente artigos supérfluos e nocivos à saúde, como estratégia com vistas a desestimular o seu consumo. Conforme explica SANTOS (2016):

Para isso, o governo federal pode aumentar o IPI sobre determinados produtos para garantir que o consumo seja diminuído. Por isso considera-se que a função principal do IPI é a chamada extrafiscal proibitiva. Cigarros, produtos de luxo e bebidas alcoólicas, por exemplo, são os principais alvos desta medida. Paralelamente, tem o Imposto Sobre Produtos Industrializados também outro objetivo contrário, que é o estímulo de compra. Assim, quando o governo quer estimular, por exemplo, a venda de determinados produtos, é possível baixar o valor desse imposto, ou até isentá-lo, assim como para os produtos que queira desestimular o consumo, atribui uma taxa maior no imposto.

Na lição de Sabbag (2012, p. 1122), “a seletividade é uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da indispensabilidade do produto”. O CTN, em seus arts. 48 e 49, também dispõe acerca destes princípios. Dessa forma, os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, com vistas a facilitar aos consumidores o acesso aos produtos básicos, enquanto os produtos supérfluos devem receber uma tributação mais elevada (CASSONE, p. 230, 1992). Logo, a lógica do IPI é a seguinte: quanto mais necessário

um produto menor a sua alíquota, da mesma forma que quanto mais supérfluo um produto, maior a alíquota sobre ele incidente.

Cumpra, ainda, registrar que não cabe ao Poder Executivo instituir a alíquota do IPI. No entanto, é-lhe facultado alterar as alíquotas do imposto, atendidas as condições e os limites previstos em lei (art. 153, § 1º, CF) (HARADA, p.224, 1998).

Por fim, o IPI está sujeito ao lançamento por homologação. Dessa forma, “o próprio Contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o tributo e recolhe, aguardando apenas a ulterior homologação pela autoridade competente” (MINARDI, 2018, p.830).

4.3 Critério material

Como exposto adrede, a regra matriz de incidência se divide em: hipótese tributária, incluídos aqui os critérios material, temporal e espacial; e relação jurídica tributária, subdividida em critério pessoal e critério quantitativo.

Nos termos do art. 153, IV, da Constituição Federal de 88, “*Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV – Produtos industrializados; [...]*”.

Da análise do dispositivo supra, observa-se que o legislador constitucional foi profundamente vago e genérico, permitindo apenas concluir, consoante adverte Eduardo Bottallo (p.41, 2002), que tal exação deverá prever, na descrição da materialidade de sua hipótese de incidência, a existência de um produto, ou seja, de uma coisa corpórea, não se tratando de produção artística, artesanal ou extrativista.

Surge, então, a grande problemática acerca de qual seria o verbo e o complemento aptos a fazerem incidir a incidência do IPI.

Alguns autores⁶ entendem que o critério material do referido tributo seria “realizar operações com produtos industrializados”.

Do entendimento supra, cabe o seguinte questionamento: se o critério material do IPI for “realizar operações com produtos industrializados”, em que esta exação difere do critério material do ICMS, qual seja: “realizar operações de circulação de mercadorias?”.

De um lado, ambos os termos “realizar operações” e “realizar operações de circulação” consistem em um negócio jurídico que implica necessariamente em mudança de titularidade do objeto da transação; tanto é assim que o próprio STJ, em âmbito sumular⁷, sedimentou entendimento de que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

⁶ Dentre os quais Josiane Minardi e Leandro Paulsen.

⁷ Súmula n.º 166.

De outro, “produto” e “mercadoria” assumem a relação lógica contém/está contido. Isso porque produto é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem e mercadoria é o bem destinado à mercância. Disso, extrai-se que produto é gênero, do qual mercadoria é espécie. Logo, a conclusão plausível a que se chega é a seguinte: se ocorrer um negócio jurídico com mudança de titularidade, tendo por objeto uma mercadoria industrializada, não há como distinguir os critérios materiais da regra matriz do IPI e do ICMS.

Dessa forma, se dois impostos são exatamente iguais, qual a necessidade do legislador distingui-los em sede constitucional?

Como sabido, é princípio basilar de hermenêutica jurídica aquele segundo o qual a lei não contém palavras inúteis, isto é, verba *cum effectu sunt accipienda*.

Dessa feita, infere-se que o critério material do IPI, com previsão constitucional, é “realizar operação de industrialização de produtos”. Logo, é necessário que, além do processo de industrialização - com efeito, industrialização é “*qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo*”, nos termos do art. 4º, Decreto 7.212/10 e art. 46 do CTN -, haja saída do produto do estabelecimento por meio da celebração de um negócio jurídico, em que haja transferência de propriedade. No mesmo sentido entende José Eduardo Tellini Toledo, para o qual o critério material da exação supra é “industrializar produtos”.

Todavia, nosso sistema jurídico, mais especificamente o Código Tributário Nacional, ao tratar do IPI, na verdade, conjuga, sob essa denominação, uma série de tributos diferentes, entre os quais aquele que diz respeito à sua incidência sobre a importação de produtos industrializados no exterior e trazidos ao país pelos encarregados da sua distribuição no mercado. Dispõe o art. 46, I, do CTN:

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

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
(grifo nosso)

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

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

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

Nessa toada, tal dispositivo contempla o chamado IPI – importação, ora objeto de estudo desse trabalho e, por isso, a análise será a ele limitada.

