

FERNANDA FANTIN DA COSTA

**A (IN)EXIGÊNCIA A TÍTULO DE IPI QUANDO DE DESEMBARAÇO DE BEM
IMPORTADO
CRITÉRIO MATERIAL E A LEITURA DE TRIBUTO SOBRE A
INDUSTRIALIZAÇÃO COMO GRAVAME ADUANEIRO**

FERNANDA FANTIN DA COSTA

**A (IN)EXIGÊNCIA A TÍTULO DE IPI QUANDO DE DESEMBARAÇO DE BEM
IMPORTADO
CRITÉRIO MATERIAL E A LEITURA DE TRIBUTOS SOBRE A
INDUSTRIALIZAÇÃO COMO GRAVAME ADUANEIRO**

Monografia apresentada como requisito à obtenção do título de Especialista no Curso de Controladoria, Núcleo de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Professor Luiz Carlos de Souza.

Curitiba
2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao corpo docente do curso ministrado em Controladoria, nesta instituição, para o ano de 2014: pela oportunidade de aprendizado e apuração técnica. Não deixaria de agradecer ao Professor e coordenador Sandrini, por aceitar meu ingresso no curso, mesmo com os percalços que minha formação acadêmica anterior pudesse representar. Ao professor Souza, pela atenção e calma ao aceitar o tema e a orientação. Agradeço ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – pela participação nos seminários e abertura de visão no campo de debates em matéria tributária, a forma de aprendizado auxiliou na formulação dos questionamentos para o presente trabalho.

O acerto é válido e inevitável: num signo qualquer, forma e conteúdo coexistem e, mais do que isso, complicam-se.

Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS	6
LISTA DE ANEXOS	7
RESUMO	8
1 INTRODUÇÃO.....	9
2 CONCEITOS RELEVANTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	11
2.1 OS IMPOSTOS	11
2.2 FATO IMPONÍVEL – CONSIDERAÇÕES GERAIS	12
2.2.1 FATO IMPONÍVEL – CONCEITOS E ASPECTOS.....	15
2.3 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM	18
3 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	20
3.1 O IPI.....	20
3.2 PRINCÍPIOS NORTEADORES	22
3.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (<i>fato gerador</i>)	28
3.4 SUJEITOS PASSIVOS – INCIDÊNCIA DO IPI: paralelo do Inciso II do Art. 46 e <i>caput</i> do art. 51 CTN.....	33
4 DO EXTRAPOLAR A INCIDÊNCIA A TÍTULO DE IPI.....	37
4.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO - Inciso I – Art. 46 CTN.....	37
4.2 IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)	40
4.3 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE	43
4.4 DO IPI E DA VISÃO DE SUA INCIDENCIA QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO	45
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	49

LISTA DE SIGLAS

§ - Parágrafo de artigo de lei.

Art. – Artigo de lei.

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CTN – Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

DL – Decreto Lei.

EC – Emenda Constitucional.

II – Imposto sobre a Importação.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

NF – Nota Fiscal.

RIPI – Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

TEC – Tarifa Externa Comum.

TIPI – Tabela de Incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados.

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1 – Análise da Arrecadação – Receita Federal. *In*: Documento disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2014/default.htm>; arquivo em formato pdf

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/ApresentacaoOut14.pdf>

Acesso em: 16/06/2015.

ANEXO 2 - DL Nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

ANEXO 3 – DL Nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI.

ANEXO 4 – TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI)

RESUMO

O presente trabalho resultou da busca por informações referentes a um fato que, ao se reparar atentamente, detém fundamentos tênues como base à sua exigência: a cobrança a título de Imposto sobre Produtos Industrializados na operação de desembaraço aduaneiro de produto importado.

Falar de arrecadação de tributo como o IPI, cifra relevante para os cofres públicos, é querer falar de uma base legal que deverá prezar por coerência e infalível adequação normativa. Essa hipótese de incidência, para este tributo, merece atenção: imposto que tem como fato gerador proeminente a industrialização de produtos, incidir como gravame aduaneiro (conforme previsto no inciso I, de seu art. 46 do CTN), tal como fosse o Imposto sobre a Importação, soa destoante.

Desta não conformação com a exigência tributaria pelo Estado, e reconhecendo a relevância do imposto para os contribuintes que sofrem a incidência, nasceu o ensaio a seguir, uma pesquisa pelos conceitos básicos para buscar fundamentos a um assunto financeiramente impactante tanto para Estado quanto para contribuinte.

Palavras-chave: tributos, IPI, desembaraço aduaneiro, critério material.

1 INTRODUÇÃO

Hoje a carga tributária do país é conhecida no mundo a fora por um alegado excesso de incidência, um ônus financeiro exacerbado a seus contribuintes. O tributo escolhido para a pesquisa e dedicação no presente trabalho responde por gravame de competência da União, pessoa política de direito público, que junto ao Superior Tribunal de Justiça contém nada menos que 4.320¹ julgados contestando a legalidade de suas cobranças. Junto ao Supremo Tribunal Federal, estes casos atualmente somam 693² julgados, em linha semelhante de refutação³.

Quanto a valores, os impostos federais respondem por uma arrecadação mensal média na cifra de R\$ 94 MI⁴. O IPI, afinal o tributo escolhido para a pesquisa, responde por valor de arrecadação nada menor do que R\$ 3 MI⁵ aproximados ao mês – desconsiderando arrecadação a título de IPI vinculado -, cifras estas que por si denotam a importância da interpretação do embasamento de sua cobrança (previstos na CF e CTN, juntos, e seus regulamentos⁶).

Partindo do impacto financeiro, primeiramente buscaram-se os conceitos básicos das tipologias envolvidas: o que vem a ser um tributo, o que importa ser um imposto. Em seguida, num arcabouço mais teórico, terminologias

¹ Quantidade de acórdãos (decisões jurídicas em instância superior) no Superior Tribunal de Justiça provenientes de processos envolvendo a Receita Federal como parte. Informação em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=Receita+federal&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4311. Acesso em: 16/06/2015.

² Quantidade discutindo matéria envolvendo a Receita Federal como parte, para o Supremo Tribunal Federal. Informação em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>. Acesso em: 16/06/2015.

³ No caso do Supremo Tribunal Federal, a despeito do Superior Tribunal de Justiça, a matéria para admissão do recurso muda (afronta constitucional).

⁴ Dados retirados de Apresentação de resultados de arrecadação, obtido no site da Receita Federal. Documento disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2014/default.htm>; arquivo em formato pdf <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/ApresentacaoOut14.pdf> Acesso em: 16/06/2015.

⁵ Dados retirados de Apresentação de resultados de arrecadação, obtido no site da Receita Federal. Documento disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2014/default.htm>; arquivo em formato pdf <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/ApresentacaoOut14.pdf> Acesso em: 16/06/2015.

⁶ RIPI e TIPI.

jurídico-tributárias foram buscadas e explanadas. Fundamental o conhecimento do que as expressões deverão predizer: esse conhecimento linguístico não poderia ser negligenciado, pois reflexos relevantes no mundo dos fatos são provenientes justamente de lei, nada mais do que um apanhado escrito provido de significado e também coercibilidade e exigência. O Brasil adota um Estado regido por uma Constituição, um texto pátrio, seguido de uma hierarquia institucionalizada de leis. Os legisladores, esse grupo tão heterogêneo em sua formação, ao dar corpo a estas diretrizes escritas, muitas vezes criam conceitos destoantes para com a técnica interpretativa jurídica, ou até mesmo caem em contradição com o ordenamento já existente. Cabe aos juristas a validação e eventual questionamento deste resultado. É este questionamento que cabe da leitura do inciso I, art. 46 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”: exigir imposto sobre produto industrializado a título de operação de entrada de bem importado em solo nacional replica a outro imposto (Imposto de Importação) e deflagra a necessidade de debate do que seria o critério material de exigência de imposto, fato jurídico que enseja surgimento, hipótese de incidência e princípios envolvidos, principalmente, o princípio da territorialidade das leis em solo nacional.

2 CONCEITOS RELEVANTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1 OS IMPOSTOS

Imposto é espécie de tributo marcado pela estipulação em lei de fatos típicos (específicos) para se concretizar. Os impostos dão azo à existência a obrigação tributária que “(...) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível a sujeito passivo” e “(...) não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interessa público⁷.”, ou seja, não taxam contribuintes específicos por suas qualidades que inerentes como sujeito, mas sim pela hipótese de incidência e sua concretude: ocorreu o fato que previsto em lei, independente da qualidade subjetiva daquele à que deverá recolher o tributo, será esse devido. A incidência do imposto, também, não reputa a contrapartida de atividade específica do ente público, como é o caso, por exemplo, de outra espécie que são as *taxas*. Os impostos se destinam a financiar atividades gerais do Estado, não previamente determinados e não necessariamente itens específicos que tem sua imposição atrelada a um fim de destinação, ou a um fim motivador próprio⁸.

Para esclarecer esta diferenciação no grande grupo *tributos*, Paulo de Barros Carvalho fala da divisão em *tributos vinculados* e *tributos não vinculados* à atividade do Estado. Toda vez que o fato gerador da tributação (toda vez em que ocorrer hipótese de incidência) “expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado”⁹, será este tributo vinculado (exemplo: tributo devido ao financiamento do poder de polícia, tributo devido pela assistência médica prestada etc.). Em contrapartida, toda vez que a hipótese de incidência ocorrer e não expressar situação que vincule o pagamento de tributo à ação do Estado, será um tributo não vinculado. Seguindo esta classificação, o imposto é

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006. Página 81.

⁸ Há impostos que tem conceituação especial e em sua própria nomenclatura citam o motivo de criação e seu destino (um exemplo é o imposto de guerra), mas, são os considerados impostos extraordinários e não serão objeto de debate

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 59.

tributo não vinculado, desconhecendo qualidades subjetivas do contribuinte e perseguindo unicamente o acontecimento que motiva sua incidência, este sim como aporte determinante.

