



IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA – PENDERAÇÕES SOBRE A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

*Daniela de Andrade Braghetta*¹

Sumário: 1. Anteâmbulo – 2. Âmago – 3. Arremate.

1. ANTEÂMBULO

Tratativas, verificações dentro do imposto sobre a renda necessitam primeiro do subsistema constitucional.

Vemos, em proposições de sentido, a correlata condição necessária por definição de conteúdo para norma, fato e relação. Pela composição apresentada por Lourival Vilanova² faz-se necessário partir dos conceitos para expor, de forma pormenorizada, o direito. Passo a atingir tudo que é importante na produção de conhecimento, para ser capaz de alcançar a necessária redução de complexidades.

1. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Advogada, Professora do IBET.

2. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000. p. 217.

Trazemos, pois, o arremate exaltado por Ricardo Guibourg, de grande valia, de que, adotada uma decisão constitutiva sobre um determinado direito, não apenas determina o tal arcabouço, aplicável ao caso: também julga o conteúdo de normas processuais e sobre sua própria competência.³

Presente, pois, a análise do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, trazendo a determinação de que haverá a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e as regra-matrizes de incidência também contidas no Código Tributário Nacional, artigo 46, aqui relevantes a pela importação, quando do desembaraço aduaneiro (inciso I) ou quando da saída dos estabelecimentos (inciso II). Ainda, as disposições do artigo 51 determinam os considerados contribuintes do imposto, especialmente o parágrafo único do dispositivo, em que são considerados contribuintes autônomos quaisquer estabelecimentos de importador, industrial ou comerciante.

2. ÂMAGO

Percebemos, *in casu*, a incidência do IPI nas operações de revenda em dois momentos distintos, a saber: quando do desembaraço aduaneiro e, ainda, na saída no mercado interno. Atentemos para quando não há qualquer tipo de transformação no produto após o desembaraço. Percebe-se, em outras palavras, a inexistência de tributação na segunda hipótese, por não haver transformação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto. Onera-se, mais uma vez, a operação aduaneira, o que não merece prosperar.

Assim, buscou-se a solução no Poder Judiciário, para que, compondo a lide obtivesse o contribuinte linguagem normativa no sentido de que em somente um momento seria devido o tributo, qual seja, quando do desembaraço aduaneiro. O que

3. GUIBOURG, Ricardo. *Derecho, Sistema y Realidad*. Buenos Aires: Astrea, 1986. p. 59.

o artigo 46 do CTN prevê são situações alternativas, já que atesta o Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010), em seu artigo 4º, as industrializações por qualquer tipo de modificação. Exigir à literalidade as hipóteses apartadas do referido artigo do CTN nos leva à única conclusão possível: temos *bis in idem*.

Aquele que, na qualidade de importador de mercadorias, igualmente recolhe IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), tributo que, o Fisco entende dever ser cobrado em dois momentos, o que efetivamente ocorre.

Dessa maneira, como resultado de uma infinidade de questionamentos, o Supremo Tribunal Federal avaliou a temática na REPERCUSSÃO GERAL n. 906, tendendo a julgar de maneira favorável ao contribuinte, pela decisão primeiro Relator, o Ministro Marco Aurélio, com a apreciação pelo Pleno da Corte.

Desta sorte, pelo exposto, buscava-se a declaração de inconstitucionalidade da referida incidência dúplice, às quais estavam sujeitos os que buscavam solução no Poder Judiciário, onde pleiteavam a concessão de tutela jurisdicional que, em consonância com o entendimento esboçado pelo STF, a fim de que se abstinhasse de tributar duas vezes o IPI, naquela que se convencionou denominar operação de revenda.

Tendo em conta a relevância do tema, merece breve exposição o conceito de industrialização de produtos.

Percebemos estar o tributo dentro da competência constitucional da União e, como o próprio nome sugere, incide sobre operações com produtos industrializados, nacionais e estrangeiros.

Partindo, pois, da premissa que o legislador pretende empregar palavras com sentido jurídico próprio, ou seja, nunca de forma fortuita, é necessário concluir que o referido imposto, ao trazer o adjetivo “industrializado” ao lado do substantivo “produto”, traz a denotação para recair exclusivamente sobre algo que se submeta a algum processo de tecnicização.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Podemos perceber o fato jurídico tributário como aspecto material da hipótese de incidência tributária. Se, de acordo com o artigo 4º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica específica do tributo é determinada por tal fato jurídico, pode-se afirmar irrelevante para qualificá-lo a denominação adotada por lei. No entanto, é bastante relevante a análise do *nomen juris* do imposto.

Todavia, como anteriormente explanado, em decorrência da importação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem exigido o recolhimento do IPI quando do desembaraço aduaneiro e, novamente, quando da saída do produto no mercado interno, sem que este produto tenha passado por qualquer novo processo industrial.

Por conta disso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil determina a cobrança do tributo duas vezes, com o cristalino *bis in idem* sistematicamente sendo percebido.

Tal entendimento, todavia, parece não apenas inconstitucional, como também ilegal, vez que os valores recolhidos, a título de IPI, não devem ocorrer sem que os aspectos da Regra-Matriz de Incidência sejam preenchidos.