Primeiramente, a “importação” de produtos industrializados de forma alguma se enquadra no arquétipo constitucional de “produto industrializado”, vez que o produto importado não foi objeto de qualquer processo de industrialização em território nacional.

Outrossim, ao considerar a hipótese de incidência do IPI como fruto de um processo de industrialização, não são necessários grandes digressões para chegar à conclusão de que na operação de importação somente poderia ocorrer a incidência desse imposto se o bem ingressado em território nacional fosse decorrente de algum ato industrial praticado no território brasileiro.

Com efeito, consoante adverte MINARDI (2018, p. 810):

[...] faz-se necessário lançar a crítica quanto à presente materialidade dessa hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, já que se caracteriza mais um critério temporal, na medida em que o legislador escolheu o desembaraço para incidência desse tributo, do que o critério material, que sempre se manifesta por uma conduta humana.

Corroborando tal entendimento, não é por outro motivo que o art. 46 do CTN utiliza o termo “quando”, dando ideia de tempo, não de materialidade.

De mais a mais, consoante leciona Toledo (2010), o ato “desembaraço aduaneiro” caracteriza-se apenas por um ato final do despacho aduaneiro, isto é, um procedimento fiscal por meio do qual se processa o recebimento de mercadoria estrangeira do exterior e que se autoriza a entrada mercadoria ao respectivo importador. Dessa forma, não há, nessa hipótese, qualquer conduta humana a ser regulada pela norma jurídica.

Por isso, o IPI – importação acaba configurando-se como um novo imposto incidente sobre a importação de produtos industrializados. Dessa feita, tem-se, em seu critério material, que o verbo é ‘importar’ e o complemento é ‘produtos industrializados’, enquanto que o ‘despacho aduaneiro’ comporta-se como critério temporal.

4.4 Critério temporal

Segundo exposto adrede, o critério temporal da regra-matriz de incidência é o momento em que se aperfeiçoa a conduta especificada na norma. Castro complementa (2000, p. 49): “Tal critério indica com exatidão o instante, lapso temporal, em que se realiza o fato descrito na norma”.

No caso do IPI, observa-se, a partir da leitura do CTN, que o legislador chamou de critério material, na verdade, o critério temporal. Daí a lição de Paulo de Barros Carvalho (2000, pg. 259-261):

Os legisladores e os juristas 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 conceptuais. (...) são muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo. Como o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, o fato tributário, com a inauguração do vínculo jurídico patrimonial.

Assim, o critério temporal do IPI são as hipóteses elencadas pelo art. 46, do CTN, isto é, em regra, o critério temporal se dá no momento da saída dos produtos dos estabelecimentos industriais; nos casos de mercadoria importada, o critério temporal se dá no momento do desembaraço aduaneiro; e, por fim, nos casos de produtos apreendidos ou abandonados, ocorrerá no momento da arrematação em leilão.

4.5 Critério espacial

É certo que o critério espacial atua como uma das condicionantes do critério material.

Destarte, “esse critério indica o espaço geográfico ou territorial para a ocorrência do fato imponible, delimitando, em algumas ocasiões, as áreas dentro das quais surgirá o vínculo obrigacional” (CASTRO, 2000, p. 49).

Elucida CARVALHO (2005, p. 260) que “há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional”.

Em relação ao IPI, SANTOS (2016) explica que:

As regras deixam implícitos os indícios que identificam o local do nascimento do laço obrigacional, portanto, não havendo qualquer aspecto específico que defina o critério espacial, aplica-se a regra da territorialidade. Logo, o aspecto espacial do IPI por se manifestar implicitamente e, sendo imposto federal, abrange todo o território nacional (CF, art. 153, IV), ou seja, qualquer lugar em que o fato ocorra, onde se realizar o critério material, toda a área de eficácia da norma.

As regras deixam implícitos os indícios que identificam o local do nascimento do laço obrigacional, portanto, não havendo qualquer aspecto específico que defina o critério espacial, aplica-se a regra da territorialidade. Logo, o aspecto espacial do IPI por se manifestar implicitamente e, sendo imposto federal, abrange todo o território nacional (CF, art. 153, IV), ou seja, qualquer lugar em que o fato ocorra, onde se realizar o critério material, toda a área de eficácia da norma.

4.6 Critério pessoal

Conforme dito anteriormente, quando a relação jurídica se instaura, surgem dois sujeitos nessa relação, a saber: o ativo e o passivo.

O sujeito ativo “ocupa a posição de credor dentro do liame obrigacional” (JARDIM, 1996, p. 177), ou seja, é aquele a quem a prestação pecuniária deve ser paga e que tem o poder de exigir o cumprimento de determinado dever. Infere-se, portanto, que o sujeito ativo da relação jurídica tributária em comento, é o ente da federação o qual possui o poder de tributar e competência para sua instituição, cobrança e fiscalização - a União.

A seu turno, o sujeito passivo, segundo define o art. 121 do CTN, “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, é, portanto, o devedor da obrigação tributária, que pode ser pessoa física ou jurídica, e de quem se exige o cumprimento da prestação chamado de contribuinte.