O seu significado está expressamente previsto no art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁰, e formaliza claramente os itens da não distinção do sujeito passivo e da importância da hipótese de incidência.

2.2 FATO IMPONÍVEL – CONSIDERAÇÕES GERAIS

A lei abarcará em seu texto qual o fato jurídico que relevante para o estudo e apuração de incidência de um gravame tributário. Não é de todo fato relevante para o mundo do direito que falaremos em uma obrigação de pagar tributos. Haverá a incidência e esta dar-se-á vinculada diretamente ao texto da lei para todo aquele fato que for identificável em sua existência com o desenho idêntico na (própria) Lei. É o fato fenomênico que pela lei é qualificado como motivador de obrigação tributária que o assim será: este fato jurídico será qualificado como *fato imponible* (ou fato tributário). Defende Geraldo Ataliba este reflexo entre ocorrência real e previsão da lei como importante exação para que o fato se identifique como imponible:

No momento em que, segundo o critério legal (aspecto temporal da hipótese de incidência), se consuma um fato imponible, nesse momento nasce uma obrigação tributária, que terá feição e características que a hipótese de incidência dita (...) Diz-se que o fato, assim, se subsume à imagem abstrata da lei. Por isso, se houver subsunção do fato à hipótese de incidência, ele será fato imponible. Se não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário¹¹.

Só existe obrigação de pagar tributo se houver lei anterior ao fato que o defina como fato imponible. Se não houver a subsunção do fato - exato como ocorreu - à norma - que se encaixe exato com o previsto -, então o fato será irrelevante para o direito tributário. Por Paulo de Barros Carvalho, o fato

¹⁰ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Página 68.

imponível é o evento previsto em ordenamento que ocorre no mundo dos fatos, tal e qual, e que por si “faça irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou¹²”.

Do mundo dos fatos; da realidade das relações humanas, poderão ser realizadas diversas interpretações. Fala-se da possibilidade do uso da ótica econômica, contábil, política, entre tantas outras para a leitura dos acontecimentos. A realidade que importa para a interpretação legislativa é a de lente jurídica, exclusivamente. Paulo Barros de Carvalho menciona que a interpretação jurídica não será igual a qualquer outra, manterá foco e leitura própria: “uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil¹³”. Poderão as análises sob óticas distintas guardar similitudes sobre os itens levantados, entretanto, interpretação jurídica é única e uníssona. O jurista é peça chave para a leitura jurídica dos fatos, Paulo de Barros Carvalho diz que o “desprestígio da chamada interpretação literal¹⁴” é clarividente: pois há motivo para se exigir conhecimento (de um jurista) para se convergir eficácia às leis, possibilidade esta que requer conhecimento tanto da técnica quanto do sistema jurídico, sendo a realidade social como é mutável e com diversas nuances, demandando um cuidado ao se medir o conteúdo destas ocorrências reais para com a intenção do legislador naquela situação, com os efeitos jurídicos que tendenciosamente devem ocorrer; à interpretação literal pode escapar desdobramentos significativos. Sendo apenas a leitura simples o suficiente, aceitar-se-ia que os fenômenos ocorridos seriam todos capazes de previsão simples, entretanto até mesmo as palavras resguardam em si significados diversos; “é válida a construção segundo a qual o texto escrito está para a norma jurídica tal e qual o vocábulo está para sua significação¹⁵”; a extração do significado jurídico da norma, conforme preceitos

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 256.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página. 256.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 256.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 244.

exclusivamente jurídicos, está para o viés do vocábulo e seu significado. Por conclusão:

(...) a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes¹⁶.

Ao jurista cabe a leitura do texto articulado pelo legislador, legislador esse que fornece guarnição aos operadores do direito, mas desta ciência muitas vezes desconhece. O processo de formulação de leis no Brasil é feito (de forma genérica) por casas legislativas formadas por Senadores e Deputados, eleitos para ocupar o cargo, em sua maioria, através de voto popular. A candidatura não supõe nenhuma predisposição ou requer qualquer exigência no sentido de formação acadêmica ou conhecimento direcionado. Estes legisladores que darão existência à estas determinações escritas, às leis que regulam o convívio social feitas. Juízes, magistrados, advogados e aplicadores do direito buscarão a eficácia social do que foi pretendido pelas casas legislativas¹⁷. Da promulgação e do filtro feito pelos juristas, surgem os questionamentos: falhas técnicas, lacunas e erros apontados devem ser discutidos.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 244.

¹⁷ “No processo de cognição da linguagem prescritiva de condutas, o hermeneuta esbarra em numerosos entraves que a realidade jurídica mesma lhe impõe. O primeiro obstáculo está cravado na própria matriz do direito. A produção das normas de mais elevada hierarquia no sistema, que são gerais e abstratas, está confiada aos parlamentares, casas legislativas de natural heterogeneidade, na medida em que se pretendam democráticas e representativas. Com isso, a despeito dos esforços na elaboração de uma linguagem técnica, dotada da racionalidade suficiente para atingir padrões satisfatórios de eficácia social, a verdade é que a mensagem legislada quase sempre vem penetrada de imperfeições, com problemas de ordem sintática e semântica, tornando muitas vezes difícil sua compreensão pelos sujeitos destinatários.” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 245.

2.2.1 FATO IMPONÍVEL – CONCEITOS E ASPECTOS

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o fato subdivide-se em três aspectos¹⁸, que podem ser identificados, são eles: o aspecto material, o aspecto espacial e o aspecto temporal. Do fato que dá azo à hipótese de incidência tributária, poderão ser destacadas estas três informações que, inclusive, auxiliam na definição de qual o tributo que incidirá.

São esses critérios, em síntese:

a) o critério material, fala da materialidade, da ação que leva a caracterizar a incidência do tributo (por exemplo: incidência do Imposto de Renda – IR – o aspecto material é auferir renda acima de determinado valor, incidência do ISS o aspecto material é o prestar serviços, etc.);

b) o critério temporal diz respeito ao preciso instante em que nasce a obrigação tributária (exemplo: Imposto de Exportação tem como aspecto temporal a saída dos produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional)¹⁹;

c) o critério espacial que é o local onde deverá ocorrer o fato para que convalide a incidência do gravame tributário, o espaço o qual ocorrerá necessariamente o critério material. Para o critério espacial, falar-se-á ou não de sua previsão expressa na lei (sendo que, quando estiverem, é obrigatória a sua observância).

Quanto à classificação dos aspectos, Geraldo Ataliba fala não em três critérios, mas sim em quatro, nomeados como aspectos caracterizadores do

¹⁸ A divisão utilizada, em três aspectos, é a adotada por Paulo de Barros Carvalho, fazendo alusão a eles como conceitos de teor descritivo: “Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento (...) Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracteriza-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.” CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 262.

¹⁹ CTN Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

fato impositivo. São os três critérios classificados por Paulo de Barros Carvalho (acima), acrescidos de outro mais: o denominado “aspecto pessoal”²⁰. O aspecto pessoal faz alusão aos sujeitos envolvidos no caso (por exemplo: o industrial como sujeito passivo na incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI-), e estarão previstos na Constituição Federal (como faz referência Geraldo Ataliba “(...) e a Constituição é sempre expressa implícita ou explicitamente em prescrever quem são os sujeitos passivos de tributos²¹”), juntamente com os entes que competentes de instituir, regular e arrecadar os valores do tributo (o sujeito ativo).

Vale frisar o critério material, não em detrimento dos demais, mas como item qualificador do tributo que representa: é da ocorrência dele que se desdobram - via de regra - os critérios temporal e espacial. A lei prevê o fato, a ação que caracteriza o tributo. Não estará esta ação sozinha: relevante o local e o lapso temporal, entretanto, vide a regra de definição dos três conceitos, entre isolar o tempo, o espaço de ocorrência e a ação caracterizadora, parece mais assertivo buscar a ação para então se perquirir os demais. O critério material é o núcleo, o verbo caracterizador do tributo, que por Paulo de Barros Carvalho é relacionado a comportamento humano²², comportamento este que pode ser movimento intencional ou não, reflexo ou indireto. Esta condição genérica e significativamente abrangente leva à conclusão de que “qualquer forma de manifestação estará certamente contida²³”, qualquer forma de manifestação do sujeito pode receber o condão de ser critério material de tributo, o que abre ampla gama de possibilidades de escolhas ao legislador. Serão estes verbos absolutos e terminativos em si mesmos, “de sentido completo, que se expliquem por si mesmos²⁴”, o verbo será atividade una, não condicionada, que ao ocorrer puxará para si de imediato a incidência do gravame tributário, de fácil verificação. Como exemplo para o Imposto de

²⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Página 78.

²¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Página 94.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 263.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 263.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 264.

Renda, será o auferir renda, para o IPI, será o industrializar produto: em ambas as situações os verbos são determinantes e evocam para si a incidência do tributo, é a pergunta primordial que se fará para validar o gravame, pois na mesma senda dos impostos citados, não haverá de se falar em incidência de IPI sem que a operação envolva o ato de industrializar.

O fato imponible, com seus aspectos formadores, é marcado também por ser uma entidade una, indivisível. Nas palavras de Ataliba:

(...) cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária. É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponible como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível²⁵.

Desta forma, os critérios\aspectos são úteis para analisar o enquadramento do fato como jurígeno, entretanto, por mais que sejam uma tríade (ou quatro, segundo Ataliba), não decompõe o acontecimento: eles são prismas diferentes da análise de um mesmo objeto, uno e indivisível (fato imponible). Cada qual (fato imponible) dá nascimento a uma obrigação distinta, nunca sendo iguais entre si, formando sempre uma individualidade, conforme a previsão na hipótese de incidência²⁶. É um determinado fato, que envolve determinados sujeitos em um dado ato, em determinado espaço de tempo, que juntos dão corpo a uma situação que ensejará tributação. Este fato guarda identidade com a previsão na lei, e ocorre daquela forma se enquadrando em um único pressuposto legal tributário. Vale dizer que, em paralelo à objetividade e unicidade, a obrigação de pagar tributo não está de forma alguma ligada a um critério subjetivo (vontade) do sujeito passivo (o Fisco não questionará se houve algum vício de consentimento ou quais os motivos que

²⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Página 73.