Ora, algumas Soluções de Consulta extraídas do *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil apontam precisamente nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: Contribuinte. Revenda de vidros. Não é contribuinte do IPI o estabelecimento comercial que revender vidros a distribuidores e comerciantes varejistas, sem qualquer transformação ou beneficiamento, já que, consoante a legislação regente, não constitui fato gerador do referido tributo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

Solução de Consulta n. 79 de 28 de maio de 2001

(Destacou-se)

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: IPI. INCIDÊNCIA. O IPI incide na saída do estabelecimento industrial de produtos que nele foram submetidos a operação de industrialização, bem como na saída de bens de produção adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda. **O IPI não incide nas operações em que saem do estabelecimento industrial mercadorias revendidas a consumidores finais sem terem sido submetidas a processo de industrialização no dito estabelecimento.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

Solução de Consulta n. 12 de 12 de fevereiro de 2003

(Negrejou-se)

Notório que a problemática, levando em conta empresas que se prestam ao comércio, importação e exportação e distribuição de produtos, se encaixa fielmente nas situações acima, trazidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em suas soluções de consulta: não há transformação e industrialização e, portanto, inexistente o fato jurídico tributário do IPI.

Caberia ao ato comprovativo a respectiva linguagem competente, capaz de reduzir o termo aquilo que foi capaz de ser reproduzido por escrito. Demonstração pertinente, ainda, está presente na enunciação de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴:

Suspeita não é prova. Nem mesmo se pode supor que o simples indício autorize a concluir pela má fé. Indício não é prova; é elemento de suspeita. Prova é fator de *convencimento*. Corresponde ao fato ou concurso de fatos cuja existência ou relacionamento conduzem a uma convicção. O indício faz irromper uma dúvida e leva à suspeita. A prova dirime a dúvida e confirma a suspeita, por que desemboca na demonstração, que gera o convencimento.

Fica a convicção de que o fato só consegue se manter, quando posto a questionamento, diante de elementos capazes de patentear conteúdo de significação – as provas.

4. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Procedimento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 7-8, jan./jun. 1979, p. 67.

Corroborar tal entendimento a doutrina, jurisprudência e, inclusive o consolidado do Supremo Tribunal Federal, como vem sendo decidido, onde é indevida a existência do *bis in idem* apontado. A determinação, em afronta ao Texto Constitucional, tornou-se objeto de análise do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 946.648, em que a matéria tomou a orientação da inconstitucionalidade, com tratamento por repercussão geral.

O fenômeno do *bis in idem* ocorre no direito pátrio quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato jurídico tributário mais de uma vez. Nesse sentido as palavras de Roque Carrazza, *in litteris*:⁵

Com o escopo de afastar possíveis dúvidas, lembramos, meteoricamente, que, em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas.

Isso porque a Constituição Federal, norma maior do Estado Brasileiro, determina a competência da União no caso dos impostos, conforme disposição do artigo 153.

A Carta Magna escolheu os conteúdos econômicos tributáveis, limitando, portanto, a competência do ente federativo para instituição do critério material das Regras-matrizes de Incidência. No entanto, a Legislação Tributária ou as determinações estabelecidas pelos agentes arrecadadores e fiscalizadores não podem determinar a interpretação de maneira diversa o que consta na Constituição Federal. Assim como o que é estabelecido pelo art. 110 do CTN, prevendo que também não pode alterar definições, ampliar conceitos ou alcance da norma tributária.

Assim decidia o Excelso Pretório em mais de uma ocasião, e, até mesmo em recurso com declaração de repercussão

5. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 605.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

geral, no voto do Min. Marco Aurélio, no RE n. 946.648/SC, para cravar o Tema 906:

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

No mesmo sentido de entendimento da inconstitucionalidade de ampliação de conceitos trazidos pela Constituição Federal, foi assentada impossibilidade de incidência de IPI em dois momentos, em diversos julgamentos dos tribunais.

Há que se destacar, historicamente, que o tributo em comento veio demarcado com as situações previstas na Lei n. 4502/64, determinado regras-matrizes distintas, pelo inciso I “quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro” e ao inciso II “quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor”. Perceba-se que estamos tratando de inexistente produção nacional, reitere-se!

Pois bem. Precisamos deixar claro que são inúmeros contextos, inúmeras conotações que precisam ser levadas em conta. A simples leitura do artigo 46 não basta, e sim todo o contexto normativo.

Ainda, percebia-se o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, consolidado sobre o tema:

Há a necessidade de impor-se limite ao vocábulo “operação”, a partir de interpretação à luz da Constituição Federal, sob o risco de transmutar a natureza do IPI e invadir a competência dos Estados, no tocante à tributação da circulação de mercadorias estabelecida no artigo 155, inciso II, do Diploma Maior. A interpretação que a União busca conferir ao termo “operações”, como passível de levar a tributação de qualquer negócio comercial a envolver produto industrializado, consubstancia verdadeiro desvirtuamento do figurino constitucional, possibilitando, inclusive, eventuais abusos por meio da proliferação de equiparações desvinculadas de qualquer correspondência com a produção industrial em si.