No caso do IPI, o art. 51 do CTN define expressamente quem é o contribuinte:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; (*grifo nosso*)

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

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

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

No mesmo sentido é o art. 24 do Decreto n.º 7212/2010 quando preceitua que são obrigados ao pagamento do IPI: o importador, quando do desembaraço aduaneiro; o industrial, se o fato impositivo ocorrer devido à saída do produto que industrializar em seu estabelecimento; o estabelecimento equiparado a industrial, caso os produtos dele saiam.

Do exposto, resta claro que, na hipótese de incidência do chamado IPI – importação, o sujeito passivo da obrigação tributária é o importador, isto é, o sujeito responsável pelo ato de fazer entrar em território nacional produto estrangeiro.

4.7 Critério quantitativo

A respeito do critério quantitativo, TOLEDO (2006, p. 129) explica que “é na análise do critério quantitativo do consequente da norma da hipótese de incidência que encontraremos, além da base de cálculo, a alíquota do tributo”. Dessa forma, o critério quantitativo é formado por base de cálculo e alíquota cuja finalidade é identificar o montante que poderá ser exigido pelo sujeito passivo e, conseqüentemente, quanto o sujeito passivo deverá pagar.

A base de cálculo do IPI está cristalizada no art. 47, do CTN, o qual prevê (PIERROTTI, WAMBIER, 2007, P. 138):

- a) Produto de Procedência Estrangeira: O preço normal acrescido do imposto sobre importação, das taxas exigidas para entrada do produto do país e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.
- b) Industrial ou Comerciante: O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou, na sua falta, o preço corrente da mercadoria ou seu similar no mercado atacadista.
- c) Produtos Apreendidos ou Abandonados: preço da arrematação em leilão.

Já em relação às alíquotas do IPI, estas estão discriminadas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada por meio do Decreto n.º 8.950/2016, fixada segundo a essencialidade do produto industrializado. Tais alíquotas variam de 0% (zero) a 365,63% (no caso dos cigarros) (SABBAG, 2012, p. 1126).

5 A incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI, em relação aos produtos importados, e o imposto de importação: ocorrência de um *bis in idem* inconstitucional

5.1 *Bis in idem*: conceito e elementos constitutivos

Entende-se por *bis in idem* o fenômeno de uma pessoa jurídica de direito público tributando, mais de uma vez, o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Em outras palavras: é a dupla tributação, por um mesmo ente federativo, de um determinado fato jurídico, seja mediante adicionais previstos de forma atécnica, seja por meio de tributos distintos. E, ainda, segundo lição de VELLOSO (2009), “A Constituição não o prevê. A doutrina costuma negá-lo ou ignorá-lo. Mas os Tribunais tiveram a sapiência de reconhecê-lo como um princípio *implícito* do nosso sistema tributário e dele extrair consequências de vulto para a tutela dos direitos dos contribuintes”.

Diferentemente é o fenômeno da bitributação, que ocorre quando dois entes federados distintos - ressalte-se - tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. É o que ocorre, por exemplo, quando uma empresa, ao auferir lucro, dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda (IR), como também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos os tributos de competência da União Federal.

Com efeito, impõe-se registrar que, apesar do *bis in idem* não ser proibido pelo sistema constitucional, é necessário que haja expressa autorização pela Carta Maior. Ou seja, a competência tributária precisa ser exercida dentro dos parâmetros constitucionalmente estabelecidos, respeitando-se ainda os princípios e as imunidades.

Nessa toada, conclui-se que, para a configuração do *bis in idem* proibitivo, é necessário a congregação cumulativa dos seguintes requisitos: ausência de autorização

constitucional; identidade do ente tributante; igualdade entre os sujeitos passivos; além da ocorrência do mesmo fato jurídico tributário.

Nesse sentido, imprescindível é o cotejo dos tributos em análise, a saber: o IPI – importação e o imposto de importação, em relação aos elementos supramencionados para configuração do *bis in idem* proibitivo.

Primeiramente, a identidade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Conforme dito alhures, o sujeito ativo do imposto de importação é a União. É dela a competência para a instituição da exação.

Já o sujeito ativo do IPI - importação é o ente da federação o qual possui o poder de tributar e competência para sua instituição, cobrança e fiscalização, a saber: a União.

No que tange ao sujeito passivo, no caso do referido imposto aduaneiro, com fundamento no art. 104 do Decreto 6759/09, são contribuintes “o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro; o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e o adquirente de mercadoria entrepostada”.

Já em relação ao IPI, o art. 51, I, do CTN define expressamente que o contribuinte do IPI – importação é o importador ou quem a lei a ele equiparar. No mesmo sentido é o art. 24 do Decreto n.º 7212/2010 quando preceitua que são obrigados ao pagamento do IPI: o importador, quando do desembaraço aduaneiro; o industrial, se o fato impositivo ocorrer devido à saída do produto que industrializar em seu estabelecimento; o estabelecimento equiparado a industrial, caso os produtos dele saiam. Do exposto, resta claro que, na hipótese de incidência do chamado IPI – importação, o sujeito passivo da obrigação tributária é o importador, isto é, o sujeito responsável pelo ato de fazer entrar em território nacional produto estrangeiro.