²⁶ Hipótese de incidência e fato imponible são conceitos diferentes. Segundo Ataliba: “A hipótese de incidência é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada (conceito legal), genérica e hipotética. Fato imponible é um fato efetivo, localizado concretamente – porque acontecido, ocorrido – no tempo e no espaço e revestido de características individuais e concretas.” – ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Página 75.

levaram o contribuinte a adquirir um produto novo sobre o qual incide determinados impostos, como exemplo).

2.3 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM

A formulação constitucional de um tributo (sem a qual, não se fala em existência) e sua previsão expressa tanto na CF quanto em lei complementar está atrelada à segurança jurídica do contribuinte, quanto ao que deverá pagar e de que forma deverá pagar. Não poderá o Estado buscar recebimento de tributo sem antes o qualificar como tal de forma constitucionalmente correta. Os tributos existem, e estão previstos em legislação, o que leva, inclusive a evitar que o Estado, malfadadamente, acabe a adotar o mesmo fato gerador (uma hipótese de incidência idêntica) para dois ou mais gravames tributários distintos. A esta gravação multiplicada de tributos (diversos gravames fiscais) em um mesmo fato gerador dá-se o nome bitributação. Por Geraldo Ataliba:

A bitributação (em termos científicos) consiste na dupla exigência de tributos, de modo ilegítimo, por parte de duas (ou mais) pessoas de Direito Público, sendo caracterizada pela compreensão dos elementos seguintes:

- a) Competência tributária concorrente – há dois ou mais sujeitos ativos exigindo tributos sobre a mesma situação (fato hábil a dar nascimento à obrigação tributária);
- b) Identidade de situação tributada – a mesma situação gera a pretensão tributária de dois ou mais sujeitos ativos, que a consideram atingida pela respectiva lei;
- c) Incidência sobre a economia do sujeito passivo, gravando-o sob o mesmo aspecto – o mesmo fato tributável, que criará o vínculo obrigacional entre Fisco e contribuinte, é perseguido por mais de uma pretensão tributária²⁷.

A bitributação é vedada pelo ordenamento na medida em que fere princípios jurídicos como o de vedação ao confisco²⁸ e o da capacidade

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Páginas 150 e 151.

²⁸ Por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo: “Comumente diz-se que a garantia do não-confisco assemelha-se a um princípio de razoabilidade da carga tributária. A vedação ao confisco pretende impedir que se ultrapasse, com essa carga, níveis de incidência considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e sob específicas conjunturas. Evita-se, assim, que o Estado, sob alegação de necessidade de aumentar receitas, acabe por sufocar os esforços produtivos da sociedade com caras escorchantes de tributos, o que representaria verdadeira expropriação do resultado de esforços.” –

contributiva. Ao se tributar excessivamente, poderá o Estado assumir caráter confiscatório e onerar de tal forma o contribuinte, que este tenha sua subsistência afetada (o princípio da capacidade contributiva diz respeito a valores passíveis de arrecadação tributária sem que em demasia prejudique subsistência do sujeito passivo).

Há, na mesma linha de raciocínio da bitributação, a possibilidade de ocorrência do *bis in idem*²⁹: neste caso, para este conceito, uma mesma pessoa política com competência tributária impõe gravame desta natureza a determinado fato gerador por duas ou mais vezes; o mesmo sujeito ativo exige tributos repetidamente sob uma mesma base de incidência, uma mesma hipótese de incidência³⁰.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004. Página 105.

²⁹ Por Ataliba: "No *bis in idem* o fato jurídico é tributado por uma mesma pessoa política (única titularidade ativa), mais de uma vez; podendo tratar-se de simples adicional (uniformidade da espécie de tributo); além de cogitar-se de uma mesma base impositiva. É o que acontece com o Imposto de Renda (art. 153, III, da CF) e a Contribuição Social sobre o Lucro (art. 195, I, c), em que ocorre um fato básico (lucro), compreendido como resultado positivo (acréscimo patrimonial), obtido pela pessoa jurídica ao final de um determinado período de tempo." – ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Página 152.

³⁰ A respeito dos dois conceitos, o STF tem se posicionado pela diferenciação, sendo que a bitributação tem o status de vedada enquanto o *bis in idem*, é permitido: "TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO – INCIDÊNCIA – POSSIBILIDADE – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EFETIVAÇÃO DO LANÇAMENTO – POSSIBILIDADE. 1. O principal argumento do acórdão recorrido, para afastar a incidência do IPI nas importações realizadas pela recorrida, por ocasião do desembaraço aduaneiro, reside na equivocada percepção de bitributação que ocorreria na incidência concomitante do IPI com o Imposto de Importação. Ora, a questão em foco foi objeto das lentes de Hugo de Brito Machado, que diagnosticou que não se cuida de bitributação, mas, na verdade, de *bis in idem*, o que não configura inconstitucionalidade alguma, pois as exações, leiam-se IPI e imposto de importação, pertencem à competência tributária da mesma pessoa política, a União." - RECURSO ESPECIAL Nº 846.667 – RJ (2006 – 0095917-5) Relator Ministro Humberto Martins.

3 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

3.1 O IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é, como a própria sigla aponta, imposto e como tal, não vincula atividade do Estado. O seu fato gerador – conforme será debatido adiante – está em industrializar produtos, o que independe de ação do Estado.

O IPI foi criado pela Lei 4.502/64. A competência para legislar sobre cabe à União, conforme prevê o art. 153, inciso IV, da CF. O parágrafo 3º deste mesmo artigo - por força da Emenda Constitucional nº 42 de 19/12/2003 - estabelece os critérios que deverão ser observados para sua instauração:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) IV - produtos industrializados;
(...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior,
IV – terá reduzido o seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Regulamenta a cobrança do IPI o Decreto 7.212/2010 o RIPI (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), que prevê a cobrança e a fiscalização, arrecadação e administração deste imposto.

Conforme o artigo normativo extraído da CF acima, estão previstos como critérios deste imposto a seletividade e essencialidade. Para dar corpo a estas duas estipulações, criou-se a TIPI – Tabela de Incidência de Imposto sobre Produtos Importados – que é propriamente uma tabela com tipos de produtos, listados em diversas modalidades, e ao lado de cada um deles, a alíquota que incidirá sobre cada qual. Cuidam das questões da TIPI os Decretos 6.006/06 e 6.890/09 e suas alterações atribuídas pelo Decreto 7.543/2011.

Precede o IPI o ‘Imposto sobre Consumo’, conforme previsto na CF de 1.946, sendo que esta substituição ocorreu através do Decreto Lei 34/66. O IPI

será imposto destacado do valor do bem e repassado ao consumidor, que é o contribuinte de fato³¹, o que o iguala ao imposto antecessor. Como exemplo: um bem com custo de R\$100,00 (cem reais) que tenha uma alíquota incidente de 17% (dezesete por cento), a NF apresentará R\$117,00 (cento e dezessete reais) de total identificando que R\$ 17,00 (dezesete reais) o são a título de IPI, não diluído no valor do bem, mas à parte, por fora.

Segundo a Constituição Federal, incidirá o IPI sobre operações com produtos industrializados (art. 153 da CF). Segundo Paulsen e Melo, este imposto:

(...) alcança o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de processo de industrialização realizado por um dos contratantes (industrializado). Pressupõe a industrialização e a saída do produto do estabelecimento comercial³².

Pelo §1º do art. 153, CF, as alíquotas do IPI podem sofrer alteração durante o exercício financeiro, pois não está este imposto sujeito ao princípio da anterioridade de exercício³³ (art. 150, inciso III, b, CF).

³¹ Por Alexandrino e Paulo: “O IPI é imposto real e indireto, em que ocorre o fenômeno da repercussão financeira. Suporta a carga tributaria o consumidor final (contribuinte de fato) do produto industrializado, pela inclusão do valor do imposto no preço do produto. Por esse motivo, a seletividade do IPI foi o meio encontrado pelo constituinte para atender, embora imperfeitamente, o princípio da capacidade contributiva.” – ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004. Página 155.

³² PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 92.

³³ Segundo a redação do próprio art. 150, III, b, a Constituição não permite cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. No Brasil, falar em exercício financeiro é falar em ano civil, caracterizando pois pelo intervalo de tempo entre 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme dispõe o art. 34 da Lei nº 4.320/64. Fala-se em anterioridade e, neste mesmo íterim, fala-se na anterioridade nonagesimal, que exige que esta lei que cria ou aumenta tributo respeite não só objetivamente o ano civil, mas o período mínimo de noventa dia entre a data de sua publicação e a sua data de aplicação, conforme Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Este é o princípio da anterioridade de exercício, princípio este não aplicável ao IPI, exceção ao princípio.

3.2 PRINCÍPIOS NORTEADORES

Como frisado, segundo o §1º do art. 153, CF, as alíquotas do IPI podem sofrer alteração durante o exercício financeiro, pois não está este imposto sujeito ao princípio da anterioridade de exercício³⁴ (art. 150, inciso III, b, CF). O que motiva essa exceptividade à regra é ter natureza de imposto vinculado à política econômico financeira do país³⁵. Prediz, em poucas linhas, Luciano Amaro “temos tributos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações³⁶”. Com isso, o IPI tem suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, podendo ser aplicadas estas alterações no próprio exercício financeiro (buscando esse condão de ferramenta pública de rápida eficácia).

