

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito

Vívian Cintra Athanazio

A matriz tributária brasileira: análise da jurisprudência acerca da incidência do IPI, à luz do princípio da capacidade contributiva e do adequado tratamento tributário do consumo

Brasília
2014

Vívian Cintra Athanazio

A matriz tributária brasileira: análise da jurisprudência acerca da incidência do IPI, à luz do princípio da capacidade contributiva e do adequado tratamento tributário do consumo

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Prof. Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

Brasília
2014

TERMO DE APROVAÇÃO

VÍVIAN CINTRA ATHANAZIO

A matriz tributária brasileira: análise da jurisprudência acerca da incidência do IPI, à luz do princípio da capacidade contributiva e do adequado tratamento tributário do consumo

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do título de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

Guilherme Pereira Dolabella Bicalho
Professor Mestre e Orientador

Valcir Gassen
Professor Doutor e Examinador

Pedro Júlio Sales D'Araújo
Professor e Examinador

João Vitor Luke Reis
Advogado Especialista e Examinador

Brasília, 04 de dezembro de 2014.

AGRADECIMENTOS

Registro meus sinceros agradecimentos aos meus pais, que nunca me deixaram perder a fé na força que têm os sonhos e a vontade, e que sempre estiveram ao meu lado, demonstrando todo o amor e o apoio incondicional.

Ao meu irmão, Brian, obrigada pelos gestos de carinho e afeto.

Não poderia deixar de registrar, ainda, meus agradecimentos aos amigos que, graças à Faculdade de Direito, tive a honra da convivência, das conversas, das discussões e dos questionamentos.

Ao GETRIB – Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário, especialmente ao Pedro e aos Professores Guilherme e Valcir, meus agradecimentos pela imersão e iniciação na crítica e no pensamento acerca do Direito Tributário, bem como por todas as conversas e discussões que tanto enriqueceram a minha graduação e, certamente, contribuíram e ainda contribuem no desenvolvimento dos meus passos acadêmicos e nas reflexões sobre o Direito.

RESUMO

A matriz tributária brasileira guarda, atualmente, certas características bastante nítidas de regressividade, ante a premente opção pela tributação sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio. Nesse ponto, temos a inobservância da capacidade contributiva e, ainda, a deturpação de certos institutos e de certas técnicas, como a não cumulatividade, no intuito de evitar a tributação, o que, eventualmente, acaba ganhando o respaldo do Judiciário brasileiro, ainda que num grave descompasso com os preceitos constitucionais e legais. Tendo em consideração essas questões iniciais, é possível a análise mais detida da evolução e conformação histórica do Imposto sobre Produtos Industrializados, um dos tributos incidentes sobre o consumo com maior expressão para a arrecadação tributária brasileira, com características próprias e bastante peculiares, que perpassam a seletividade e a extrafiscalidade e, conforme a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, principalmente, do Superior Tribunal de Justiça, tem sido objeto de interpretações que merecem reflexões e críticas mais aprofundadas.

PALAVRAS-CHAVE: Matriz tributária – Tributação sobre o consumo – Regressividade – Capacidade contributiva – IPI – Jurisprudência – Revenda de produtos importados – Não cumulatividade

SUMÁRIO

1. Introdução	7
2. Aspectos gerais da matriz tributária brasileira e as suas implicações	8
2.1 Breve panorama do desenvolvimento e das características da matriz tributária brasileira	11
2.2 Necessidade de repensar as escolhas e os parâmetros da matriz tributária brasileira e a importância da capacidade contributiva como pilar básico e norteador da tributação	17
3. A incidência do IPI e os limites do seu fato gerador	24
3.1 Breve histórico do IPI	26
3.2 Características do IPI como tributo federal incidente sobre o consumo ...	30
3.2.1 Base de cálculo, alíquota, seletividade e não cumulatividade.....	32
3.2.2 Sujeitos da relação jurídico-tributária do IPI	40
3.3 Base econômica e limites do fato gerador do IPI	43
4. Análise crítica da jurisprudência	47
4.1 Alterações da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da incidência ou não do IPI na revenda de mercadorias importadas que não sofreram qualquer processo considerado como de industrialização após o desembaraço aduaneiro	48
4.2 Críticas ao uso indevido do fundamento da não-cumulatividade	52
5. Conclusão	54
6. Referências	55

1. Introdução

Desde o momento em que a propriedade se deslocou e se afastou do seio do Estado, este passou a depender dos recursos oriundos da tributação¹. Por esta razão, ao longo do tempo consolidou-se a ideia de que o ser humano tem apenas duas certezas na vida: a de que pagará tributos e a de que morrerá.

Diante disso, é clara a importância da compreensão da tributação e de suas consequências nos planos jurídico, social, econômico e político pela sociedade e, principalmente, pela comunidade jurídica, que, além do dever de aplicação do Direito, também tem o de promover a reflexão e a crítica, superando, assim, o paradigma da mera aceitação e de conformismo com a realidade.

Adiante, será exposta uma análise, ainda que breve, do fenômeno tributário, partindo-se da ideia e da concepção de matriz tributária, que, conforme será exposto, trata-se de uma opção de substituição à ideia de sistema tributário, a fim de permitir-se uma análise mais aprofundada e mais próxima da realidade.

Após, analisar-se-á rapidamente o desenvolvimento da matriz tributária brasileira, a partir do histórico das relações entre a sociedade e a tributação pelo Estado, nas suas diversas formas, para, depois, abordar-se a importância da capacidade contributiva para o equilíbrio e a equidade na arrecadação pelos entes políticos.

Na análise do desenvolvimento da matriz tributária brasileira, também serão abordados os impactos que as alterações e as reformas legislativas, principalmente as realizadas na década de 1960 tiveram para a conformação do atual Direito Tributário e todas as suas características.

Abordar-se-á, ainda, a questão da preferência do legislador pela eficiência da tributação em detrimento da equidade e da justa divisão dos encargos, bem como os impactos que isso acarreta para as relações entre o Fisco e os contribuintes.

Passada a elaboração de um panorama geral, adentrar-se-á na questão atinente à tributação sobre o consumo, a preferência legislativa pelos tributos

¹ Gassen (2012, p. 38) explica que “[...] a cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica destes em relação à sociedade. Uma dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade. Neste sentido, para que o Estado tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção, precisa se apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos.”

indiretos e as suas implicações, principalmente para a percepção de contribuição efetiva do consumidor, tendo em vista a transparência fiscal.

Após, passar-se-á à análise mais detida e aprofundada do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), que é um dos tributos incidentes sobre o consumo, considerando-se seus diversos aspectos jurídicos.

Ao final, de forma crítica, tratar-se-á do atual entendimento dos Tribunais Superiores acerca da incidência do IPI em determinadas operações, bem como dos argumentos colacionados, tanto para afirmar as exações, quanto para afastá-las, expondo-se, ainda, a fragilidade de alguns fundamentos tão utilizados pela doutrina e pela própria jurisprudência quando da aplicação do Direito Tributário, o que acaba contribuindo para o distanciamento do fenômeno da tributação da realidade social, econômica e política do Brasil.

2. Aspectos gerais da matriz tributária brasileira e suas implicações

Ao selecionar, dentre as possíveis escolhas de instituição de tributos, aquelas que prevalecerão, o Legislativo deve ter em mente que o fenômeno tributário guarda implicações e consequências de cunho social, político e econômico.

Além disso, deve considerar e pensar a necessidade de observar o critério da equidade², consubstanciado na repartição justa e proporcional à capacidade de cada contribuinte, principalmente no processo de escolha das possíveis fontes originárias passíveis de sofrer arrecadação pelo Estado, a renda, o patrimônio e o consumo³.

Afinal, o dever de pagar tributos não decorre e não pode decorrer da mera supremacia do Estado em relação aos indivíduos. É necessário que a sociedade contribua da maneira mais espontânea possível, considerando os benefícios que a manutenção do ente estatal e de sua estrutura proporcionam à coletividade.

Sabemos que o alicerce do tributo é, essencialmente, de conteúdo ético. A moral é seu maior fundamento, tendo-se em vista as suas finalidades e aplicações. Constitui o imposto um dever de todos, e, na medida de sua compreensão, à luz da justa exação e correta

² Para Ferreira (1986, p. 177), equidade é “o repartir dos gravames de maneira justa, proporcionalmente à capacidade de cada um, observando, assim, a chamada “igualdade natural”.