Em segundo lugar, a ocorrência do mesmo fato jurídico-tributário

No que tange ao imposto de importação, extrai-se da análise do art. 153, I, da CF/88 que o verbo é ‘importar’ e o complemento é ‘produtos estrangeiros’. Em outras palavras, trata-se da conduta humana de fazer entrar em território nacional produto estrangeiro. Todavia, consoante adverte PAULSEN (2018, p.395), tal ato, em seu sentido jurídico, não basta seu simples ingresso: “É imprescindível a entrada no território nacional para incorporação do bem à economia interna, seja para fins industriais, comerciais ou mesmo de consumo”.

Já em relação ao IPI – importação, tem-se em seu critério material que o verbo é ‘importar’ e o complemento é ‘produtos industrializados’, enquanto que o ‘despacho

aduaneiro' comporta-se como critério temporal. Dessa feita, ele acaba configurando-se como um novo imposto incidente sobre a importação de produtos industrializados.

Por fim, a ausência de autorização constitucional.

Conforme acima mencionado, ao aplicar o método hermenêutico sistemático ao IPI, observa-se que, diferentemente do que fez o legislador constitucional ao permitir expressamente a importação como hipótese de incidência em relação ao ICMS, PIS, COFINS, CIDE-COMBUSTÍVEL, não houve qualquer menção à importação enquanto hipótese de incidência do imposto em comento.

Dessa forma, tivesse o legislador constitucional a intenção de que o IPI alcançasse a importação de produtos industrializados no exterior, assim teria disposto, como o fez em relação aos tributos retromencionados. Se houve preciosismo do legislador ao permitir expressamente a tributação dessas exações na importação, por que o mesmo também não ocorreu com o IPI? A resposta é simples: simplesmente porque não o quis, enquanto medida de política pública-exacional.

Outrossim, a incidência do IPI no que toca à importação de bens industrializados, trás outros problemas de ordem legal, impossibilitando a coesão do ordenamento jurídico. Nesse sentido, salta aos olhos a evidente afronta aos princípios constitucionais da legalidade, da não cumulatividade e da territorialidade.

Consoante exposto adrede, a Legalidade Tributária precisa ser enxergada pelos doutrinadores do Direito, data máxima vênia, não apenas pelas dimensões da *lege scripta*, *lege stricta* e *lege praevia*, mas também pela dimensão da *lege certa*. Isso quer dizer que a lei tributária deve conter a descrição exata, rigorosamente delimitada, da conduta passível de sofrer tributação.

No entanto, observa-se que o comando constitucional insculpido no art. 153, IV, da CF/88 é impreciso, tendo em vista a ausência de um verbo, constando apenas o complemento do critério material: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] produtos industrializados”.

Dessa forma, ausente um verbo explícito que defina a conduta a ser tributada, é necessário estabelecer um escopo de atuação para o tributo supramencionado, sob pena de ser possível tributar qualquer ação que envolva produtos industrializados. Portanto, impõe-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, como proteção ao direito fundamental à propriedade privada.

Em relação ao princípio da não cumulatividade, ocorre que, consoante exemplifica Toledo (2010), no caso de operações de importação realizadas por pessoas físicas, para uso

próprio, não há quaisquer dúvidas que, mesmo que se possa admitir que se enquadrem na condição de contribuinte do IPI, o imposto pago no momento do desembaraço aduaneiro não poderá ser aproveitado como crédito, para ser compensado em operações futuras, tendo em vista que essas “futuras” operações sequer existirão, na mesma linha do que entendeu o plenário do STF no Recurso Extraordinário (RE) nº 203.075, em relação ao ICMS.

Por fim, dado o princípio da territorialidade (que diz respeito à possibilidade de se estabelecer ou delimitar a área de abrangência territorial na qual o Estado exercerá sua soberania, determinando, assim, a extensão da aplicação de suas leis), é de se indagar: se o critério material do IPI é “realizar operação de industrialização de produtos”, como poderia incidir a exação em comento sobre uma industrialização realizada no exterior, isto é, além das fronteiras nacionais?

Na medida em que inexistente qualquer acordo/convenção/tratado internacional cujo teor disponha acerca dessa incidência, vige a regra da territorialidade tributária.

Dessa forma, como a industrialização, nesse caso, ocorrerá no estrangeiro, fazer incidir tal tributo no ato do despacho aduaneiro da importação levará à clara violação ao princípio da territorialidade, já que a legislação brasileira não tem poderes para, por si mesma, atacar bens (ou qualquer outra coisa) fora de seus limites territoriais onde possui vigência e cogência.

Portanto, congregados tais requisitos, imperioso é o reconhecimento da ocorrência do *bis in idem* proibitivo.

5.2 Hermenêutica sistemática constitucional e o IPI importação

Consoante define BOBBIO (1996, pg.213) a interpretação jurídica é uma atividade muito complexa, que pode ser concebida de diversos modos:

Baseia-se na relação entre dois termos, o signo e o significado do próprio signo, e assim, assume sombreamentos diversos, segundo os quais tende a gravitar para um ou para outro desses dois polos: a interpretação pode ser ligada principalmente ao signo enquanto tal e tender a fazê-lo prevalecer sobre a coisa significada; ou ainda pode ser mais sensível à coisa significada e tender a fazê-la prevalecer sobre o signo puro; fala-se, neste sentido respectivamente de interpretação segundo a letra e de interpretação segundo o espírito.