Apesar da natureza de ferramenta do Executivo, entretanto, não se pode entender tal resguardo da política financeira como ato deliberado do Poder Executivo que poderá alterar alíquotas a qualquer momento, com revés de aplicação imediato, solapando a segurança jurídica do contribuinte. Deverá o IPI observar a anterioridade nonagesimal, que é o intervalo de no mínimo 90 (noventa) dias entre a publicação da Lei e o início da sua vigência, previsto no

³⁴ Por Luciano Amaro: “(...) quanto à maioria dos os tributos, a Constituição exige que a lei criadora ou majoradora do tributo, sobre ser anterior à situação descrita como fato gerador, seja anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo” AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006, página 76. Segundo a redação do próprio art. 150, III, b, a Constituição não permite cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. No Brasil, falar em exercício financeiro é falar em ano civil, caracterizando pois pelo intervalo de tempo entre 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme dispõe o art. 34 da Lei nº 4.320/64. Fala-se em anterioridade e, neste mesmo íterim, fala-se na anterioridade nonagesimal, que exige que esta lei que cria ou aumenta tributo respeite não só objetivamente o ano civil, mas o período mínimo de noventa dia entre a data de sua publicação e a sua data de aplicação, conforme Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Este é o princípio da anterioridade de exercício, princípio este não aplicável ao IPI, exceção ao princípio.

³⁵ É função do Estado o incentivo à atividade econômica, que poderá ser instrumentalizado através de norma tributárias, como previsto no art. 174 da CF: Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento (...).

³⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006. Página 78.

inciso III do próprio art. 153, CF³⁷. Esta alteração de alíquota só gravará as operações ocorridas após transcorridos os noventa dias de sua publicação, podendo ser este lapso temporal integralmente inserido em um mesmo exercício financeiro. A anterioridade nonagesimal (inserida no ordenamento constitucional pela EC 42 de 2003) protege o contribuinte não apenas no sentido de surpresas supervenientes quanto a recolhimento de tributos, mas também de hipóteses de alterações ocorridas com poucos dias para a passagem de um ano de exercício financeiro a outro (exemplo: editada e publicada lei que altera tributo em 30 de dezembro do ano xx, sendo que dia 1º de janeiro do ano xx+1 entra em vigor novo ano e exercício financeiro: o contribuinte contou com um dia apenas para tomar conhecimento da alteração e adequar a nova alíquota, fato hipotético que demonstra respeito ao princípio da anterioridade de exercício financeiro, mas fere a anterioridade nonagesimal, apresentando apenas poucos dias entre promulgação e a aplicação efetiva).

Vale destacar que, como critério geral, em que pese não estar adstrito ao princípio da anterioridade de exercício, está o IPI - como os demais tributos - submetido ao princípio da irretroatividade, princípio que absoluto e sem exceções.

O IPI submete-se ao princípio da seletividade (art. 153, §3º, I CF), sendo que produtos diferentes terão tratamento (alíquota) diferente de incidência. Ao se debater o princípio da seletividade, vale falar do princípio da capacidade tributária, dentro do qual está o da seletividade inserido, que tem previsão expressa no art. 145, §1º, CF:

Art. 145. (...) §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³⁷ Segundo relata Leandro Paulsen (...) em 2011, o governo federal majorou a alíquota do IPI sobre veículos automotores através do Decreto 7.567/2011. O STF contudo reconheceu a inconstitucionalidade do art. 16 do referido Decreto, que conferia vigência imediata à majoração. Entendeu que houve violação à anterioridade nonagesimal do art. 153, III, c, CF. Essa decisão foi proferida pelo Tribunal Pleno do STF na ADI 4.661 MC, em 20 de outubro de 2011, com efeitos ex tunc, ou seja, afastando a majoração desde o início da vigência do Decreto, até que decorridos os noventa dias exigidos pela Constituição.” – PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 98.

O princípio da capacidade tributária tem uma lógica matemática quanto à possibilidade de incidência: tributar-se-á onde houver o que se tributar, conforme o que houver para tributar, sendo que em não havendo riqueza (movimentação que dê azo à obrigação tributária) não se fala na “eficácia da lei de incidência”³⁸, entendendo-se por eficácia o recolhimento de valores. Motiva este princípio, além da proteção do contribuinte, a intenção de evitar que ônus financeiro excessivo comprometa a subsistência do contribuinte final “ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica”³⁹. Este princípio guarda similaridade com o princípio da igualdade, posto que leva em consideração a situação individual para incidência de tributos (pelo princípio da igualdade: será nivelado o bônus ou ônus da incidência tributária com a realidade do contribuinte, tratando como iguais os iguais, e considerando as desigualdades para os desiguais), pois por vezes dois contribuintes precedem a existência de fato gerador para a incidência de tributo, entretanto, vide a capacidade econômica de cada um, um arcará com a tributação e outro não (exemplo: isenção da alíquota de IPI em veículos comprados por pessoas com necessidades especiais, prevista na Lei nº 8.989 de 24 de fevereiro de 1995). Nesse teor, adentrasse no princípio da personalização do imposto, uma das faces da capacidade contributiva, que está ligada às condições pessoais do contribuinte, sendo que a lei busca vincular situação pessoal do indivíduo a critério de incidência. O contribuinte de fato do imposto é considerado a pessoa sobre a qual incide necessariamente o ônus de arcar com a obrigação tributária, diferente do conceito de contribuinte de direito⁴⁰. Eis que, ao falar de capacidade deste contribuinte, surge a faceta do princípio da seletividade: este princípio dita que a alíquota incidente deverá ser inversamente proporcional à essencialidade do bem.

³⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006. Página 138.

³⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006. Página 138.

⁴⁰ Por Luciano Amaro: “Não fosse assim (considerar o contribuinte de fato e não o contribuinte de direito), o princípio poderia ser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico” – AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006. Página 141.

Prevê a CF em seu “Art. 153 Compete à União instituir imposto sobre: (...) IV – produtos industrializados, §3º. O imposto previsto no inciso IV: (...) I – será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Com esta prerrogativa de estipulação, foi redigida a TIPI, Tabela de Incidência de Imposto sobre Produtos Importados, que lista rol de produtos e a alíquota do IPI que deverá incidir em cada produto. Taxar os bens é a forma encontrada para objetivamente definir o que seria a essencialidade de cada aquisição, qual a riqueza provavelmente envolvida na operação conforme vulto e qualificação da operação, um tributo que será “diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva”⁴¹. O princípio da seletividade é imperativo e – vide aplicação da TIPI – não abre possibilidade para imputação discricionária, sob pena de inconstitucionalidade. Os bens considerados essenciais em regra tem demanda por consumo pela maioria da população, sendo que aqueles bens considerados supérfluos serão consumidos por aqueles que dispuserem de renda o suficiente para tal, validando desta forma incidência diferenciada de alíquota. O critério de definição da essencialidade por vezes não está relacionado à natureza do que é adquirido, mas sim pela finalidade que esperasse da aquisição (exemplo: alíquota incidente em ração para animais de estimação, não é alimento em si, mas a condição de ter o animal e destinar parcela da renda para sua criação)⁴².

Além de considerar a capacidade contributiva, poderá o princípio a seletividade buscar inibir o uso de determinado produto pela população, como é o exemplo do cigarro e sua alíquota incidente acima dos 300%⁴³ sobre o valor do bem. Aqui além da consideração pela não essencialidade (caráter

⁴¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006. Página 141.

⁴² Previsto o exemplo em PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 101.

⁴³ Prevê a TIPI:

24.02 – CHARUTOS, CIGARRILHAS E CIGARROS, DE FUMO (TABACO) OU DOS SEUS SUCEDANEOS

2402.10.00 – Charutos e cigarrilhas, contendo fumo (tabaco) 30

2402.20.00 – Cigarros contendo fumo (tabaco) – 330

Ex 01 – Feitos à mão – 30

2402.90.00 Outros – 30

Ex 01 – Cigarros não contendo fumo (tabaco), exceto os feitos à mão – 330.

supérfluo) do produto, o consumo é desaconselhado por questão de saúde pública.

Apesar de os princípios da capacidade contributiva, da seletividade e da essencialidade fazerem alusão a um caráter subjetivo de quem adquire (a qualidades inerentes ao sujeito passivo da operação) em verdade quando se falar de aplicação do IPI esses princípios não o atingem como contribuinte propriamente, mas atingem, sim, o bem que essa pessoa está adquirindo: a faceta de onerar bens conforme seu caráter de necessidade está objetivamente previsto em tabela específica, critério objetivo de incidência. Dessa forma, pessoa que aufera altos rendimentos, se comprar cigarros, pagará pela mesma alíquota incidente de IPI sobre o maço que outra pessoa em melhor situação financeira pagaria. O IPI, como tributo, respeita os princípios, mas os aplica de forma objetiva (eles são usados para estipulação da TIPI, por exemplo, dos bens que envolvidos na operação, mas não no sujeito propriamente dito).

Há o princípio da não cumulatividade, previsto pela CF, em seu artigo 153, §3º, II:

Art. 153 Compete à União instituir imposto sobre:
(...) IV – produtos industrializados,
§3º. O imposto previsto no inciso IV:
(...) II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Cumulatividade, em âmbito e entendimento tributário, é a incidência reiterada de um mesmo tributo sobre uma mesma base econômica (um mesmo produto final para venda). Evitar esta situação, para o caso do IPI, é premissa adotada desde a Emenda Constitucional nº 18, datada do ano de 1965. A intenção do princípio é não onerar de forma exacerbada a produção dos bens, visto que a incidência sequencial do imposto, se somado, poderá inviabilizar a própria produção.

Leandro Paulsen fala em “fazer com que o IPI não onere a produção em cascata⁴⁴”: onerar a produção em cascata ocorreria caso houvesse a exigência

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 103.

de IPI em casa saída de produto industrializado que ocorrida dentro de uma cadeia de produção, sem poder compensar essas varias incidências subsequentes.