³ “Atualmente, sabe-se que os índices de capacidade contributiva reportam-se, sempre à renda, ao patrimônio ou ao consumo. Os índices são plurais porque plurais são os fatos reveladores da situação econômica dos sujeitos, argumento que afasta, definitivamente, a possibilidade de um imposto único”. (COSTA, R., 1996, p. 28)

aplicação dos seus resultados, passa o mesmo a ser encarado como um direito fundamental do cidadão. (FERREIRA, 1986, p. 176)

Nesse sentido, é imprescindível que exista uma ligação e uma relação próxima entre a atividade arrecadatória do Estado, com vistas à sua manutenção, e a sociedade e a realidade socioeconômica, na tentativa de superar o atual estado de descontentamento e de desânimo do cidadão comum em pagar impostos, conforme bem exposto por Balthazar e Alves (2004, p. 171), ao analisar o histórico da evolução do uso da força para a utilização do sistema normativo como forma de cobrança dos tributos:

Esta superestrutura [composta por regras, princípios, institutos], porém, é muito recente na história do homem. Daí a razão do sentimento generalizado de repulsa, entre os homens, ao pagamento de tributos. Hoje, organizado socialmente, persiste no cidadão tal sentimento, como consequência do longo período de ausência de bases organizadas para a exigência do imposto, numa evidente falta de transparência na aplicação dos recursos, falta de neutralidade na relação fisco versus contribuinte, e, na maioria dos ordenamentos positivos, absoluta falta de planejamento na aplicação de políticas públicas de serviços.

No intuito de analisar e aproximar o Direito Tributário da realidade brasileira desenvolveu-se a ideia da substituição da análise simples e pura do sistema tributário brasileiro ⁴, consubstanciado nas normas atinentes à atividade arrecadatória do Estado, pela de matriz tributária, a fim de se adentrar na análise das escolhas e das opções previamente estabelecidas no âmbito da tributação, para a fixação dos limites do Estado e da própria Constituição⁵.

Tal desenvolvimento não ocorreu pela imprestabilidade da análise da tributação sob o enfoque do sistema tributário. Ocorreu, na verdade, em decorrência de sua limitação aos aspectos internos da tributação – sistema normativo – e de sua

⁴ Ao tratar da concepção de sistema tributário, Gassen (2012, p. 29) afirma que “[...] é um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante.” O autor complementa, explicando que também englobam a concepção de sistema tributário as normas que tratam dos princípios e das imunidades, da competência tributária e das espécies de tributos.

⁵ Nas palavras do Professor Gassen quem, ao apresentar a obra *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário* (ob. cit.), afirma que “[...] quando se faz referência ao Estado ou à Constituição, v.g., ao Estado de Bem-Estar Social, ao Estado Democrático de Direito, ao Estado Constitucional, ao Estado Social, à Constituição Cidadã, entende-se que é necessária uma compreensão adequada do Direito Tributário, em especial da matriz tributária brasileira. Esta entendida como as opções feitas de antemão, no âmbito da tributação, que estabelecem, no horizonte de sentido, os limites do Estado e da Constituição.”

reduzida capacidade de ser considerado quando da análise do fenômeno tributário sob o viés social e econômico, necessário para o pensamento e a crítica da realidade, a fim de, inclusive, desenvolver as ferramentas necessárias para a redução de desigualdades e de disparidades há tanto observadas e enfrentadas pela sociedade brasileira.

Nesse sentido, tratando dos entraves impostos pela limitação da análise e da crítica ao fenômeno da tributação, tendo como pressuposto o sistema tributário nacional, Gassen (2012, p. 31) expõe que:

[...] outra dificuldade do emprego da expressão sistema tributário é que por intermédio dela não se tem contemplado a discussão em relação a carga tributária, o montante e como essa é dividida entre os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) e sua respectiva capacidade contributiva.

O mesmo autor alerta, contudo, que não se trata de mera substituição de uma expressão pela outra – sistema tributário por matriz tributária –, mas a oferta de uma nova opção de tratamento, pensamento e crítica ao fenômeno tributário e às suas implicações.

Desta maneira, é possível entender a expressão ‘matriz tributária’ como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário.”⁶. Além disso, também é possível ir além e afirmar que o conceito de matriz tributária se diferencia do conceito de sistema tributário, pois:

[...] incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir de suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos. (GASSEN, 2012, p. 32)

⁶ GASSEN, 2012, p. 32.

Portanto, percebe-se que o conceito de matriz tributária se mostra mais adequado e útil para a análise do fenômeno tributário, considerando as consequências que as escolhas legislativas trazem para a percepção da sociedade acerca da tributação e como essas escolhas e parâmetros influem na própria realidade socioeconômica.

Entendida a noção de matriz tributária e a sua importância para o presente estudo, será exposto adiante um breve panorama do desenvolvimento histórico da matriz tributária brasileira, a fim de entender como foram traçadas e alcançadas suas principais características para, depois, tratarmos das necessidades de mudanças e conformações à realidade brasileira.

2.1 Breve panorama do desenvolvimento e das características da matriz tributária brasileira

Na atual conjectura e conformação social, política e econômica, a arrecadação de recursos a partir da tributação da renda, do patrimônio e do consumo é imprescindível para a manutenção da estrutura do Estado, bem como para a realização de suas atividades mínimas, aí incluídas as de cunho redistributivo e as de bem-estar social.

A necessidade de tributar, entretanto, não pode implicar na desconsideração de preceitos básicos, como a observância e realização do princípio da capacidade contributiva, a busca pela justiça fiscal aliada à realização da justiça social, ou na inobservância das garantias fundamentais mínimas de proteção dos contribuintes ao poder de tributar do Estado, como, por exemplo, a legalidade, a anterioridade e a vedação ao confisco⁷, que são frutos de um longo e intenso processo de reconhecimento da necessidade de proteção do indivíduo em face do poder arbitrário e abusivo do Estado.

Nessa linha, é fácil perceber, a partir da análise da própria história brasileira, que a desconsideração desses valores causa grande desgaste na relação entre a

⁷ “Alguns princípios tributários tidos hoje como fundamentos e garantias dos contribuintes, como Legalidade e Anterioridade, surgem com a Magna Carta inglesa de 1215. Foram normas, porém, de proteção dos interesses da nobreza e alto clero inglês contra os desmandos da Coroa. A sistematização do agir tributário foi lenta, portanto, como processo de defesa dos interesses do cidadão em face da atividade fiscal do Estado.” (BALTHAZAR, 2005, p. 22)

população e o Estado⁸, principalmente no momento de arrecadação de recursos a partir da tributação.

Durante todo o período do Brasil colonial, por exemplo, ignorou-se a capacidade contributiva na instituição e na cobrança dos impostos⁹. Tal desconsideração, aliada à escassez dos recursos e ao aumento dos preços dos produtos básicos, como os alimentos, ensejou o crescimento e desenvolvimento do sentimento popular de revolta e de indignação em relação aos abusos cometidos pelas autoridades, o que culminou em vários episódios de violência e sangria envolvendo o povo e o Estado¹⁰.

Não só a população menos abastada manifestava e desenvolvia o sentimento de descontentamento e de revolta. A elite colonial, tal como a imperial, também resistiu e demonstrou indignação em face da exploração lusitana. Ademais, à medida que a carga tributária, que já era bastante exacerbada, crescia, aumentavam também os desvios e a corrupção da sociedade, na tentativa de burlar o Fisco e a sua fiscalização.

Avançando um pouco mais, temos que os moldes do que hodiernamente entendemos por Direito Tributário começaram a ser traçados na década de 1960, a partir de uma série de alterações na legislação, com o intuito de racionalizar e imprimir lógica a um sistema, que era, nas palavras de Feitosa (2012, p. 207):

[...] amórfico, não dotado de uma lógica aparente, pois vários tributos detinham bases de cálculo imprecisas (e.g.: taxa do selo) e havia a pluritributação dos entes federativos sobre idênticas bases econômicas (e.g.: impostos sobre atos comerciais) onerando excessivamente os negócios jurídicos.

⁸ Nesse sentido, a forte opinião de Ferreira (1986, p. 132), para quem “Não temos, em termos de Nação, uma consciência firme do aspecto moral do tributo como instrumento para atender às necessidades do Poder Público, as quais, afinal, são as nossas próprias necessidades. Não temos e nem nos preocupamos com a idéia do quanto nossa contribuição para o Erário cada vez mais se faz importante, não só sob o aspecto financeiro, mas sobretudo, no social, na promoção da educação, da saúde, enfim, do nosso bem-estar geral.”

⁹ Sobre o tema, pertinente a leitura de Balthazar (2005, p. 55), para quem “A partir de meados do século XVIII, a política tributária tornou-se cada vez mais opressiva e violenta. Como sempre, a Portugal não interessava a capacidade contributiva dos colonos, mas sim tentar por todas as formas amenizar seu déficit da balança comercial com a Inglaterra.”

¹⁰ Um dos episódios que certamente ficou marcado na história brasileira foi a Guerra dos Mascates, que, segundo Balthazar (2005, p. 54), também ocorreu por conta dos desequilíbrios na tributação. Nesse sentido, o autor afirma que “Ainda no início do século XVIII, antes do auge da mineração, ocorreu o primeiro de uma série de conflitos envolvendo colônia e metrópole, a Guerra dos Mascates, cuja causa primeira era a criticada e odiada política tributária.”