Afirma, ainda, o supracitado autor que a principal atividade da jurisprudência “*consiste no remontar dos signos contidos nos textos legislativos à vontade do legislador expressa através de tais signos*”.

Nessa toada, com a evolução da técnica jurídica foram criados métodos de interpretação com o escopo de melhor entender a norma jurídica e aplicá-la corretamente ao caso concreto.

A interpretação jurídica é, pois, principal instrumento disponível aos juristas para melhor compreender e adequar o texto legal a um fato concreto que se apresenta, face à complexidade das relações e às mudanças que se dão.

Delineada a sua importância, a hermenêutica constitucional torna-se instrumento imprescindível a corroborar a efetiva ocorrência do *bis in idem* inconstitucional.

Com efeito, um desses métodos interpretativos consiste na chamada interpretação sistemática. Consoante ensina SILVEIRA (2011):

Pressupondo que o ordenamento é um todo unitário, sem incompatibilidades, permite escolher o significado da norma que seja coerente com o conjunto. Principalmente devem ser evitadas as contradições com normas superiores e com os princípios gerais do direito. O método sistemático impede que as normas jurídicas sejam interpretadas de modo isolado, exigindo que todo o conjunto seja analisado simultaneamente à interpretação de qualquer texto normativo. Assim, não podemos buscar o significado de um artigo, de uma lei ou de um código. Ambos devem ser analisados em sintonia com a Constituição e as demais normas jurídicas.

Para Carlos Maximiliano (2011, pg.100) “*consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto*”.

Portanto, a interpretação sistemática considera que a norma não pode ser vista de forma isolada, pois o direito existe como sistema, de forma ordenada e sincrônica.

Isso posto, ao aplicar tal método ao IPI, observa-se que, diferentemente do que fez o legislador constitucional ao permitir expressamente a importação como hipótese de incidência em relação ao ICMS, PIS, COFINS, CIDE-COMBUSTÍVEL (art. 155, § 2º, IX, "a"; art. 149, §2º, II; art. 195, IV, ambos da CF/88) , não houve qualquer menção à importação enquanto hipótese de incidência do IPI.

Dessa forma, tivesse o legislador constitucional a intenção de que o IPI alcançasse a importação de produtos industrializados no exterior, assim teria disposto, como o fez em relação aos tributos retromencionados. Se houve preciosismo do legislador ao permitir expressamente a tributação dessas exações na importação, por que o mesmo também não ocorreu com o IPI?

A resposta é simples: simplesmente porque não o quis, enquanto medida de política pública-exacional.

5.3 IPI – importação à luz dos princípios da legalidade tributária, territorialidade e não cumulatividade

De mais a mais, a análise da efetiva ocorrência do *bis in idem* inconstitucional não pode se furtar à investigação de três princípios aplicáveis ao IPI.

Conforme exposto adrede, a Carta Magna, em seu parágrafo 3º, II, do art. 153, preconiza que o IPI deverá obedecer ao princípio da não cumulatividade. Nessa feita, para dar efetividade ao princípio em tela, criou-se uma forma de apuração do IPI no qual se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Com efeito, a legislação constitucional adotou esta técnica como instrumento para evitar o efeito cascata nos preços dos produtos.

Nesse sentido, a incidência do IPI em relação à importação de bens do exterior parece ir de encontro ao princípio constitucional em tela.

Ocorre que, consoante exemplifica Toledo (2010), no caso de operações de importação realizadas por pessoas físicas, para uso próprio, não há quaisquer dúvidas que, mesmo que se possa admitir que se enquadrem na condição de contribuinte do IPI, o imposto pago no momento do desembaraço aduaneiro não poderá ser aproveitado como crédito, para ser compensado em operações futuras, tendo em vista que essas “futuras” operações sequer existirão.

Nesse sentido, oportuno trazer à baila o julgamento iniciado em novembro de 2014, na Corte Suprema, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) 723651, com repercussão geral reconhecida, no qual a maioria acompanhou o voto do relator, ministro Marco Aurélio, sendo fixada a seguinte tese: “Incide o IPI em importação de veículos automotores por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial, e o faça para uso próprio”.

Naquela ocasião, entendeu-se que a incidência do IPI na importação de produtos industrializados não violaria o princípio da não cumulatividade. Dois foram os principais argumentos utilizados como fundamento no voto do relator; é o recorte que ora importa analisar.

Primeiro, o argumento de que o IPI, devido a sua função extrafiscal, deveria incidir na importação visando à isonomia, em defesa da indústria nacional. Eis trecho do julgado:

Surgem, ainda, questões afetas ao almejado tratamento igualitário e à harmonia de valores. Em primeiro lugar, considere-se que, ocorrendo a produção em território nacional, há a incidência do tributo. Políticas de mercado, visando a isonomia, devem ser conducentes a homenagear, tanto quanto possível, a circulação dos produtos nacionais, sem prejuízo, evidentemente, do fenômeno no tocante aos estrangeiros. A situação estaria invertida se, simplesmente, desprezando-se a regência constitucional e legal, fosse assentado que não incide o imposto em produtos industrializados de origem estrangeira, fabricados fora do país e neste introduzido via importação⁸.