A previsão da não-cumulatividade do IPI independe de norma complementar, a CF assegura o principio e dispõe sua aplicação, deixando claro o que é este preceito.

Poderá ocorrer que, para a produção de um mesmo produto industrializado, participem entes (indústrias, fornecedores e produtores de matéria prima e de produto intermediário) diferentes, sendo a saída de itens de produção de uma a outra tributada, entretanto não cumulativa, posto que será compensada nestas transações. Entre estas operações, forma-se um montante resultado do que foi pago de IPI, que poderá ser utilizado como crédito para abater o que será devido do imposto na etapa seguinte.

Este sistema de crédito das operações anteriores levará em consideração para calculo o binômio *valor devido de tributação e valor já suportado de tributação*. O Código Tributário Nacional (CTN) prevê em seu art. 49:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Esses créditos são disciplinados pelo RIPI. A sua utilização não está vinculada à saída efetiva do produto⁴⁵, mas sim a:

(...) períodos em que se faz o creditamento do IPI relativo a todos os insumos, produtos intermediários e embalagens entrados no estabelecimento, procedendo-se à compensação com o IPI devido pela saída de produtos finais no mesmo período⁴⁶.

⁴⁵ O RIPI (Decreto 7.212 de 2010) prevê em seu art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de credito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capitulo (...).

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 107.

Isso permite que circule o crédito auxiliando na programação financeira do contribuinte, não restringindo o cálculo à saída do produto já finalizado.

No caso de produto em que não houve incidência anterior (não houve tributação nas operações destinadas ao produto pronto) não se fala em cumulatividade (não há recolhimento a ser contabilizado a este título), e deverá ser o imposto recolhido então pelo comerciante, sendo que o industrial acabou por não suportar o ônus do pagamento (o que não significa que, em ocorrendo fato gerador, o imposto deixou de ser exigível). O mesmo se dá no caso de isenção, por força do art. 175 do CTN, que dá por excluído o crédito tributário: não se fala em cumulatividade, houve fato gerador de incidência de IPI, que excluído por força da isenção, o que em consequência exclui a obrigação de pagar.

3.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA⁴⁷ (*fato gerador*)

São três as hipóteses de incidência do IPI segundo o CTN:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializado tem como fato gerador:
I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira,
II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 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.

A definição de fato gerador (de hipótese de incidência) está prevista no CTN, artigo 114, com desdobramentos significativos no art. 116:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

⁴⁷ Será utilizado para o trabalho o termo *hipótese tributária* ao invés do termo *fato gerador*, como defendido por Paulo de Barros Carvalho, por questões terminológicas e nominais, sem entretanto fazer diferenciação no significado do primeiro para com o do segundo, amplamente utilizado.

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O art. 116 frisa que, sempre que a lei determinar necessidade de requisitos atrelados à hipótese de incidência para então substanciar o seu surgimento, ficará esta descaracterizada caso não surjam, são os requisitos imprescindíveis. Este artigo determina o momento de surgimento da obrigação de pagar tributo. A estes casos nomeia-se *situação jurídica*⁴⁸. São situações fáticas descritas em abstrato na norma, que ocorrendo naqueles ditames ensejam uma situação (jurídica) que caracterizará uma hipótese de incidência. No caso do IPI, as previsões dos três incisos do art. 46 do CTN, perfazem situações jurídicas.

Como a lei prevê situação em abstrato para se ajustar a um fato empírico, relevante o entendimento de quando se dá por consumada, finalizado o momento de ocorrência, da hipótese. Neste interim prediz o art. 117 CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Os verbos que definem os aspectos temporais de incidência do IPI (desembarçar, sair o bem de determinado local e arrematar em leilão) caracterizam ações terminativas; são condições resolutivas (previstas no inciso II do art. 117 acima). O IPI como tributo tem sua incidência caracterizada por critério material específico, a União ao estipulá-lo, segundo competência outorgada pela CF, o fez definindo que a incidência deste tributo deverá ocorrer por industrializar produto, com critério temporal previsto para quando atividades de circulação deste produto industrializado ocorrerem, pois *sair de*

⁴⁸ “(...) quando a situação descrita na hipótese legal como fato gerador exigir a observância de algum requisito ou formalidade legal para que se considere ocorrida, somente será considerado ocorrido o fato gerador quando tiverem sido cumpridos os requisitos ou exigências legais. Foi a esse tipo de evento que o Código chamou *situação jurídica*.” – ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 6ª Edição revista e atualizada. Niterói, RJ: Editora Impetus, 2006. Página 205.

estabelecimento e arrematar em leilão nada mais são do que atividades prévias à alteração de propriedade. Inclusive o próprio valor do imposto é destacável da Nota fiscal, por fora, pois seu recolhimento ocorrerá pelo contribuinte de direito, mas recai o ônus ao contribuinte de fato. E desta forma encaixa-se a condição de incidência do IPI como: “uma condição resolutive ou resolutoria, quando implementada, extingue o negócio jurídico (“resolver”, em Direito, tem o sentido de “extinguir” ou “desfazer”)⁴⁹”. O imposto incidirá cumpridos aqueles requisitos previstos na legislação, que juntos criam a hipótese de incidência, não devendo aguardar situação futura, incerta, ou implementação ao critério de incidência material previsto⁵⁰. A hipótese de incidência é una, determinada e em ocorrendo, reflete no aparecimento do tributo. O IPI é caracterizado pela industrialização, por operações com produtos industrializados, que ao passarem pelas hipóteses do artigo 46 do CTN geram os valores provenientes do encargo tributário.

Da leitura da lei, o comportamento que se espera para caracterizar a hipótese de incidência do IPI é: ter como objeto produto industrializado, ter por circunstancia de espaço e de tempo o desembaraço aduaneiro; saída de estabelecimentos delimitados em lei e a operações em leilão deste produto⁵¹. Existentes esses itens⁵², está caracterizada situação fática que enseja o recolhimento a este título tributário.

⁴⁹ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 6ª Edição revista e atualizada. Niterói, RJ: Editora Impetus, 2006. Página 206.

⁵⁰ Pontuam Alexandrino e Vicente: “Tendo em vista as características das condições suspensiva e resolutive, o CTN, coerentemente, estabeleceu que: 1) Quando um negócio jurídico é fato gerador de um tributo, e é celebrado sob condição suspensiva, só se considera ocorrido o fato gerador quando se realiza a condição. 2) Quando um negocio jurídico é fato gerador de um tributo e é celebrado sob condição resolutive, o fato gerador já se considera ocorrido desde o momento da celebração do negocio, porque a condição resolutoria não impede a produção imediata de efeitos pelo negocio jurídico.” - ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 6ª Edição revista e atualizada. Niterói, RJ: Editora Impetus, 2006. Página 206.

⁵¹ Segundo Paulo de Barros Carvalho: “O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo.” CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 264.

⁵² Esta análise é a denominada de critério material, entretanto segundo Paulo de Barros Carvalho o ideal é delimitar por material a questão em si que dá azo à obrigação tributária (o comportamento do indivíduo/contribuinte), desvinculada esta análise – primeiramente - dos

A ação esperada, o critério material para análise da hipótese de incidência, é *industrializado*, produto que passou pelo ato de *industrializar*. O artigo prediz a definição de produto industrializado, que é objeto da norma tributária. A lei 4.502/64 e o RIPI citam o mesmo conceito, em paralelo, explanando que industrialização será a “alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto⁵³” com ressalvas no sentido de prestação de serviços de conserto, transporte do produto e situações específicas de manuseio⁵⁴, podendo ser esta industrialização considerada mesmo que incompleta, parcial ou intermediária, de aperfeiçoamento, alteração de aparência, embalagem, transformação de matéria-prima e inclusive alteração sobre produtos usados ou parte remanescente dele⁵⁵. O verbo industrializar, como da leitura das normas evocadas se infere, tem sentido de interpretação amplo.

Quanto ao critério espacial, a norma não estabelece limitação expressa a locais para ocorrência do fato gerador, de tal forma que o “critério espacial

critérios de tempo e espaço, que serão analisados de forma superveniente (não menos importante), mas num segundo momento.

⁵³ Art. 3º, parágrafo único da Lei 4.502/64.

⁵⁴ Lei 4.502/64: “Art. 3º (...) Parágrafo único. (...) considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: I – conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II – acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; III – o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente ao consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita medica; IV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas”.

⁵⁵ O RIPI, em seus artigos 3º e 4º prevê:

Art. 3º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei⁵⁶. Aplica-se assim o princípio da territorialidade, que limita o critério espacial de incidência do tributo ao espaço de vigência da lei. O critério material deverá ocorrer dentre as limitações territoriais do ente político que emana a regulação, no caso do IPI, a União. O Brasil é uma Federação, e os limites territoriais dos entes que dão forma ao país são as suas fronteiras. Este princípio será discutido a diante.

Quanto ao critério temporal⁵⁷, temos como unidade de tempo a considerar - para concretizar a hipótese de incidência – o momento de desembaraço aduaneiro, o momento de saída do produto do estabelecimento e o momento de arremate dele em leilão. De qualquer forma, a lei cuida em estabelecer hipóteses diversas (como o caso em que não houver necessariamente a saída do produto, mas seu consumo no próprio local da industrialização⁵⁸) que identificam qual o momento determinado em que ocorre esse dever de tributar. Estão previstas no RIPI⁵⁹ essas hipóteses.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 266.

⁵⁷ Critério temporal: “Alude-se a um dado instantâneo, a uma hora, a um trecho, a uma fração de tempo, mesmo que representada por um acontecimento que sirva de simples referência.” – CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 270.

⁵⁸ Lei 4.502/64: “Art. 2º (...) §1º. Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial(...)”.