A análise das escolhas dessa época de racionalização do Direito Tributário é de extrema importância para o estudo da matriz tributária como concebida hoje, que não deixa de ser reflexo das mudanças realizadas na legislação à época (década de 1960 em diante)¹¹. A título de ilustração, é assente que “[...] o ponto fulcral da atual matriz tributária reside, de fato, na análise da Emenda Constitucional nº 18/65 [...]”¹². No mesmo sentido, se manifestaram Balthazar e Alves (2004, p. 181):

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foi considerada a primeira reforma que mudou significativamente o sistema tributário brasileiro, pois as Constituições de 1934, 1937 e 1945, apenas repetiram o sistema da Carta Magna de 1891, alterando aqui e ali a discriminação de rendas então vigente. Apesar das críticas citadas, a reforma propiciou condições para a promulgação da Lei nº 5.152, de 1966, que se transformaria no Código Tributário Nacional, em vigência a partir de 1967.

A referida emenda tinha por supostos fundamentos e objetivos uma tributação mais justa¹³, ao promover reformas qualitativas no sistema de tributação, como a restrição das espécies tributárias, a constitucionalização dos limites à tributação, a separação das competências para tributação das bases de incidência, que também foram mais bem divididas, entre outras mudanças de relevo para o delineamento da nossa atual matriz tributária. Nesse sentido, Leonetti (2006, p. 276) explica:

Um dos grandes méritos do sistema tributário nacional introduzido pela Emenda 18/65 foi, sem dúvida, a adoção do critério econômico para classificação dos impostos, i.e., discriminou-se com referência às suas bases econômicas, facilitando-lhe assim a operacionalização. Entretanto, a maior virtude da reforma tributária operada pela Emenda 18/65 talvez tenha sido a de permitir que o princípio federativo pudesse ser efetivamente implementado, na medida em que as competências tributárias dos entes federativos restaram explicitadas.

¹¹ Da análise do Código Tributário Nacional, datado de 1966, percebe-se, por exemplo, a clara preferência do Legislador pela eficiência da tributação em detrimento da justa divisão dos encargos. Sobre o tema, Feitosa (2012, p. 238) anota que “[...] depreende-se que os legisladores tributários, ao perseguirem uma composição qualitativa das teorias da tributação mais recorridas no período para compor o Código, sopesaram de maneira preponderante a da tributação eficiente, que, somada aos equívocos legislativos e administradores referenciados, estabeleceu sistema que penalizava as classes sociais menos abastadas. Criada a desigualdade, o sistema não foi capaz de corrigi-la, em razão de interesses dos entes arrecadadores.”

¹² FEITOSA, 2012, p. 227.

¹³ A análise da realidade socioeconômica e tributária após o advento da Emenda Constitucional 18 de 1965 comprova, contudo, que grande parte dos fundamentos da alteração constitucional não passou de mero discurso de legitimação, pois, como podemos concluir da atual conformação da matriz tributária e de seu desenvolvimento histórico, a equidade e a observância da capacidade contributiva não foram privilegiadas, o que colaborou para a manutenção e para o aumento da regressividade tributária, sem o necessário incremento da redistribuição de renda, com o intuito de reduzir as desigualdades.

Entretanto, as alterações decorrentes e as que se seguiram após o advento da Emenda Constitucional nº 18/65 não tiveram o sucesso de efetivamente realizar uma tributação mais equânime e sequer guardaram a mesma preocupação e os mesmos objetivos em relação à qualidade da tributação, pois privilegiaram, a bem da verdade, a sua eficiência, o que, inexoravelmente, trouxe prejuízos aos contribuintes¹⁴.

Assim, temos que, por exemplo, a escolha pela tributação sobre a base econômica do consumo na cadeia produtiva, e não no consumidor final, se deu por questões de eficiência da tributação, sem o privilégio, portanto, da equidade e da transparência do sistema. Nas palavras de Feitosa (2012, p. 232), “[...] a opção por se tributar o consumo na cadeia produtiva decorreu de uma necessidade de simplificação da tributação. Afinal, é muito mais eficiente a tributação sobre os detentores das indústrias e comércio do que sobre cada consumidor.”

Percebe-se que é de suma importância, para bem delinear uma política tributária condizente com os objetivos sociais, políticos, econômicos e fiscais, traçados e definidos pela Constituição Federal, a efetiva consideração e a realização de conceitos e de princípios básicos, como o da capacidade contributiva, o de matriz tributária, o de base econômica de incidência e o da proporcionalidade e da equidade da tributação.

Portanto, pertinente a afirmação de Feitosa (2012, p. 244) no sentido de que é de suma importância que o “[...] legislador verifique as falhas do passado da tributação, para que possa delinear o futuro tributário orientado pelos princípios da justiça fiscal e tributação equitativa, impondo aos que mais ganham maior ônus arrecadatório, n por meio de tributos pessoais.”

Na mesma linha, é imprescindível a análise do arcabouço teórico e legislativo criado e instrumentalizado pelo legislador para a utilização dos tributos não só nos seus efeitos meramente arrecadatórios (fiscais), mas, inclusive, nos seus efeitos de mudanças das conjecturas econômicas e sociais, ou seja, considerar e utilizar o caráter da extrafiscalidade dos tributos a favor dos avanços na redistribuição de

¹⁴ “Resta perceber que o aumento da carga tributária decorrente da EC nº 18/65 representou, em grande parte, melhora qualitativa na forma de arrecadação, pois se buscou também uma tributação mais justa. Sob outra perspectiva, contudo, as alterações posteriores, apresentaram-se preocupadas com o aumento da arrecadação, indiferente à qualidade da exação, em evidente prejuízo aos contribuintes.” (FEITOSA, 2012, p. 243)

renda e na redução das desigualdades sociais e econômicas, que há tanto tempo assolam a sociedade brasileira.

Também há de se considerar a necessidade de melhoria e desenvolvimento dos instrumentos de transparência fiscal, principalmente na condução e demonstração dos gastos públicos e na aplicação dos recursos advindos da tributação, até mesmo para fins de conformação social quando do desembolso de quantias para fazer frente às despesas estatais.

Afinal, “[...] o grau de resignação ao tributo é maior ou menor, em diferentes sociedades, em função do grau de consciência, educação, transparência na aplicação dos recursos etc.”¹⁵.

Uma população mais consciente da origem e do destino dos recursos aplicados pelo Estado tende a ser menos resistente ao pagamento de tributos, principalmente quando é possível perceber e usufruir das contraprestações que os recursos advindos da tributação colocam à disposição da sociedade no aparelhamento público (saúde, educação, alimentação, moradia etc.).

A Constituição Federal de 1988, a par de trazer algumas mudanças a uma matriz tributária que estava bastante defasada e alijada da realidade social, também trouxe, manteve e destacou os problemas, que, atualmente, alimentam e reavivam debates já antigos acerca da necessidade de uma efetiva reforma tributária¹⁶.

Uma das grandes questões que devem ser enfrentadas e, eventualmente, sanadas é, sem dúvida, a manutenção da previsão exagerada dos tributos indiretos¹⁷, que dificultam a transparência fiscal e a realização do pilar básico da capacidade contributiva e da justiça fiscal. Sobre o ponto atinente à transparência

¹⁵ BALTHAZAR; ALVES, 2004, p. 176.

¹⁶ “A Constituinte de 1988 reacendeu a discussão da reforma tributária. Passou a ser voz corrente que o CTN necessitava de uma adaptação à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática, descentralizando-se o poder da União, com maior justiça fiscal, e a simplificação do sistema tributário, entre outras metas. A Constituição de outubro de 1988 estabeleceu os princípios gerais da tributação, ampliou o rol de limitações do poder de tributar e a distribuição das competências tributárias. Este novo sistema tributário não tardou a receber críticas, pois, embora sendo descentralizador, era complicado, injusto (muitos impostos indiretos) e contribuiu, de certa forma, para um recrudescimento de uma velha conhecida da República, a guerra fiscal entre os Estados.” (BALTHAZAR; ALVES, 2004, P. 182)

¹⁷ Tributo indireto é aquele “(...) cujo ônus financeiro não é suportado pelo contribuinte *de jure*, mas sim pelo contribuinte *de facto*, ou consumidor final. Trata-se do fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária.” (COSTA, R., 2012, p. 363)

fiscal e os tributos indiretos, importante citar o entendimento de Feitosa (2012, p. 214), no seguinte sentido:

A outra constatação, considerada mais impactante, que repercutiu diretamente no quesito da transparência fiscal, foi a segregação dos tributos sobre o consumo entre aqueles que afetaram a cadeia produtiva e os que incidiram sobre a venda final ao consumidor. Sob uma perspectiva de imagem de Governo (até nos tempos atuais), é melhor para o Chefe de Estado tributar a cadeia de produção, pois não só detém significativa capacidade contributiva, como evita que o cidadão perceba a carga tributária efetiva cadente sobre si. Essa diretriz fiscal, que teve sua gênese já naquela época, representa um dos significativos fatores de opressão fiscal sofrida pelos contribuintes, pois tributa igualmente agentes de poder econômico muito diversos.