⁸ IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final. (RE) 723651. Relator: Ministro Marco Aurélio.

Segundo, o argumento de que a cobrança do IPI, pela primeira e única vez, não implica o que é vedado pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, a cobrança em cascata.

Dessa forma, passa-se a analisar cada um desses argumentos.

Não subsistem dúvidas de que o IPI tem uma função extrafiscal.

Todavia, tal afirmação não é suficiente, por si só, para que o ente tributante possa dela fazer uso discricionário ou, ainda, atingir qualquer objetivo. Ao contrário disso, a extrafiscalidade está limitada à seletividade em função da essencialidade do produto, é o que reza o art. 153, §3º, I, da CF/88.

Consoante adverte CIGNACHI (2015), “o legislador constitucional foi claro ao balizar a atuação do Estado quando da utilização do tributo em comento para atingir objetivos regulatórios”. E completa: “A motivação para a dosagem de alíquotas ou a imposição de tratamento desigual de produtos apenas pode levar em conta a essencialidade da mercadoria industrializada”.

Isso significa dizer que o IPI destina-se à regulação do consumo com duas finalidades essenciais: primeiro, para incentivar a produção e a circulação de produtos de primeira necessidade, ou seja, aqueles essenciais ao bem-estar geral dos consumidores; e, segundo, onerar de forma mais ostensiva o consumo de bens supérfluos, não essenciais - os quais presumem maior capacidade contributiva por parte do contribuinte -, ou de bens perniciosos à coletividade.

É, pois, nessa dimensão de regulação da produção e do consumo de bens industrializados que cabe o manejo do IPI. Não é por outro motivo que tal técnica de regulação vem sendo utilizada na redução de alíquotas para veículos populares ou para as chamadas “linhas brancas de cozinha”, causando um relevante incremento no consumo e na produção industrial destes produtos.

Na contramão disso, não cabe a esta exação servir de instrumento para estimular o consumo de produtos nacionais, em detrimento de produtos importados. A essencialidade – característica do IPI - diz respeito ao incentivo de bens de primeira ordem, indispensáveis, portanto, à sobrevivência digna da população, nada se perquirindo quanto a sua origem.

Por certo, ao Estado não é vedado a utilização ferramentas para a proteção da indústria nacional. No entanto, não se pode atribuir ao IPI tal função, na medida em que o comando constitucional opera no sentido da seletividade, em função da essencialidade do produto.

Justamente por isso é que o legislador constitucional previu outros tributos, também com natureza extrafiscal, destinados exclusivamente para a regulação do comércio

internacional e a proteção da indústria nacional, como é o caso do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação.

Por fim, leciona CIGNACHI (2015):

A proteção da indústria nacional, a promoção de políticas de comércio exterior, o favorecimento ao consumo de bens produzidos no Brasil, entre outros, são todos signos estranhos ao IPI. Ou seja, o intérprete não pode deles se valer para a aplicação da norma tributária do imposto, justamente por serem fatos da realidade (na forma de pretensões político-administrativas) que não foram recortados pela linguagem construída no texto constitucional. Não podem ingressar como fundamento ou argumento da atuação jurídico-tributária do Estado, sob pena de não se estar mais a falar de IPI, de se transformar o imposto em algo que ele não é.

Por sua vez, no tocante ao argumento de que a cobrança do tributo, pela primeira e única vez, não implica o que é vedado pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, a cobrança em cascata, com a máxima vênia, merece reproche.

Disso, extrai-se que a interpretação dada pela Eg. Corte foi a de que a não cumulatividade prescinde da múltipla incidência, porque, assim como na importação pelo não contribuinte, o consumidor final também não credita o IPI nas operações realizadas no mercado interno.

Ora, justamente porque o princípio em comento, por definição, exige a múltipla incidência é que ele não pode ser aplicado em situações onde esta situação fática não existe, como é o caso da importação para consumo próprio. É que a não cumulatividade, por definição, pressupõe a existência de uma cadeia, e o fato do consumidor final ficar impossibilitado do creditamento do IPI decorre, logicamente, de ele ser o último elemento dessa cadeia, de forma que o desiderato da não cumulatividade já se exauriu nas operações anteriores; jamais resulta em autorização para entender que sua aplicação prescinde da múltipla incidência, até porque, utilizando-se do raciocínio da Suprema Corte, se todos pudessem compensar/creditar, a cadeia nunca acabaria.

Noutro giro, a incidência do IPI em relação à importação de bens do exterior também enfrenta óbices que emergem quando do seu cotejo com o princípio da territorialidade.

Como é cediço, o princípio da territorialidade diz respeito à possibilidade de se estabelecer ou delimitar a área de abrangência territorial na qual o Estado exercerá sua soberania, determinando, assim, a extensão da aplicação de suas leis. Em assim sendo, a norma, ao entrar no mundo jurídico, fará surtir seus efeitos em um determinado espaço territorial cujas leis serão, ali, válidas.