⁵⁹ RIPI:

Art. 36. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes;

II – na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento;

III – na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros;

IV – na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda;

V – na saída de bens de produção dos associados para as suas operativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI – no quarto dia da data de emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte;

VII – no momento em que ficar concluída a operação industrial quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto fora do estabelecimento industrial;

VIII – no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais ou periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras;

3.4 SUJEITOS PASSIVOS – INCIDÊNCIA DO IPI: paralelo do Inciso II do Art. 46 e *caput* do art. 51 CTN

Segundo o inciso II, incidirá o IPI na saída do produto de estabelecimentos previstos no art. 51, CTN:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:
I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que o 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.

Prevê ainda a Lei 4.502/64 em seu texto:

Art. 2º. Constitui fato gerador do imposto:
(...) II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.
(...) §2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

Em princípio, a finalidade a que destinará o bem é item irrelevante para a tributação de IPI. Se for destinado a incremento de ativo fixo empresarial, se é para comércio, se é para uso pessoal, a finalidade não será conjurada para a conclusão quanto à incidência, a tributação será devida.

Relevante, por outro lado, é a operação, a saída do bem: não se fala em simples repasse, mas em alteração da propriedade e posse do produto

IX – na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;
X – na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 25;
XI – no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial;
XII – na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;
XIII – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo.
Parágrafo único. Na hipótese do inciso VII, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

industrializado (operação em sentido jurídico). Como exemplo: encaminhar produtos para armazenamento ou para apresentação em feira não enseja a tributação, é operação com incidência suspensa, conforme prevê o art. 43, inciso II⁶⁰ do RIPI. Já o ato de encaminhar esses mesmos produtos, que resultem em suas vendas na feira, serão tributados (alterou a posse e propriedade do bem, mudou de mãos em definitivo).

O art. 51 fala dos sujeitos⁶¹ da operação que dá azo à tributação. Neste interim, importante relembrar a hipótese de incidência deste imposto: a industrialização. Sujeito passivo da operação será o que identificável no rol do art. 51, mas, antes de tudo, será o que inserido em uma relação na qual há uma operação em que uma das partes tenha industrializado (fato gerador), o que legitima a incidência do gravame tributário. A nomenclatura do imposto é clara ao envolver a questão da industrialização, sua hipótese de incidência é a operação negocial com produto industrializado. O critério espacial limita, por questões territoriais, o ato de industrializar a operações ocorridas em solo brasileiro. A norma reguladora ao prever que a operação envolvendo determinados entes, que não deram tratamento ao bem que leve à classificação de 'industrializado', será objeto de incidência de alíquota de IPI, é descabida. Ao se falar da relação de importador *versus* consumidor, não há industrialização, mas sim previsão estendida em norma legal que aumenta a hipótese de incidência deste imposto: essa relação será tributada unicamente porque o importador será equiparado a industrial.

Segundo Leandro Paulsen, a indicação destes dois entes (importador e comerciante) "(...) revela inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência⁶²": ambos não

⁶⁰ RIPI, art 43, II: Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto: (...) II – os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes.

⁶¹ O conceito do termo *sujeitos da operação*, por Paulo Barros de Carvalho: "Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais." – CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 298.

⁶² "A indicação, como contribuintes, de outras pessoas, como o importador e o comerciante, revela inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência. Aliás, o STF não admite a cobrança de IPI do importador pessoa física,

industrializam o bem, mas apenas intermediam a sua entrega ao consumidor final. Operações envolvendo estes sujeitos, não apresentam parte que tenha alterado o bem, industrializado matéria, o que torna, pois, a norma passível de questionamento.

De outro lado, o fato de a própria lei prever ambos, importador e comerciante, como industrial, seria o suficiente para validar a incidência e descaracterizar alegações de ilegalidade. O artigo 121 do CTN prevê:

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

O inciso II reitera a legalidade do sujeito passivo previsto para a obrigação tributária, não através de interpretação dos envolvidos na hipótese de incidência do tributo, mas sim da pura e simples previsão deste sujeito na lei.

De toda forma, em que pese a aparente busca do legislador nos esclarecimentos e não abertura a questionamentos sobre quem é o contribuinte, o determinado na redação do inciso II esbarra na questão do óbvio: se todo seria certo determinar como responsável tributário o sujeito passivo única e exclusivamente porque a Lei assim prevê. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambiguidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impropriadas e até fórmulas vazias de sentido. Esse trato, de certa forma inconsequente da matéria legislada, obriga o Cientista do Direito a um penoso trabalho de reconstrução, de natureza compositiva, promovendo o arranjo lógico dos preceitos nos seus escalões hierárquicos de origem, desenvolvendo ingentes pesquisas

tendo em conta que, não sendo industrial, não é contribuinte do IPI, qualidade necessária para resguardar seu caráter não cumulativo (a pessoa física, não sendo contribuinte, não tem a quem repassar o ônus tributário), conforme vimos ao analisar a não cumulatividade própria deste imposto". - PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 140.

nos planos semântico e pragmático, tudo para obter, do sistema, um produto isento de contradições e idôneo para o fim a que se destina⁶³.

Como pontuado, em sendo as normas jurídicas fruto de exaço humana, de formulaço e debate entre parlamentares (ou, no caso da Constituiço, assembleia formada por pessoas para este fim) da mais ampla gama de formaçoes e convicçoes, não estará seu texto livre de falhas e possíveis questionamentos⁶⁴.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26 edico. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 202.

⁶⁴ Por Paulo de Barros Carvalho: "(...) não devemos esperar o legislador a edificaco de um sistema logicamente bem construído, harmnico e cheio de sentido integrativo, quando a composico dos Parlamentos  profundamente heterognea, em termos culturais, intelectuais, sociais, ideológicos e políticos. Essa tarefa difícil está reservada, única e exclusivamente, ao cientista, munido de seu instrumental epistemológico e animado para descrever o direito positivo nas articulaçoes da sua intimidade constitutiva, transformando a multiplicidade caótica de normas numa construço congruente e cósmica." – CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26 edico. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 203.

4 DO EXTRAPOLAR A INCIDÊNCIA A TÍTULO DE IPI

4.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO - Inciso I – Art. 46 CTN

O inciso I do art. 46 do CTN tem o desembaraço aduaneiro como critério de incidência, com a ressalva da procedência estrangeira do produto. Pondera Leandro Paulsen a questão de extraterritorialidade que se pode extrair do inciso:

Tal desembaraço ocorrerá no território nacional, mas, indiretamente, por força desse fato gerador especial do IPI, tem-se a tributação da saída do produto industrializado do estabelecimento do fornecedor estrangeiro, numa espécie de extraterritorialidade do IPI⁶⁵.

A CF, a despeito do que fez para o ICMS⁶⁶, ao dispor sobre a importação não previu a possibilidade de incidência do IPI. Para interpretação desta hipótese, primeiramente faz-se a análise do produto envolvido (critério material) que deverá ser, este produto, obrigatoriamente industrializado. Não é, pois, a importação em si ou o desembaraço aduaneiro, mas a condição do produto objeto da operação ser industrializado que validará a cobrança do imposto, é a produção do bem e não a condição de objeto de comércio exterior que valida o gravame.

O ato de industrializar o produto não ocorre em solo nacional (critério espacial, território de vigência normativa), mas sim em outro país. A ação para o inciso é *desembaraço* do bem, que por ser industrializado, arca com a tributação em solo brasileiro do imposto sobre produtos com essa qualidade específica (ser industrializado). A fase de produção não ocorreu em solo brasileiro, mas em tese a qualidade inerente ao produto puxa para si a

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 138.

⁶⁶ Prevê a CF: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IX – incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;”.

incidência, transmutando aqui o que valida a incidência para o verbo ‘desembaraço’. É esta a interpretação defendida para validar a incidência deste imposto para o caso, marginalizando a questão de industrialização em território nacional. O art. 34 do RIPI prevê expressamente “Art. 34. Fato gerador do imposto é: I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira”.

Há um fato gerador para o IPI, e está determinado por seu critério material previsto na constituição, que é produtos industrializados, produto que apenas se industrializado será objeto da tributação. O inciso I do art. 46, por sua vez, prevê a incidência do tributo em industrialização ocorrida além do território nacional. Desta forma, há que se interpretar uma extraterritorialidade da incidência da materialidade do tributo, o industrializar produto além das fronteiras brasileiras. A importação do bem pressupõe um ato de industrializar anterior, em solo que não sob a égide da soberania do Estado Brasileiro. Nas palavras de Fabio Soares de Melo:

(...) as operações de industrialização realizadas fora do território nacional não poderiam ser submetidas à tributação do País, na medida em que, se a materialidade do IPI (industrialização) se deu fora do território brasileiro, não há qualquer relação com nosso território, o que afastaria, de plano, o nascimento da obrigação tributaria relativa ao mencionado tributo⁶⁷.

Estar-se-á, desta forma, dando alcance a uma hipótese de incidência tributaria além de qualquer outra norma prevista no ordenamento jurídico brasileiro, que não seja resguardada por tratado ou acordo internacional. Por Paulo de Barros Carvalho, a questão da vigência espacial das normas de direito tributário:

(...) desde que se celebrem convênios entre os Estados e entre os Municípios, alguns princípios de extraterritorialidade podem ser eleitos e, nessa estrita dimensão, as normas de um serão vigentes no território do outro. Passa-se o mesmo com a União, quer na sua qualidade de pessoa política de direito constitucional interno, quer como pessoa no direito das gentes. Participando no concerto das nações, assina tratados e convenções internacionais que tem o

⁶⁷ MELO, Fabio Soares de. Artigo: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – panorama jurisprudencial atual. In IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

condão de imprimir vigência às suas normas, mesmo em território estrangeiro⁶⁸.