É cediço o entendimento de que os tributos indiretos, principalmente os impostos, recaem, primordialmente, sobre o consumo, onerando “[...] até mesmo dos que vivem da caridade pública, quando, usando o dinheiro que recebem das esmolas, eles compram para uso ou consumo qualquer mercadoria ou produto.¹⁸”.

Essa opção de tributação que privilegia a arrecadação tributária a partir da incidência de tributos sobre o consumo alimenta, portanto, a injustiça fiscal, uma vez que, conforme acima esposado, iguala injustamente os desiguais, tributando a todos os consumidores da mesma maneira, sem a devida atenção ao critério da capacidade contributiva e da proporcionalidade da tributação, que será tratado em maior profundidade adiante, no terceiro tópico deste capítulo. Nesse sentido, importante destacar que:

Sabe-se que o sistema de gravar-se produto é, talvez, o mais sujeito à prática da “injustiça fiscal”. Sendo o produto destinado ao consumo, e todos consomem, do abastado ao indigente, há que acautelar-se o legislador na seleção dos produtos e aplicação das alíquotas, de maneira a estar sabendo como gravar o que, quanto e quem. (FERREIRA, 1986, p. 178)

Feitosa (2012, p. 215) compartilha desse entendimento e ressalta os impactos que a tributação sobre o consumo traz à transparência nas relações entre o Fisco e os contribuintes:

[...] os denominados impostos sobre circulação, industrialização ou produção, atualmente identificados pelas exações que incidem sobre a receita operacional bruta proveniente da comercialização de

¹⁸ FERREIRA, 1986, p. 171.

produtos ou serviços de uma sociedade comercial e tem efeito econômico direto no preço final do bem ou da prestação, são hipóteses fiscais que elegeram por base de tributação o consumo. Por isso, teriam o mesmo efeito se cobrados diretamente do consumidor, evento que seria muito mais transparente aos cidadãos.

Aliada à atual opção constitucional latente da previsão da tributação exagerada do consumo em detrimento da renda e do patrimônio, também cabe destacar o desperdício e a má aplicação dos recursos públicos nas áreas mais carentes de atenção do Estado¹⁹, o que alimenta o sentimento social de irrisignação ao pagamento dos tributos.

Conforme será tratado, todos esses fatores contribuem para a existência e manutenção de uma matriz tributária extremamente injusta e regressiva, que onera aqueles que menos podem contribuir, permitindo, ainda, o enriquecimento desmedido e, conseqüentemente, o aumento das desigualdades sociais e regionais, tendo em consideração inclusive o atual sistema de repartição de competências e receitas tributárias entre a União, os Estados e os Municípios.

Por isso, conforme será exposto adiante, é de extrema importância a consideração da capacidade contributiva para evitar o aumento das distorções e das desigualdades, repartindo, assim, de forma mais justa e equânime o dever social de manutenção de toda a estrutura do Estado.

2.2 Necessidade de repensar as escolhas e os parâmetros da matriz tributária brasileira e a importância da capacidade contributiva como pilar básico e norteador da tributação

Não se pode negar como é difícil, seja no âmbito político, que envolve o Legislativo e todos os seus atores e agentes, como no social, que também engloba a classe empresarial e a sociedade civil, promover mudanças e reformas na tributação brasileira.

As dificuldades podem ser facilmente constatadas a partir da análise das resistências e das dificuldades enfrentadas na instituição e na efetiva implementação de alguns tributos na história brasileira, como, por exemplo, o Imposto de Renda:

¹⁹ “Percebe-se que não existe uma efetiva contraprestação dos tributos pagos, sem retorno social. O aparente descaso público com a boa aplicação dos recursos continua presente, herança do período colonial, empírico, pesado e amador. Destarte, cidadãos igualmente persistem com o antigo sentimento de que pagar tributos é atitude vã e ineficaz.” (BALTHAZAR e ALVES, 2004, p. 182)

(...) talvez em função do preciosismo jurídico das nossas elites legislativas, ou em função da nossa resistência a qualquer tipo de tributo, que resultam no “jeitinho”, o fato é que o Imposto de Renda levou 80 anos para conseguir ser aplicado no Brasil, contando-se a partir dos seus primeiros passos, nos idos de 1840, quando gravou os salários dos que recebiam dos cofres públicos no Império do Brasil. Ao lado da delonga para a definitiva implantação do Imposto de Renda, tributo eminentemente pessoal e direto, e melhor instrumento de justiça tributária, tivemos altos e baixos na arrecadação, só explicáveis pela confusão legislativa, com os regulamentos conflitando com o “espírito” e até com a letra das leis. (FERREIRA, 1986, p. 180)

Destacadas as complicações inerentes à nossa legislação tributária, que é confusa e de difícil assimilação pelos contribuintes, considerando-se o fato de ser extremamente esparsa, ampla e modificada com muita frequência²⁰, é fato que há determinadas espécies tributárias, principalmente os tributos diretos e pessoais, que encontram maiores resistências por parte da sociedade.

Talvez isso decorra do fato de ser mais facilmente perceptível para os contribuintes a arrecadação desses impostos diretos e pessoais do que aqueles incidentes sobre o consumo. São os chamados efeitos ‘irritantes’, comumente associados aos tributos diretos, em contrapartida aos efeitos ‘anestésiantes’, inerentes aos tributos indiretos²¹.

Além disso, as distorções causadas pelas concessões de isenções também devem ser consideradas quando da análise do fenômeno tributário²². Não adianta

²⁰ “O que se observa hoje é que a estrutura fiscal brasileira, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, é um emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais. Esta diversidade normativa contribui para a criação de um ambiente confuso e com baixa coordenação entre os entes federativos responsáveis pela arrecadação, que acarreta, por sua vez, em um custo adicional aos contribuintes, principalmente os chamados contribuintes de fato.” (D’ARAÚJO; PAULINO; GASSEN, 2012, p. 308)

²¹ Acerca das expressões irritantes e anestésiantes, Gassen (2004, p. 120) afirma que “[...] cabe notar que esse efeito de ‘anestesia fiscal’ é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante do tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos ‘anestésiantes’ e os diretos de ‘irritantes’.”

²² Sobre a importância da análise dos benefícios tributários e financeiros, que tantos problemas trazem às relações entre os entes políticos brasileiros, cujo exemplo mais significativo é a guerra fiscal dos Estados no tocante ao ICMS, Bicalho (2014, p. 170) afirma que “[...] os benefícios de natureza tributária e financeira deverão ser precisamente definidos em atenção a um escopo coletivo e não apenas setorial ou até individual, como constantemente se observa no Brasil no bojo de expedientes representativos da denominada “guerra fiscal”. Assim, a concessão de isenção para determinado contribuinte (suponhamos que seja uma pessoa jurídica) com a perspectiva de incremento na oferta de trabalho, somente se justificará se efetivamente ocorrer a concretização do direito ao trabalho por parte de uma pluralidade de cidadãos. Há, assim, claramente, a exigência de

imaginar ou conceber uma matriz tributária mais equânime e justa, que privilegie a tributação sobre a renda e o patrimônio, quando se concede exasperadamente isenções ou alíquotas que não são hábeis a instituir uma tributação progressiva, que leve em conta, efetivamente, a capacidade contributiva.

Nesse sentido, pertinente a observação de Ferreira (1986, p. 197), quanto às distorções sofridas pelo Imposto de Renda²³, cuja concepção originária era tornar a arrecadação tributária mais justa e equânime:

O Imposto de Renda foi imaginado desde a implantação do novo sistema, como um instrumento, não só de arrecadação, mas também de política econômica e de justiça fiscal. Entretanto, o excesso de incentivos setoriais e regionais fez com que perdesse parte de sua eficácia como instrumento de geração de receita, bem como produzisse um impacto regressivo sobre o sistema tributário em seu todo, beneficiando principalmente as pessoas de renda mais elevada.

Com o Imposto sobre Produtos Industrializados, foco do presente trabalho, não foi diferente. O ideal de seletividade, a fim de desonerar o consumo dos produtos essenciais à sociedade também não foi observado:

No que tange ao Imposto sobre Produtos Industrializados, importante desvio decorreu da ampliação exagerada do seu campo de incidência. Isso afetou o seu caráter seletivo, uma vez que alcançava produtos de amplo consumo popular, fabricados predominantemente por pequenas e médias empresas nacionais, com utilização intensiva de mão-de-obra. (FERREIRA, 1986, pp. 197-198)

Percebe-se, portanto, que debater e tratar de reforma tributária é, e provavelmente sempre será, um tema espinhoso, considerando-se o federalismo brasileiro e o sistema de repartição de receitas entre a União, os Estados e os Municípios, as bases de incidência dos nossos tributos e a nossa própria matriz tributária brasileira. A própria acepção do termo “reforma tributária” guarda dificuldades e implicações, conforme há muito assentado pela doutrina:

um sinalagma entre a renúncia da receita ou a realização de uma despesa e a concretização dos direitos fundamentais.”