Dessa forma, a legislação tributária valerá, como regra, nos limites geográficos da pessoa jurídica responsável por editá-la. Tendo em vista que o Brasil é uma República Federativa composta por entes federativos os quais possuem autonomia entre si, quais sejam:

a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, as respectivas leis de natureza tributária editadas por cada um destes entes políticos somente terá vigência no território sob os quais detenham soberania.

Com efeito, o art. 102 do Código Tributário Nacional define a territorialidade como regra e a extraterritorialidade como exceção ao esclarecer acerca da vigência espacial da legislação tributária: “A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

Nas palavras de CARVALHO (2009, pg.552):

Excepcionalmente, no entanto, a vigência de certas normas jurídicas pode extrapolar a dimensão territorial do ente que as produziu, causando o efeito denominado pelo direito de extraterritorialidade da lei. Isto ocorre, no caso dos Estados e Municípios, quando celebrados convênios ou acordos que reconheçam a extraterritorialidade, as normas editadas pelos entes, participantes do convênio ou do acordo, passam a ser vigentes também em outro território, mas tão somente nos estritos limites em que a extraterritorialidade foi concedida. O mesmo é verificado com a União: na qualidade de pessoa política de direito público interno, suas normas têm vigência circunscrita aos limites do território brasileiro; já como pessoa política de direito internacional, ao assinar contratos e convenções com outros países, tem o condão de imprimir vigência a suas normas.

Do exposto, conclui-se, como bem leciona Sabbag (2012), que “(...) O Código Tributário Nacional admite a extraterritorialidade da norma tributária, excepcionalmente, desde que haja convênio entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno interessadas (Distrito Federal, Estados e Municípios), ou desde que existam tratados ou convenções firmados pela União”.

De mais a mais, consoante exposto alhures, infere-se que o critério material do IPI, com previsão constitucional, é “realizar operação de industrialização de produtos”. Logo, é necessário que, além do processo de industrialização - com efeito, industrialização é *“qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”*, nos termos do art. 4º, Decreto 7.212/10 e art. 46 do CTN -, haja saída do produto do estabelecimento por meio da celebração de um negócio jurídico, em que haja transferência de propriedade.

Isso posto, é de se indagar: se o critério material do IPI é “realizar operação de industrialização de produtos”, como poderia incidir a exação em comento sobre uma industrialização realizada no exterior, isto é, além das fronteiras nacionais?

Exatamente aí reside a problemática do IPI - importação. Ora, na medida em que inexistente qualquer acordo/convenção/tratado internacional cujo teor disponha acerca dessa incidência, vige a regra da territorialidade tributária.

Dessa forma, como a industrialização, nesse caso, ocorrerá no estrangeiro, fazer incidir tal tributo no ato do despacho aduaneiro da importação levará à clara violação ao princípio da territorialidade, já que a legislação brasileira não tem poderes para, por si mesma, atacar bens (ou qualquer outra coisa) fora de seus limites territoriais onde possui vigência e cogência.

Por fim, outra controvérsia surge quando da incidência do IPI – importação e sua relação com o princípio da legalidade tributária.

Ao longo da história, o Princípio da Legalidade surgiu da necessidade de consentimento do povo para a imposição de obrigações, sendo a reserva de lei, em matéria exacional, universal nos Estados Constitucionais de Direito.

Não por outro motivo o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, estabelece que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*.

De mais a mais, tratando-se de Direito Tributário, o legislador constitucional foi além do texto genérico disposto no art. 5º, já que o princípio em comento foi formulado de maneira específica, a teor do que dispõe o art. 150, I, também da Carta Política, ao exigir lei para a instituição ou majoração de exações tributárias.

Na lição de VIEIRA (2004, pg.185):

Visceralmente ligado aos Princípios da República e da Democracia, pela ponte da representatividade popular, também a Legalidade, inclusive a Tributária, como irrecusável direito e garantia individual do cidadão-contribuinte que constitui, nos termos expressos do art. 150, caput, encontra-se seguramente protegida entre as cláusulas de pedra da Lei Maior (art. 60, § 4º, IV).

Nesse sentido, o Princípio da Legalidade sempre foi entendido enquanto uma relação de conformidade com a lei em sentido formal (ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis), e não apenas em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa.

CARRAZZA (2006, pg.135), referindo-se à lei como limitação ao exercício da competência tributária, leciona:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos.

Trata-se, pois, de uma garantia ao Estado de Direito.

No entanto, a Legalidade Tributária precisa ser enxergada pelos doutrinadores do Direito, data máxima vênia, não apenas pelas dimensões da *lege scripta*, *lege stricta* e *lege praevia*, mas também pela dimensão da *lege certa*. Isso quer dizer que a lei tributária deve não apenas ser criada por lei em sentido formal (vedando-se a tributação pelo costume) e ser aplicada para os fatos ocorridos a partir de sua vigência, como também deve conter a descrição exata, rigorosamente delimitada, da conduta passível de sofrer tributação. Essa dimensão, portanto, é um mandado de certeza, sendo defesa a edição de normas exacionais vagas, imprecisas ou indeterminadas.

Com efeito, a necessidade de implementação dessa quarta dimensão ao princípio da legalidade tributária resulta da preocupação em resguardar o contribuinte da aplicação de tributos arbitrários, em atenção ao direito fundamental à propriedade privada.