A hipótese prevista no inciso II do art. 46 (CTN) com a materialidade do imposto concretizada em solo estrangeiro, macula o nascimento da obrigação de pagar tributo⁶⁹. O previsto no inciso afronta o princípio da territorialidade, que prevê o alcance jurídico da lei nos fatos jurídicos ocorridos dentro do País, com poucas exceções previstas no próprio ordenamento constitucional (como exemplo à essa exceção: a renda auferida no exterior para critérios de Imposto de Renda). O elemento espacial, por mais que não expressamente previsto na norma, não deve negligenciar a territorialidade no ato de industrialização, por mais amplo que possa ser a denotação deste ato.

A previsão do inciso descaracteriza a industrialização, transmutando o IPI a gravame aduaneiro. Por Paulo de Barros Carvalho, quanto à construção do texto e das unidades normativas:

Há que ter em mente, nesse caminho, uma importante informação: as palavras componentes desta frase constitutiva de realidade jurídica tem uma denotação, que é o conjunto dos significados que, posteriormente, representam o signo. Ao mesmo tempo, essas palavras classificam-se dicotomicamente, na medida em que estabelecem duas categorias: a dos objetos que representam e a dos objetos que não representam⁷⁰.

O legislador ao dar corpo à previsão do IPI o fez nascer como Imposto sobre produtos Industrializados, à luz do antigo Imposto sobre Consumo. A acepção do conceito industrializado é ampla, como debatido, mas é certo que o imposto somente incidirá sobre bens industrializados. Desta forma, industrializar é premissa impossível de ser destacada de qualquer hipótese de incidência tributária do IPI. Não se fala de IPI sem o verbo industrializar, o tributo fica vazio, posto que não é renda, não é venda, não é prestação de

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 101.

⁶⁹ Por Geraldo Ataliba: "(...) um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na hipótese de incidência, se não se der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro e em geral dispensável – explicitamente, não será ato imponible. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária. Será um fato juridicamente irrelevante" – ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000. Páginas 104 e 105.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 247.

serviço que envolvido nele, mas sim o produto industrializado. Nesta senda, o industrializar é premissa, e os fatos geradores caracterizam critério material, que vinculado à qualidade inerente do produto para este gravame tributário: industrializado.

O legislador ao formular dito gravame, fala de hipótese de incidência em que o ato de industrializar o produto se deu além de suas fronteiras de atuação como formulador de normas jurídicas, fez incidir gravame sobre operação ocorrida em solo sob o qual não prediz normativos, ou não está autorizado a tanto. Do recorte dos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, o dispositivo fala de gravame tributário a incidir sobre produtos industrializados (objetos que representam), mas em uma das hipóteses de incidência fala de industrialização ocorrida para além de suas possibilidades soberanas para instituir como tal. Correto falar em representar bens industrializados donde consegue estipular como tal, já a intenção de abarcar operação ocorrida no exterior representa excesso inócuo.

4.2 IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

O Imposto de Importação é de competência da União, conforme está previsto no inciso I do art. 153 da CF. O §1º deste mesmo artigo traz a previsão de que é de competência do Poder Executivo definir as alíquotas para este tributo, considerando os limites previstos em lei.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros,

(...)

§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.

O aspecto material do II é a incorporação de produto de proveniência estrangeira à economia nacional, conforme prevê o art. 19 do CTN⁷¹, em território nacional. O produto importado pode ser proveniente da natureza, ou

⁷¹ CTN Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

produzido pelo homem, tem aspecto e conotação ampla, não sendo relevante a sua destinação⁷². Há discussão sobre a redação da norma e a previsão de incidência sobre mercadorias, vocábulo que restringe a interpretação quanto aos bens que objeto da incidência. De toda forma, vide posição do STJ⁷³ sobre o assunto, considera-se mercadoria como produto, em sentido amplo. O conceito do produto que objeto de incidência do imposto é amplo ao ponto de abarcar o próprio bem nacional ou nacionalizado que retorne ao país (art. 1º, §1º DL 37-66⁷⁴) e bens que constem como importados mas que não estejam fisicamente presentes quando da conferência pela autoridade aduaneira (*constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira* texto do §2º do art. 1º, DL 37-66).

É o Decreto Lei 37-66 (alterado posteriormente pelo DL 2.472-88) que institui o II⁷⁵ (a CF outorga competência, o CTN dispõe e regula os demais itens como o fato gerador, cabendo, entretanto, ao decreto instituí-lo).

O art. 31 do DL 2.72-88 prevê os responsáveis pelo pagamento do imposto, que são o transportador e o depositário, respondendo também solidariamente “a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto” e “b) o representante, no País, do transportador estrangeiro⁷⁶”. Serão considerados contribuintes deste imposto o

⁷² Por Paulsen e Melo: “Não se restringe (o II) à entrada de produtos destinados ao comércio (mercadorias), de produtos industrializados e de produtos corpóreos. Alcança também produtos para a incorporação no ativo fixo das empresas ou mesmo para consumo pelo importador, produtos naturais e eventuais produtos intangíveis.” PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 14.

⁷³ STJ, 1ª Turma, REsp 392-RS, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, abr-94 “TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – VALOR EXTERNO – BENS DE CAPITAL – DESTINADOS AO ATIVO FIXO – EMENDA CONSTITUCIONAL 23-83, CTN, ARTS. 19 E 20, II, DECRETOS-LEIS NºS 37-66, 730-69, 1.111-70 E 1.137-70 – PORTARIA GB 355-69. 1. As expressões mercadoria e produto, do contexto do Decreto-Lei 37-66, foram utilizadas com o mesmo sentido (...) 3. A importação de produtos em geral, ainda que destinados ao ativo fixo e não ao comércio, sujeita-se ao imposto de importação. 4. Recurso improvido”.

⁷⁴ DL 37-66 Art. 1º. O Imposto sobre a Importação incide sobre a mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. §1º Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se: a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado; b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo e substituição; c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador; d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e) por outros fatores alheios à vontade do exportador (...).

⁷⁵ Decreto Lei 37-66, Art. 1º O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

⁷⁶ Alíneas do Parágrafo único do art. 32, DL 2.472-88.

importador (pessoa física ou jurídica) que dê azo a entrada da mercadoria em território aduaneiro, o destinatário de remessa internacional e o aquele que adquirir mercadoria entrepostada.

As alíquotas estão previstas em Tabelas Aduaneiras que observam acordos entre países (observadas as que o Brasil participa). A que o Brasil adota é a denominada TEC (Tarifa Externa Comum), aplicada a Nomenclatura Comum do Mercosul. Para o II, assim como para o IPI, pode o Poder Executivo alterar as alíquotas, conforme previsto no art. 153, §1º da CF.

Quanto ao aspecto temporal, prevê o art. 23 do DL 37-66 que a incidência do imposto dar-se-á quando do registro da declaração de importação, para que ocorra o desembaraço na repartição aduaneira⁷⁷. Por Leandro Paulsen:

(...) é por ocasião do registro de declaração de importação, realizado eletronicamente através do SISCOMEX⁷⁸, que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Importação, de modo que dá ensejo à incidência (...) o Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759-09), em seu art. 107, determina que o imposto será pago na data do registro da declaração de importação. Aliás, o pagamento do Imposto sobre a Importação, assim como o do Imposto sobre Produtos Industrializados e do ICMS, é condição para o desembaraço aduaneiro do produto⁷⁹.

O II tem como critério material de incidência a entrada da mercadoria em território brasileiro, e essa entrada é marcada por registro em sistema específico (SISCOMEX), ato este prévio ao desembaraço aduaneiro, junto ao recolhimento dos demais tributos aí incidentes (como acima comentado por Paulsen, inclusive do IPI).

⁷⁷ Decreto Lei 37-66 Art. 23. Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44. Parágrafo único. No caso do paragrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.

⁷⁸ Sistema Integrado de Comércio Exterior, criado pelo Decreto 660-92 é sistema informatizado que detém registro, controle, acompanhamento de importações e exportações.

⁷⁹ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. Página 24.

4.3 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

O princípio da territorialidade “significa que só se pode exigir o tributo quando haja conexão do fato imponible com o Estado que tenha estabelecido tal imposto⁸⁰”. A eficácia da legislação tributária está interligada ao espaço territorial do poder político do qual emana, ou seja: pessoa política competente institui tributo que será válido e exigível dentro da esfera que atinge o seu poder de mando, que exercível seu poder de coercibilidade.

Parte da doutrina entende pela flexibilização do princípio da territorialidade⁸¹, falando de alcance da legislação tributária para além do território nacional⁸². Nesta situação ter-se-á - segundo Alfredo Augusto Becker, por Betina Grupenmacher⁸³ - o conceito de extraterritorialidade. Os autores abrem a distinção entre “extraterritorialidade em sentido material” e “extraterritorialidade em sentido formal⁸⁴”. Entretanto, mesmo dentre os que admitem a possibilidade de ser a competência tributária plurifacetada na questão de território a que incidir, sustenta-se que quando se fala de extraterritorialidade em sentido formal, sentido de abrangência coercitivo, um Estado legislar atribuindo possibilidades de incidência de seus gravames à territórios de outro Estado, seria uma afronta à soberania do segundo, bem como um abalo à segurança jurídica do contribuinte.

⁸⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Editora Dialética, São Paulo, 1999. Página 43.

⁸¹ Para esse entendimento de possibilidade de exceção à territorialidade como precursor da eficácia da norma tributária, traz Betina Grupenmacher informações: “Também com a evolução do conceito de soberania começam a se identificar e distinguir situações de vinculação das pessoas com os seus Estados, de maneira que as leis deste possam vincular seus nacionais por fatos realizados no estrangeiro. Não obstante, o território continua sendo elemento essencial do Estado. (...) Nesta evolução do princípio da territorialidade, duas são as restrições impostas a ele. Uma é aquela que afirma que a delimitação territorial do poder normativo estatal não é princípio imperativo, o que conduz à consequência de que a disciplina jurídica dos fatos ocorridos no estrangeiro não corresponde, necessariamente, à violação daquele território e outra que o conceito de territorialidade é tão indeterminado que é impossível dele derivar concretas consequências jurídicas.” - GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Editora Dialética, São Paulo, 1999. Página 46.