²³ “No que tange à tributação da renda, muito embora a Constituição de 1891 não a tenha expressamente previsto, permitiu sua instituição, pela União e pelos Estados, pela via da competência concorrente e cumulativa. Não obstante as tentativas levadas a cabo por Augusto Montenegro, L. Bulhões e Mário Brant, apenas em 1923 se logrou criar um imposto federal sobre a renda. Apesar de estar previsto na Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que dispunha sobre o orçamento para o exercício seguinte, o imposto somente foi instituído em 31 de dezembro de 1923, pela Lei 4.783, igualmente orçamentária. O primeiro regulamento do imposto foi aprovado pelo Decreto 16.581, de 4 de setembro de 1924.” (LEONETTI, 2006, p. 276)

A expressão “Reforma Tributária” carrega porém muitas ambiguidades. Considerada em sua acepção mais restrita, reforma tributária compreende toda e qualquer modificação relativa ao regime jurídico dos tributos, visando o seu aperfeiçoamento. Nos países em desenvolvimento, modificações dessa ordem, na legislação tributária, costumam produzir-se com muita frequência, justamente por serem os tributos um dos mais importantes instrumentos de que dispõem os governos para estimular o desenvolvimento econômico e promover a justiça social. Vista nesse sentido de evolução, adaptação e modernização das leis tributárias, diante das sempre novas realidades políticas, econômicas e sociais, a reforma tributária constitui um processo contínuo, necessário e, mesmo, inevitável. (FERREIRA, 1986, p. 201)

Confirmando o pessimismo que há muito permeia a doutrina e a sociedade brasileira acerca do efetivo implemento de uma reforma tributária, tendo em consideração todos os problemas enfrentados e encontrados na tributação, Balthazar e Alves (2004, p. 182) afirmam:

O debate sobre a necessidade de uma reforma tributária leva em consideração a necessidade de por fim à guerra fiscal, observando-se as transformações na economia mundial, bem como a globalização, a formação de blocos econômicos e o comércio internacional. Cabe notar ainda que quando a reforma tributária ora em discussão no Parlamento brasileiro entrar em vigor, já estará ultrapassada e obsoleta, em virtude principalmente de sua timidez em realmente transformar o sistema tributário, além da morosidade de sua tramitação e das constantes transformações que a sociedade e a economia vêm sofrendo.

Entretanto, apesar das dificuldades inerentes à complexidade do tema, este não pode deixar de ser tratado e debatido, tendo-se em conta, inclusive, o pilar da capacidade contributiva ou o princípio da capacidade contributiva, questão que será tratada adiante juntamente com as consequências e problemas decorrentes da opção e escolha da tributação indireta.

Uma reforma tributária efetiva, que culmine em uma verdadeira e ampla revisão dos parâmetros e das escolhas já estabelecidos deve considerar, sem dúvidas, a premente necessidade de onerar menos o consumidor comum brasileiro, já que, atualmente, o Estado concentra suas forças em arrecadar os recursos necessários à sua manutenção principalmente pela tributação do consumo, em detrimento da renda e do patrimônio. Entretanto, “[...] em respeito ao princípio da

capacidade contributiva, urge a viabilização de melhoria do sistema de acordo com as necessidades econômico-sociais de sua população.”²⁴

A melhoria e a efetividade da transparência fiscal também é uma das ferramentas disponíveis para a realização de uma reforma tributária, perpassando, por exemplo, a exclusão dos montantes de impostos sobre as suas próprias bases de cálculo, como ocorre atualmente com o cálculo por dentro do ICMS, a simplificação dos tributos incidentes sobre o consumo, no que eventual simplificação e unificação das competências arrecadatórias poderiam ser consideradas, a real consideração da seletividade dos impostos, mormente daqueles incidentes sobre o consumo, entre outras mudanças que podem promover avanços na tributação brasileira.

Por fim, cabe consignar, ainda, que uma reforma tributária e uma mudança efetiva e equitativa da matriz tributária perpassa a participação da sociedade no processo de aplicação e direcionamento dos recursos públicos. Afinal, como bem colocado por Balthazar e Alves (2004, p. 185):

À medida que o contribuinte adquire consciência da verdadeira finalidade do tributo, e que o dinheiro público cumpra sua verdadeira função, nasce daí um espírito de satisfação e compreensão, estágio final de uma sociedade livre da sonegação, sem brechas para a corrupção.

Além disso, a temática da capacidade contributiva, que é abordada como questão importante para a tributação desde o surgimento do próprio tributo²⁵, é questão central na análise do fenômeno tributário e das suas necessárias mudanças.

Conforme explica Regina Helena Costa (1996, p. 15), “[...] já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que deveriam pagar.”. A mesma concepção, de acordo com a autora (*idem, ibidem*), tinham os filósofos gregos, que “[...] pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante os seus méritos.”.

²⁴ D’ARAÚJO; PAULINO; GASSEN, 2012, p. 304.

²⁵ Isso porque “Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais [...]” (COSTA, R., 1996, p. 29).

A prevalência da tributação sobre aqueles indivíduos que mais expressem capacidade econômica não implica, conforme se possa erroneamente concluir, violação ou inobservância do princípio da igualdade. Isso não ocorre porque o objetivo é uma gradação das exações individuais, que leve em conta a possibilidade real de contribuição. Nesse sentido, “o fator de discrimen é, singelamente, a riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato imponible.”²⁶, que é “[...] uma forma bastante eficaz de se tributar adequadamente quem tem mais posses, alcançando-se, com maior precisão a riqueza na medida de sua disponibilidade.”²⁷

Tais discriminações individuais não implicam, portanto, inobservância ao princípio da igualdade²⁸, pois “[...] a graduação tributária fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos soa legítima, conformando-se aos ditames do princípio da isonomia.”²⁹

Apesar de ser bastante antiga, conforme anteriormente exposto, a ideia de que os tributos devem levar em conta a potencialidade da contribuição de cada indivíduo, na proporção dos seus ganhos e propriedades, que é de suma importância para uma tributação socialmente mais justa, equânime e equilibrada, somente com a Constituição de 1946 tivemos a positivação constitucional do preceito ora tratado. O artigo 202 da referida Carta determinava que “[...] os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Entretanto, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, a par de imprimir significativas mudanças, conforme anteriormente tratado, retirou a previsão acima elencada do texto constitucional, que só foi expressamente previsto novamente no §1º, do artigo 145, da Carta de 1988, ao dispor que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir

²⁶ COSTA, R., 1996, p. 37.

²⁷ MOREIRA, 2012, p. 15.

²⁸ Acerca da relação entre a capacidade contributiva e a igualdade, Regina Helena Costa (1996, p. 38) afirma que “Clássica é a afirmação de que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade ou a de que é a manifestação ou a aplicação deste no campo tributário.” A autora faz menção a essa relação ao explicar que a discriminação entre os indivíduos com maior e menor capacidade contributiva está de acordo com o interesse social e coletivo, ao primar pela justiça econômica e social, bem como pela distribuição de riqueza e das cargas tributárias.

²⁹ COSTA, R., 1996, p. 38.

efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Apesar de sua importância e de sua expressa previsão, a definição do conceito de capacidade contributiva, bem como de seu alcance, não é tarefa simples. Por tal razão, quanto a esses pontos, não há na doutrina consenso ou unanimidade. Em obra clássica sobre a capacidade contributiva, Regina Helena Costa (1996, p. 22) afirma acerca do conceito de capacidade contributiva:

Assim é que, na doutrina, encontramos plúrimos entendimentos sobre o conceito. Para Griziotti, precursor das preocupações jurídicas em torno do tema, o princípio indica a 'potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos'. Rubens Gomes de Sousa definiu capacidade contributiva como a 'soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas'. Emilio Giardina a entende como a 'possibilidade econômica de pagar o tributo', enquanto Moschetti a vê como 'a força econômica do contribuinte'. Outros tantos a identificam com 'capacidade econômica'. Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, o princípio 'traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes'.

As dificuldades de definição do princípio da capacidade contributiva também ensejaram a elaboração de críticas por autores renomados, como Becker (1998, p. 484), que, ao questionar a opção pela positivação constitucional do primado, sustenta que:

A velhice do princípio e a ambiguidade da locução 'capacidade contributiva' mergulharam filósofos, financistas e juristas em alucinante balburdia e para que a confusão ficasse total, as modernas Constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em 'regra constitucional', do Estado. É a constitucionalização do equívoco.