Delineados tais pressupostos, observa-se que o comando constitucional insculpido no art. 153, IV, da CF/88 é impreciso, tendo em vista a ausência de um verbo, constando apenas o complemento do critério material: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] produtos industrializados”.

Dessa forma, ausente um verbo explícito que defina a conduta a ser tributada, é necessário estabelecer um escopo de atuação para o tributo supramencionado, sob pena de ser possível tributar qualquer ação que envolva produtos industrializados. Portanto, impõe-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, como proteção ao direito fundamental à propriedade privada, repita-se.

À guisa de conclusão, a dificuldade de subsunção dos referidos princípios ao IPI – importação sugere, no mínimo, a incompatibilidade dessa exação com o sistema constitucional tributário trazido pela Carta política de 1988; fortalecendo, pois, a tese de ocorrência do *bis in idem* proibitivo.

6 Conclusão

O desenvolvimento do presente trabalho possibilitou uma análise dos limites da competência tributária da União em relação ao IPI – importação e ao imposto sobre a importação. Nesse sentido, tal limite tomado como parâmetro deu-se por meio da figura do *bis in idem* tributário. Este, a seu turno, é entendido como o fenômeno de uma pessoa jurídica de direito público tributando, mais de uma vez, o mesmo sujeito passivo sobre idêntico fato

gerador, seja mediante adicionais previstos de forma atécnica, seja por meio de tributos distintos.

Com efeito, esse trabalho partiu da análise do seguinte questionamento: diante do que determina o art. 46, I, do CTN, a saber: “*o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: o seu desembaraço aduaneiro*”, e ante a já incidência da tributação sobre a importação, por meio do imposto de importação, a cobrança do dito ‘IPI - importação’ configuraria o instituto jurídico do *bis in idem*?

Sem a pretensão de exaurir o tema, a conclusão a que se chegou foi pela ocorrência do *bis in idem* proibitivo.

Partindo-se da análise da regra matriz de incidência tributária (estrutura normativa) de cada uma das exações em comento, aliada aos princípios os quais limitam o poder de tributar, por meio do auxílio da hermenêutica constitucional, chegou-se ao seguinte entendimento: primeiro, não há expressa autorização pela Carta Maior para a incidência do IPI – importação; segundo, há identidade do sujeito ativo; terceiro, existe igualdade entre os contribuintes; quarto, ocorrência do mesmo fato jurídico tributário em ambas as exações estudadas.

À guisa de conclusão, também se verificou que a cobrança do IPI – importação, além de configurar o já dito *bis in idem* proibitivo, vai de encontro aos princípios constitucionais da legalidade, consoante proposta de uma quarta dimensão a esse princípio, bem como aos da não cumulatividade do IPI, e da territorialidade.

Por fim, ausentes os requisitos para a cobrança do imposto supra, a postura do fisco mostra-se violadora, em última análise, do próprio direito à propriedade privada – cânone basilar dos direitos fundamentais cristalizados na CF/88.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do Direito**. Compiladas por Nello Morra; tradução e notas por Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. Coleção elementos de Direito. Editora Cone, 1996.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1992.
- CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- 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, on-line, 122, 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao057/Gustavo_Cignachi.html>, acesso em 18.04.2019.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Evolução do Sistema Aduaneiro**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/aduana/evolucao-do-sistema-aduaneiro>>, acesso em 16.03.2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. 1º Ed. São Paulo. Quartier Latin, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

JUSTEN, Marçal Filho. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 6ª Edição, tradução de João Baptista Machado, 1984.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª Edição. Rio de Janeiro. Forense, 2011.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PIERROTTI JÚNIOR, Reginaldo Lourenço; WAMBIER, Luciane. **O imposto sobre produtos industrializados e o princípio da seletividade**. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11478>>. Acesso em: 18.04.2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª edição - São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTOS, Ítalo Gabriel Pereira dos. **A regra matriz de incidência tributária do imposto sobre produtos industrializados:** Uma abordagem analítica à luz da doutrina de Paulo de Barros Carvalho. Disponível em: <<https://www.webartigos.com/artigos/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-do-imposto-sobre-produtos-industrializados/143010>>, acesso em 18.04.2019.

SILVEIRA, André. **Métodos e tipos de interpretação.** Disponível em: <<https://introducaoaoDireito.info/51-metodos-e-tipos-de-interpretacao/>>, acesso em 28.04.2019.

SILVEIRA, José Patrocínio da. **Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva.** Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/aduana/evolucao-do-sistema-aduaneiro>>, acesso em 16.03.2019.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional.** São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O IPI nas operações de importação por pessoa física.** Disponível em: <<http://www.tostoadv.com/novo/jornal-do-commercio-jose-eduardo-tellini-toledo-escreve-artigo-sobre-a-incidencia-de-ipi-nas-operacoes-de-importacao-por-pessoa-fisica/>>, acesso em 18.04.2019.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio do non "bis in idem" e a intributabilidade dos valores resgatados de fundos de previdência privada.** Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/o-principio-do-non-bis-in-idem-e-a-intributabilidade-dos-valores-resgatados-de-fundos-de-previdencia-privada/3626>>. Acesso em: 18.04.2019.

VIEIRA, José Roberto. **Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno.** In: FISCHER, Octávio Campos (coord.), Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.