⁸² Por Alexandrino e Paulo: “(...) a vigência e aplicação da lei de uma pessoa política no território de outra.” – ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição, revista e atualizada, Editora Impetus. Niterói, Rio de Janeiro, 2008. Página 181.

⁸³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Editora Dialética, São Paulo, 1999. Página 47.

⁸⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Editora Dialética, São Paulo, 1999. Página 47.

Ao se falar em territorialidade e limitação espacial de domínio de pessoas políticas, adentra-se o conceito de soberania dos Estados. Soberania é a capacidade de um Estado diante dos demais num cenário Internacional, fazendo valer em seus domínios territoriais sua política e determinações. O Estado é soberano num plano interno, e haverá seu comprometimento com determinações externas a seu território conforme consentimento dado em tratados internacionais (transmutados em leis internas após retificação) ou convênios econômicos. Da soberania estatal, decorre a soberania fiscal, também chamada de competência tributária⁸⁵. Por Betina Grupenmacher:

A soberania tributária ou fiscal, portanto, em sua manifestação interna, ou seja, perante o direito nacional, tem o sentido de supremacia, de prerrogativa estatal de instituir tributos em relação a bens e pessoas localizadas em seu território ou a ele vinculada sendo ao lado do sistema constitucional tributário, o único fundamento válido do poder de tributar⁸⁶.

É justamente por ser soberano em seu território que o Estado pode dispor da ferramenta de arrecadar tributos para seu custeio. A soberania tem papel primordial posto que fundamento da competência tributária interna. A extensão desta soberania, como desdobramento (cogitando que os Estados gozam de autonomia e soberania de forma individual) leva à natural limitação entre Estados de alcance de seus preceitos internos: por normas de direito público internacional, a soberania de um Estado respeitará os limites da soberania de um outro Estado, conforme critérios espaciais (o poder de um acaba aonde começa o do outro, e neste caso, o início e o fim – via de regra – coincide com a fronteira territorial).

Por Irapuã Beltrão:

A legislação tributária terá então vigência na parte de território correspondente ao ente que editou a norma. Assim, ato federal vigorará

⁸⁵ Conforme elucidado em GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Editora Dialética, São Paulo, 1999. Páginas 18 e 21: “A competência tributária, qual seja o poder de estabelecer um sistema tributário dentro do limite territorial de um dado Estado, é manifestação da soberania fiscal. É o poder de fixar normas de direito tributário e aplica-las dentro de seu âmbito territorial de competência.”

⁸⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Editora Dialética, São Paulo, 1999. Página 21.

no território federal, se estadual no território do Estado respectivo e o mesmo acontecendo como Distrito Federal e os Municípios⁸⁷.

Para a legislação tributária brasileira, a regra é sua submissão ao princípio da territorialidade. Como comentado, há exceção:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, o 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.

Este artigo previsto na Constituição Federal denota a possibilidade de abranger dispositivo tributário territórios além das fronteiras da Federação. Atribui a competência para estipulações neste sentido à leis de normas gerais pela União elaboradas, em convênios e tratados internacionais pelo País retificados ou ao próprio texto do CTN. De toda forma, vale apenas citar a existência desta exceção ao princípio da territorialidade, de extraterritorialidade da legislação tributária, que para o IPI não se aplica: não há esta regulação extraterritorial até o momento em leis ou em convênios para dito tributo.

4.4 DO IPI E DA VISÃO DE SUA INCIDENCIA QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO

Citando novamente o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, da necessária interpretação jurídica das formulações legislativas, cabe “ao interprete fazer incursões pelo sistema, isto é, recorrer a diversos textos de lei, buscar por entre os diferentes diplomas normativos a integridade existencial da norma”⁸⁸. Para interpretação de normas, analisado o sistema e feita a interpretação jurídica, dos signos escritos há que se extrair a aplicação nos fatos sociais, que se tornam jurídicos. Se a experiência, que pressupõe ser conhecida como a ficção jurídica que resulta no desenho da norma (ou seja, o fato do cotidiano deve ser conhecido pelo legislador que sobre ela pretende

⁸⁷ BELTRÃO, Irapuã. Resumo de Direito Tributário. Niterói, RJ. Editora Impetus, 2006. Página 87.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015. Página 246.

dispor em lei) for regulada por normativos jurídicos, irrenunciável a leitura do ordenamento e o questionar eventuais itens que aparentemente destoantes. Da leitura e entendimento por destoante, que vale a abertura do debate da assertividade na cobrança a título de IPI quanto a sua hipótese de incidência prevista no inciso I, art. 46 do CTN: desembaraço aduaneiro.

Em havendo o II como tributo, classificado como imposto, de competência instituidora da União, prontamente previsto em lei própria e no texto da CF, sendo um gravame aduaneiro por excelência, em tendo como critério material de incidência a entrada de mercadoria em solo nacional, em contando com o cadastro no SISCOMEX como critério temporal de incidência, em sendo ambos os critérios caracterizadores de um reflexo único que justamente o desembaraço aduaneiro da mercadoria (as duas operações – entrada no país e cadastro no SISCOMEX o precedem, necessariamente, desencadeiam no desembaraço), não há que se falar em exigir IPI sob critérios nomeadamente distintos, mas idênticos após apuração interpretativa. Se não, vejamos: o inciso I do art. 46 do CTN prevê que o critério material de incidência do IPI é o desembaraço aduaneiro, o que efetivamente coincide com a entrada do bem no país, que é o critério material do II: não se fala em providenciar regularização do produto (desembaraço, IPI) se este não estiver em vias de entrar no país ou aqui não estiver (entrada, critério material do II). O critério temporal do IPI é o momento do desembaraço, e este poder-se-á concluir que será o cadastro no SISCOMEX. Com esta análise rápida mas satisfatória quando se tem as informações classificatórias relevantes para os dois tributos, estão II e IPI incidindo como impostos distintos, em cascata, mas idênticos.

Mesmo que com pontos idênticos, a situação para com os dois tributos afasta a hipótese de evocar bitributação para impor a inconstitucionalidade da cobrança, posto que são ambos tributos instituídos pela mesma pessoa política (União). Afastada a alegação de bitributação, que poderia expiar por inconstitucional a hipótese de incidência do inciso I do artigo do IPI no CTN, questiona-se a interpretação deste imposto e a incongruência desta sua hipótese, o destaque deste fato jurídico como causador do IPI.

CONCLUSÃO

Pesquisados os conceitos, levantados os princípios que envolvem a interpretação preterida pelas palavras descritas em uma única frase de exigência jurídica de reflexos e imponência tributária, refuto o texto legal evocando os conceitos de critérios formadores da hipótese de incidência e o motivador do IPI: industrializar produtos. Admitir que o cerne de execução e exigibilidade seja operacionalizado fora dos domínios espaciais da pessoa pública que o impõe só corrobora o inadiável questionamento. Imposto que prediz incidência por industrialização não abraça de forma coerente o conceito de gravame aduaneiro. Em que pese as cifras relevantes de recolhimento ao Estado, à fundamentação de que a previsão legal é clara; admitir sem questionar é incongruente, a intenção do legislador a perquirir imposto para onerar produto estrangeiro que adentre o país deverá ser feito sob outra rubrica (Imposto de Importação parece o mais adequado no atual quadro de opções).

Não foram abordados no presente trabalho, mas merecem destaque: interessante será a análise das raízes do IPI; o Imposto de Consumo previsto na Constituição Federal de 1946 e seus conformadores. Tema relevante que vale a pesquisa no paralelo conceitos teóricos e realidade prática: qual o impacto da desoneração a título de IPI em operações de desembaraço aduaneiro para as empresas. E, em favor do Estado, as formas de nivelção do II para suprir eventual receita perdida a título de IPI (partindo da premissa de retirada de validade do inciso I, art. 46 CTN). Uma abertura do que há de tratados em matéria internacional e busca mais detalhada sobre legislação estrangeira e extraterritorialidade, bem como os acordos e até um possível novo argumento para afastar o IPI como gravame aduaneiro: a ideia de acordo de não bitributação entre Estados (exemplo: veículo produzido nos EUA, buscar o planilhamento de incidência tributária deste Estado no território do qual fabricado, para então comparar aos tributos incidentes no Estado que destino importador; verificar se não é o caso de tributação onerosa e sob mesma rubrica pelos dois Estados). Abrir o caso de tributação sobre insumos

de produção e ônus real para as empresas brasileiras que dependem de matéria tributada (em que pese a questão da não cumulatividade na cadeia de produção a título deste imposto).

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 6ª Edição revista e atualizada. Niterói, RJ: Editora Impetus, 2006.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000.

BELTRÃO, Irapuã. Resumo de Direito Tributário. Niterói, RJ. Editora Impetus, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 9ª Edição. São Paulo, SP: Editora Dialética, 2010.

MELO, Fabio Soares de. Artigo: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – panorama jurisprudencial atual. In: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, páginas 01 a 24, 12 de dezembro de 2012.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª edição. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012.

STJ, REsp Nº 392-RS, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, abr-94.

STJ, REsp Nº 846.667 – RJ (2006 – 0095917-5), Relator Ministro Humberto Martins.

Receita Federal, informações sobre arrecadação mensal/anual. Documento disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2014/default.htm>>; arquivo em formato pdf

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/ApresentacaoOut14.pdf>>

Acesso em: 16/06/2015.

Superior Tribunal de Justiça. Busca de quantidade de processos envolvendo a Receita Federal como parte:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=Receita+federal&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4311>. Acesso em:

16/06/2015.

Supremo Tribunal Federal. Busca de quantidade de processos envolvendo a Receita Federal como parte:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>>. Acesso em:

16/06/2015.