A crítica à utilização do conceito de capacidade contributiva como teoria para eventual classificação ou análise dos tributos também já foi registrada pela doutrina, conforme se extrai do entendimento de Moreira (2012, p. 17):

A nosso sentir, a teoria em análise peca por não se pautar em regras jurídicas, mas sim em premissas econômicas. Analisa-se apenas a forma de apreensão da riqueza tributável (mediata ou imediata) e nenhum outro elemento que possa trazer juridicidade ao critério. A

referência pura e simples à capacidade contributiva, apesar de indicar o critério extrajurídico que pautou a atuação do legislador, nada diz sobre a origem da obrigação tributária, tampouco sobre seu objeto e a sua natureza. Apenas versa sobre um escopo do legislador, exógeno à norma tributária.

Entretanto, apesar de todos os entraves para a definição do princípio da capacidade contributiva, não é possível ao jurista e ao legislador ignorar a necessidade de se levar em conta as capacidades próprias que cada indivíduo tem de suportar a tributação. Por isso, nesse ponto, parece contundente o entendimento de quem, a par das críticas acerca da vagueza e generalidade da expressão 'capacidade contributiva', afirma:

No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui designa-se por capacidade contributiva a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos. Por fim, em nível técnico ou técnico-econômico, tem-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos. (COSTA, R., 1996, p. 24)

Extrai-se, portanto, que, apesar das dificuldades de uma efetiva reforma tributária, tendo em vista, inclusive, os entraves burocráticos e a morosidade do Legislativo, existem meios disponíveis – por exemplo, a capacidade contributiva tida como parâmetro básico – para repensar a matriz tributária de forma crítica, que leve em conta a necessária perseguição de uma tributação mais justa, que privilegie a equidade em detrimento da simples e pura eficiência da arrecadação.

Passada essa análise geral do atual contexto da tributação brasileira, analisar-se-á a conformação constitucional e legal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com algumas de suas implicações, tanto no âmbito da doutrina quanto da jurisprudência, tendo em vista as características mais específicas e peculiares do referido imposto.

3. A incidência do IPI e os limites do seu fato gerador

O Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o inciso IV, do art. 153, da atual Constituição Federal, é tributo de competência da União. A combinação do

referido inciso IV com o inciso I, do §2º, do art. 153, da Carta Magna³⁰ permite concluir que a operação com produtos industrializados que será tributada (PAULSEN, 2014). Por sua vez, as hipóteses de incidência do IPI, que serão tratadas e detalhadas mais adiante, estão previstas no art. 46 do Código Tributário Nacional³¹.

A atual regulamentação do imposto é realizada pela Lei 4.502 de 1964 e pelo Decreto 7.212 de 2010 (Regulamento do IPI – RIPI), sendo que as suas alíquotas são elencadas pela Tabela de Incidência do IPI – TIPI, hodiernamente veiculada pelo Decreto 7.660 de 2011, que revogou os Decretos 6.006 de 2006 e 6.890 de 2009, dentre outros.

Para o bom desenvolvimento do presente trabalho, é de suma importância a exposição, ainda que breve, da perspectiva histórica do IPI, a fim de entender as suas origens em relação à matriz tributária brasileira, além dos objetivos da sua criação na arrecadação de tributos pelo Estado, para, posteriormente, adentrar-se na análise das consequências geradas pela deturpação e distorção da previsão legal dos fatos geradores do tributo em comento.

Mais adiante, também serão analisados os aspectos gerais do imposto, como base de cálculo, alíquota, características da não cumulatividade, da seletividade, etc., para, posteriormente, analisarmos algumas questões e controvérsias

³⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...) IV - produtos industrializados;

(...) § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)) (...).”

³¹ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados 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 artigo 51;

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

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

relacionadas à jurisprudência dos Tribunais Superiores envolvendo a aplicação da legislação tributária atinente ao IPI.

3.1 Breve histórico do IPI

Segundo a doutrina, o Imposto sobre Produtos Industrializados é o sucessor do antigo Imposto de Consumo ou Imposto sobre Consumo³². Não é por outro motivo que Baleeiro (1996, p. 199), ao tratar do IPI a ele se referiu como nome novo de imposto velho e afirmou que trata-se, “[...] em verdade, o tributo que, nas águas lustrais da Emenda nº 18/1965, recebeu o nome de “Imposto sobre Produtos Industrializados”, é o mesmo Imposto de Consumo das Constituições de 1946 e anteriores.”

De acordo com Paulsen (2013, p. 818) “o IPI, originariamente, era denominado, ainda que impropriamente³³, Imposto de Consumo. Surgiu com a Lei nº 25, de 03 de dezembro de 1891, tendo como fato gerador a saída de produtos do estabelecimento fabril.”

Sua denominação somente foi alterada no contexto da tentativa de racionalização do Direito Tributário, iniciada na década de 1960, conforme tratado anteriormente, quando do advento do Decreto-lei nº 34 de 1966 que, em seu art. 1º³⁴ estabeleceu que o Imposto sobre Consumo, tratado pela Lei 4.502 de 1964, denominar-se-ia Imposto sobre Produtos Industrializados. A mudança de

³² Nesse sentido, “(...) grande parte da doutrina já se manifestou no sentido de que o Imposto sobre Produtos Industrializados nada mais é do que o Imposto sobre Consumo previsto nas Cartas Magnas anteriores.” (TOLEDO, 2006, p. 28). Vale citar, ainda, Machado (2014, p. 336), quem afirma: “A Constituição Federal de 1988 atribui competência à União para instituir, entre outros, o imposto sobre produtos industrializados/IPI. Esse imposto é exatamente o mesmo já existente no sistema tributário anterior. A única alteração, que foi introduzida pela Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, consistiu na mudança de nome, antes “imposto sobre consumo de mercadorias” (CF de 1946, art. 15, II), agora “imposto sobre produtos industrializados” (CF de 1988, art. 153, IV). Nenhuma alteração substancial, portanto, tendo-se em vista que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto.” Por fim, Ferreira (1986, p. 175) consigna que “(...) em 1982, quando da decretação da legislação do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em vigor, que equivale a um novo rótulo do nosso antigo Imposto de Consumo, foram considerados 12.068 itens sujeitos ao controle tributário.”

³³ A impropriedade apontada por Paulsen pode ser explicada a partir da leitura da obra de Baleeiro (1996, p. 200), quem explica que a nomenclatura de Imposto de Consumo foi adotada pressupondo o legislador que o tributo era economicamente suportado pelos consumidores, tendo em consideração a repercussão tributária, e, além disso, que o tributo atingia, basicamente, os produtos tidos como de consumo. Entretanto, após determinado momento, o Fisco também passou a tributar bens duráveis e bens de produção. Daí a impropriedade na nomenclatura do imposto, conforme apontado por Paulsen, uma vez que não só os artigos de consumo eram atingidos, mas os bens de produção também.

³⁴ “Art 1º O Impôsto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Impôsto sôbre Produtos Industrializados.”

nomenclatura, entretanto, não alterou a verdadeira base econômica de incidência do imposto, que permanece sendo o consumo.

O Imposto de Consumo foi criado pela Lei nº 641, de 14 de novembro de 1899, e regulamentado pelo Decreto nº 3.535, de 21 de dezembro do mesmo ano, e tinha por objetivo tributar os produtos de consumo, nacionais ou estrangeiros. De acordo com Ferreira (1986, p. 171), tais normas elencadas tipificaram os produtos a partir da destinação de seu uso. Assim, os produtos que não constavam no decreto regulamentador eram considerados isentos³⁵.

O imposto era cobrado através de selos ou estampilhas, que existiam tanto para os produtos nacionais, quanto para os importados, e que deveriam ser coladas nos locais determinados pelo regulamento. Inclusive, a exposição de produtos sujeitos à exação sem o respectivo selo era considerada contravenção pelo art. 51 do Decreto 3.535 de 21 de dezembro de 1899³⁶.

Ferreira (1986, p. 171) consigna que a partir do Decreto-lei nº 7.404 de 22 de março de 1945, a incidência do Imposto de Consumo foi determinada a partir de tabelas, nas quais constavam os produtos sujeitos à exação, a partir de sua origem e esclarece, ainda, que os cinquenta e oito produtos constantes nas quatro tabelas correspondiam a mil e vinte e sete itens tributados e noventa e cinco itens isentos do Imposto de Consumo.

O sistema de estampilhas só foi superado, como regra, a partir do advento do Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, que estabeleceu o sistema *ad valorem*, ou seja, a incidência de uma alíquota sobre uma base de cálculo, que, geralmente, guarda relação com o valor da operação que envolve o produto tributado.