Nesse sentido, transcrevo lição do professor José Roberto Vieira: “Se é verdade que alguns traços das operações sujeitas à incidência do IPI – tais como sua caracterização como negócios jurídicos que envolvem transmissão da propriedade ou posse, bem como a saída do estabelecimento como critério temporal – só são desenhados pelo legislador infraconstitucional; também é verdade que outros, mais essenciais, têm inegável assento constitucional, como a ideia da realização de operações com produtos industrializados, por parte do industrial. Ora, quando o legislador ordinário, mediante equiparações fictícias, contempla operações realizadas por estabelecimentos que não industrializaram os produtos, meros comerciantes, submetendo-as à tributação pelo IPI, escapa, a toda evidência, dos lindes da moldura hipotética constitucional, afastando-se dos cancelos da operação realizada pelo industrial, para penetrar na seara das operações exclusivamente mercantis, invadindo a arena de incidência do ICMS. Desse modo, o legislador da União, ao lançar mão do recurso ficcional, fere os limites da competência que lhe foi outorgada, viola a discriminação constitucional de competências e não só alarga, de forma não autorizada, a própria competência, mas, pior do que isso, invade despudoradamente competência alheia.”

(RE 946.648/SC, Rel. Min. Marco Aurélio)

O que se demonstrava é o fato de que o Imposto sobre Produtos Industrializados sofre operações distintas, havendo aqui que se falar em apenas uma delas, quando da importação dos produtos.

Mais uma vez o entendimento da doutrina pátria, sob a ótica de Misabel Abreu Machado Derzi:⁶

(...) a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o IPI sobre a importação de produtos industrializados.

Isso quer dizer que não fica permitido à legislação ou ao Fisco alterar conceitos visando acrescentar um tributo sem o

6. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

devido respaldo constitucional. De tal sorte, não pode o IPI, imposto com característica de angariar recursos para o tesouro da União, com a efetiva construção de regra-matrizes de incidência distintas, ainda que sob um manto constitucional.

Vem o julgamento do Supremo Tribunal Federal, quando chamado a por termo no julgamento em questão, por maioria, alterar o entendimento até então presente – por quatro anos, no sentido seguinte, oposto ao então determinado:

“É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”

O Ministro Alexandre de Moraes, Relator para o Acórdão agora vencedor, assim:

Ora, o importador que somente recolhe o IPI por ocasião de desembaraço aduaneiro não está na mesma situação do industrial brasileiro. A base de cálculo do IPI cobrado deste último alcança, além dos custos de produção e todos os impostos aí incidentes, o lucro da indústria.

Assim, se o importador agrega valor ao produto (nem que seja apenas o seu lucro), cobrando valor superior, na revenda do bem no mercado nacional, do que aquele montante pago na importação, deve pagar o tributo sobre este acréscimo, tal qual ocorreria, com qualquer outro industrial ou equiparado a industrial na alienação de produtos nacionais.

(...)

Não se pode olvidar, ainda, que o IPI tem função eminentemente extrafiscal, e visa, dentre outros objetivos, ser instrumento indutor da atividade econômica e industrial do País. Em assim sendo, não caberia estender tratamento mais favorecido ao produto industrializado no exterior, tornando a carga tributária incidente sobre o bem importado inferior àquela que grava o bem nacional.

Aqui, quer parecer que o entendimento agora firmado busca esteio em questões alheias ao que pretendemos tratar na construção da regra-matriz de incidência em cada uma das

situações concretas a que se sujeita o contribuinte, com composições financeiras, forasteiras ao núcleo do critério material estritamente visto como um verbo e seu complemento e as nuances posteriormente esmiuçadas em seus estudos.

3. ARREIMATE

As formulações práticas, relativas ao arcabouço tributário, não trarão questões de conflitos de competência entre tributos ou análise de conjunturas envolvendo eventual bis in idem. Para questões como a contida do IPI incidente na importação e posterior revenda, do direito tributário buscaremos o enfoque no fato de ser ou não possível falar em relações jurídicas tributárias concretamente apresentadas.

Não ocorre, na inserção social um dissipar de conflitos. Ao contrário. As ideias opostas se mantêm presentes, porém devem atender a um mínimo de disciplina que o direito lhes impõe, como agente capaz de estudar, regular condutas e estabelecer o convívio na maneira de adequação àquilo que disciplina e eventualmente restou entendido.

Por ser, o subsistema constitucional tributário, tão rico em estipulações, normatizando sobremaneira aquilo que entende como necessário, nada mais lógico que dali sorver tudo o que for possível para emitir um determinado juízo, ainda que sequer seja necessário trazer de outros campos normativos suportes que porventura possam aparecer.

Cabe sim ao Supremo Tribunal Federal a palavra final na solução do conflito de competências, que somente poderá ser alterada com a alteração dos constituintes presentes em sua composição, o que de fato ocorre.

Necessária à interação de discursos – e linguagens – o constante aprimoramento das enunciações objeto da busca do conhecimento, serão constantemente postos à prova na medida em as conjunturas do mundo estão em constante mudança, também como forma de verificação da segurança jurídica, cara à sociedade.