A fim de demonstrar a evolução do alcance do Imposto de Consumo e, até mesmo, da produção e do nível de consumo da população brasileira entre o

³⁵ Importante registrar os produtos que constavam no Decreto 3.235 como passíveis de sofrerem a incidência do imposto: fumo, bebidas, fósforos, calçados, perfumaria, especialidades farmacêuticas, conservas, vinagre, sal, velas, cartas de jogar, chapéus, bengalas e tecidos. Ademais, o §1º, do art. 15, da Constituição de 1946 trazia previsão de isenção do Imposto de Consumo dos artigos legalmente classificados como o mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

³⁶“Art. 51. E' considerada contravenção a exposição á venda dos productos tributados sem o competente sello.”

Decreto-lei nº 7.404 e o advento do Decreto nº 87.891, ou seja, entre 1945 e 1982, Ferreira (1986, p. 171) afirma:

Em 1945, quando do Decreto-Lei 7.404, podemos ainda aquilatar a nossa pobreza, em termos do que consumir, isto porque, com todo o progresso alcançado até então, o Imposto de Consumo gravava 58 produtos, subdivididos em 1.027 itens tributados e 95 itens isentos. No entanto, em 1982, tínhamos 12.068 itens manufaturados sujeitos ao controle tributário do IPI, sendo 1.223 isentos, 5.647 itens com a alíquota 0 (zero) e 5.198 itens tributados. (1986, p. 171)

Apesar da origem, o IPI, como conhecido hoje, é bastante diverso de seu antecessor, o Imposto de Consumo. Uma das maiores diferenças diz respeito à questão da cumulatividade. O Imposto sobre Consumo era completamente cumulativo, se consideradas as disposições constitucionais desde o seu advento, ocorrido com a Constituição Federal de 1934, até a previsão constitucional de 1946.

A não cumulatividade somente foi prevista pela Lei 3.520 de 1958, quando foi estabelecida a possibilidade da dedução do valor do tributo relativo às matérias-primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados³⁷. A partir dessa previsão legal, percebe-se que a opção do legislador foi pelo crédito físico do IPI, não pelo crédito financeiro.

Para tratar do tema do creditamento e a sua evolução no direito brasileiro, principalmente no tocante ao IPI, importante, primeiramente, explicar a diferença básica entre o sistema do crédito físico e o do crédito financeiro, acima citados.

De maneira bem resumida, a metodologia do crédito físico permite que o contribuinte aproveite os créditos decorrentes da entrada de bens ou mercadorias, insumos, portanto, que integrarão fisicamente o produto industrializado. Por sua vez, pela metodologia do crédito financeiro, qualquer bem, mercadoria ou insumo que for adquirido pelo contribuinte poderá dar ensejo ao creditamento, independentemente de integrarem, ou não, o produto industrializado.

Somente com o advento da Emenda Constitucional de 1965, que previu a competência da União para instituir o imposto, a limitação ao creditamento do IPI deixou de existir.

³⁷ Artigo 2º, da Alteração 10ª, da Lei 3.520 de 1958.

Atualmente, a previsão constitucional da técnica de não cumulatividade do IPI, que será tratada mais detalhadamente adiante, está inserida no inciso II, do §3º, do art. 153 da Constituição Federal de 1988, que prevê que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

Paulsen (2014, p. 136) afirma a continuidade e permanência da opção do constituinte e do legislador pela técnica do “crédito físico” do IPI, também utilizada para possibilitar a não cumulatividade de outros impostos, como o ICMS:

a não cumulatividade do IPI e do ICMS dá-se mediante a apropriação de créditos físicos. Essa denominação de créditos “físicos” procura vincular o direito ao crédito à aquisição de produto que será incorporado a um outro produto objeto de incidência posterior. Daí por que o direito a crédito, no IPI, diz respeito a insumos, produtos intermediários ou material de embalagem, ou seja, produtos que de algum modo estarão incorporados ao novo produto industrializado a ser produzido.

Sobre o mesmo tema, também temos a manifestação de Machado (2014, p. 340), com perspectiva acerca da não cumulatividade um pouco diversa da abordada por Paulsen, pois afirma a superação do rigor do sistema do crédito físico:

Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários, cuja entrada enseja o crédito do imposto estão “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente” (art. 82, I). Ficou, assim, afastado o rigor do sistema do crédito físico. O direito ao crédito já não depende da integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face da legislação anterior. A ressalva, agora, diz respeito à classificação do bem adquirido no ativo permanente da empresa.

Ademais, importante salientar a importância arrecadatória do IPI para os cofres públicos, cuja incidência já foi mais expressiva para as finanças da União do que o próprio Imposto de Renda³⁸, tributo que, atualmente, ocupa lugar de destaque na arrecadação de recursos públicos³⁹.

³⁸ Machado (2014, p. 335) afirma que o IPI “[...] foi, até pouco tempo, o tributo com maior expressão como fonte de receita, posição que vem sendo ocupada atualmente pelo imposto de renda,

Nesse sentido, Ferreira (1986, p. 178) destaca a importância do IPI, que guardou a posição de principal fonte de renda do Estado por bastante tempo:

No caso brasileiro, vale repetir, em que pesem todas as cautelas, especialmente na seleção de alíquotas, este sistema indireto de tributação, o Imposto de Consumo, significou muitas iniquidades, especialmente por ter ocupado a condição de “carro-chefe” na arrecadação tributária até 1978. Enquanto o Imposto de Renda, em 1964, significava 26,69%, o Imposto de Consumo representava 48,68% na receita tributária da União.

Acerca da importância arrecadatória que o IPI já teve para os cofres da União, na mesma linha, Baleeiro (1996, p. 200) também afirma:

Restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da competência concorrente deixado pela Constituição de 1891, passando a ser o mais produtivo dos tributos do país. Todavia, o Ministério da Fazenda afirma que, em 1975, o imposto de renda superou o I.P.I.

Traçado um panorama geral, ainda que breve, do processo histórico do IPI e de sua adequação ao longo do tempo, cabe, agora, adentrar nos seus aspectos atuais mais específicos, delimitando a sua incidência e o seu funcionamento na atual conjectura tributária constitucional e legal, até mesmo para que os problemas oriundos da sua incidência em determinadas operações, que serão adiante analisados, sejam bem colocados e delineados.

3.2 Características do IPI como tributo federal incidente sobre o consumo

Na linha do que já afirmado anteriormente, a base econômica do IPI, à semelhança do que ocorre com o ICMS e com o ISS, cuja competência é dos Estados e dos Municípios, respectivamente, é o consumo⁴⁰.

Da análise dos capítulos anteriores, principalmente quando foi tratada a questão da tributação indireta, cuja principal característica é a repercussão

provavelmente em razão de substanciais reduções operadas nas alíquotas do IPI, muitas das quais foram reduzidas a zero.”

³⁹ Os dados acerca dos resultados de cada tributo para a arrecadação da Receita Administrada pela Receita Federal do Brasil no intervalo de 1985 a 2002 podem ser encontrados no seguinte *link*: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Historico85a2001.htm>>. Acessado em 09/12/2014. Dados da arrecadação dos anos seguintes a 2002 podem ser obtidos no link: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/>. Acessado em 09/12/2014.

⁴⁰ Ferreira (1986, p. 178) afirma que “O imposto aplicado sobre o produto tem o seu fato gerador, normalmente, após o término da produção e circulação ou ainda quando do consumo”.

econômica dos encargos ao consumidor final, é importante consignar que, a despeito de seu nome – Imposto sobre Produtos Industrializados –, a base econômica do referido imposto não é, propriamente, o processo de industrialização, mas sim o consumo.

É o consumidor final, contribuinte de fato, que está na ponta da cadeia produtiva e de consumo quem arca com todo o ônus da tributação; no valor final da mercadoria, passiva de exação pelo IPI, está embutido o valor do imposto já recolhido ao longo da cadeia produtiva.

A dissolução das exações decorre somente da já citada opção legislativa pela eficiência tributária em detrimento da equidade e da transparência fiscal. Para o Estado, é mais simples e mais garantido cobrar o tributo do industrial ou do comerciante, do que diretamente do contribuinte.

E isso, repisa-se, não altera a base de incidência do IPI, que continua onerando o consumo e, conseqüentemente, todos que dependem da aquisição de mercadorias, ou seja, toda a sociedade. Tal afirmação pode ser de difícil assimilação, se considerada, friamente, a classificação promovida pelo CTN. O Capítulo IV, do referido diploma legal, aloca o IPI como “Impostos sobre a Produção e a Circulação”. Entretanto, conforme já amplamente destacado, o IPI onera o consumidor final, não o industrial ou o setor produtivo, que repassam todos os ônus decorrentes da incidência do IPI para o preço final da mercadoria.

Além disso, cabe rememorar as injustiças que guardam a tributação sobre o consumo, pois toda a sociedade é onerada da mesma forma. Quando se tributa a aquisição de mercadorias, via de regra, não é possível distinguir e auferir a capacidade contributiva individual, o que faz com que um determinado ônus seja suportado da mesma maneira por diversos contribuintes, que, certamente, não têm o mesmo poderio econômico e, conseqüentemente, a mesma capacidade contributiva.

O IPI, contudo, é imposto que tem características bastante peculiares e um pouco diversas dos demais tributos sobre o consumo, até mesmo por ser de competência da União⁴¹. Por tal razão, importante dedicar uma parte da presente

⁴¹ “Esse imposto reveste-se de uma série de peculiaridades jurídicas que o tornam adaptável às flutuações da política, das finanças, da conjuntura nacional e, até, internacional [...]” (BOTTALLO, 2009, p. 22)

monografia às características próprias e inerentes do IPI, para bem entender sua estrutura e as questões que envolvem a sua incidência.

Assim, no presente tópico, serão abordados os aspectos que envolvem os fatos geradores, as bases de cálculo, as alíquotas, as características da não cumulatividade e seletividade, dentre outras.

O objetivo é o de traçar um panorama geral do IPI, sem pretensões de esgotar todas as questões atinentes ao imposto em estudo, bem como as suas peculiaridades.

3.2.1 Base de cálculo, alíquota, seletividade e não cumulatividade

Da leitura do art. 46 do CTN⁴², extrai-se as três hipóteses de incidência básicas do IPI: promover o desembaraço de mercadorias de origem estrangeira, realizar operações com produtos industrializados e, por fim, arrematar produtos industrializados abandonados ou apreendidos. Nas palavras de Carvalho (1996, p. 50):

São duas as regras-matrizes do IPI: a que incide sobre a operação de industrialização e aquela outra que alcança a importação de produtos industrializados do exterior, posto que não mais percute o tributo na arrematação de produtos industrializados levados a leilão, como ocorreu outrora.

É sabido que o quanto devido a título de imposto, salvo nas hipóteses de valores fixos previamente fixados pela lei, é alcançado, via de regra, a partir da incidência de uma alíquota sobre uma base de cálculo. Sobre isso, Ataliba (2013, p. 117) afirma:

A aplicação da lei fixa e qualifica uma grandeza da coisa e permite estabelecer a base calculada. Sobre esta, aplica-se outra grandeza, exterior a ela, a alíquota, número fixado na lei. A combinação das duas permite a individualização do débito, ou seja, fixação do quantum devido em cada caso concreto.

⁴² “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados 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 artigo 51;

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

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

De início, pertinente consignar que “[...] Constituição Federal não indicou expressamente qual a base de cálculo do IPI.”⁴³ Entretanto, isso não significa que o contribuinte esteja sujeito ao livre arbítrio do legislador ordinário, pois “[...] a base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e ao fato imponível [...]”.⁴⁴

Portanto, é de suma importância a análise detida das bases de cálculo⁴⁵ e uma análise geral da incidência das alíquotas⁴⁶ atinente a cada uma das hipóteses de incidência acima enumeradas para a boa compreensão do IPI e das questões relevantes que circundam o tributo.

A adequada compreensão das bases de cálculo quando do estudo de determinado tributo, também importa, pois, conforme bem observado por Bottallo (2009, p. 183), “[...] a manipulação indevida da base de cálculo do tributo fatalmente altera sua regra-matriz constitucional, gerando insegurança, incerteza e, quase sempre, injustiça fiscal.”

No desembaraço de mercadorias importadas, a base de cálculo do IPI será o valor utilizado para definir a base de cálculo do Imposto de Importação⁴⁷, acrescentado o valor do próprio Imposto de Importação, bem como os encargos cambiais pagos ou exigíveis do importador. Importante ressaltar que há questionamentos doutrinários acerca da constitucionalidade desta incidência. Sobre isso, Paulsen (2013, p. 826) afirma:

Há discussões sobre a própria constitucionalidade do Imposto sobre Produtos Industrializados em operações de importação, se seria viável sua incidência quando não há industriais envolvidos em nenhum dos pólos do negócio, nem como exportador estrangeiro nem como importador.

⁴³ BOTTALLO, 2009, p. 183.

⁴⁴ MELO, 2009, p. 105.

⁴⁵ Sobre o conceito de base de cálculo, Ataliba (2013, p. 108) consigna que “A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponível.” O autor (*idem*, *ibidem*) vai além e afirma que “A base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.)”

⁴⁶ Acerca do conceito de alíquota, Ataliba (2013, p. 114) sustenta que “A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponível que o estado se atribui (editando a lei tributária).”

⁴⁷ Paulsen (2013, p. 826) esclarece que o valor considerado para fins de incidência do Imposto de Importação é “(...) o preço CIF, ou seja, o preço do produto em condições de livre concorrência para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, incluindo, pois, os custos de seguro e de frete.”

Melo (2009, p. 108) sustenta a não inclusão dos demais tributos aduaneiros no cálculo do IPI, uma vez que a Constituição Federal possibilita e prevê a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos em apenas duas situações: IPI na base de cálculo do ICMS e o ICMS na sua própria base de cálculo, conforme inciso XI, do art. 155 e alínea *i*, do inciso XI, do mesmo dispositivo constitucional, respectivamente. Veja-se:

Os demais tributos aduaneiros não deveriam ser incluídos no cálculo do IPI, uma vez que este imposto somente poderia ser calculado sobre o valor da operação, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial ou não podem ser adequados ao valor aduaneiro. (...) Assim, não se poderia cogitar a inclusão de valores atinentes ao Imposto de Importação e, muito menos, os valores relativos ao ICMS, às Contribuições ao PIS e COFINS-Importação, ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), e às taxas portuárias ou aduaneiras.

Nas operações realizadas com produtos industrializados, também chamadas de operações internas, o valor da operação será a base de cálculo do IPI. Entretanto, para alguns produtos, a legislação prevê um valor fixo⁴⁸. Na ausência do valor da operação, o Código Tributário Nacional, mais precisamente na alínea *b*, do inciso II, do seu art. 47, autoriza a adoção do valor de mercado do produto, mediante estimativa. Contudo, “[...] cuida-se de hipótese supletiva, que se afeiçoa à previsão do art. 148 do CTN atinente ao arbitramento. Esta alínea não autoriza, de modo algum, a imposição de pautas fiscais[...].”⁴⁹

Assim, baseado inclusive na própria regra constitucional matriz do IPI, os contribuintes têm pleiteado aos Tribunais Superiores a declaração da não incidência do imposto sobre valores que não medem a operação com o produto industrializado como, por exemplo, despesas com frete, descontos incondicionais⁵⁰ e bonificações.

⁴⁸ Nesse sentido: “Nas operações internas, temos o valor da operação como base de cálculo. Para alguns produtos, contudo, a legislação estabelece valor fixo (...)” (PAULSEN, 2013, p. 827)

⁴⁹ PAULSEN, 2013, p. 832.

⁵⁰ O STF, quando do julgamento do tema 84 da repercussão geral, consignou que “Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional. (Recurso Extraordinário 567935, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, Acórdão Eletrônico DJe-216 Divulg 03-11-2014 Public 04-11-2014)”.

Não obstante, ainda prevalece o entendimento de que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo do IPI, sob a alegação de que o valor do imposto estadual integra o montante da operação.

Como o valor da operação com o produto industrializado é a base de cálculo do IPI, o valor do ICMS deve ser incluído, a não ser que a operação relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização seja realizada entre contribuintes e configure fato gerador dos dois impostos, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição Federal⁵¹. Tal posição, apesar de já ser praticamente superada no âmbito do Poder Judiciário, ainda encontra questionamento na doutrina, conforme se extrai da leitura de Bottallo (2009, p. 186):

(...) parece-nos claro que a inclusão do valor do ICMS distorce a base de cálculo do IPI, levando o contribuinte à estranha situação de ter de recolher o tributo, não apenas sobre o valor da operação (art. 47, II, a, do CTN), mas adicionalmente, também, sobre o valor do tributo estadual (o ICMS) que, sobre ela, incide.

A última hipótese de incidência, qual seja, IPI sobre a arrematação de produtos abandonados ou apreendidos é inócua, pois não foi legalmente instituída⁵². Por esse motivo, não adentraremos neste ponto.

Em relação às alíquotas, cabe destacar que o IPI, ao contrário do ICMS, é imposto cobrado “por fora”. Sobre o tema, pertinentes as lições de Paulsen (2013, p. 827):

Noutras palavras, o IPI é tributo cobrado ‘por fora’, o que significa que a alíquota destacada é excluída do preço. O ICMS, não obstante tratar-se de um imposto indireto, assim como o IPI, dele se diferencia por ser cobrado ‘por dentro’, ou seja, é embutido no preço total da operação, consistindo em uma alíquota, que embora destacada, é incluída no preço.

As alíquotas do IPI estão discriminadas na Tabela da Incidência do IPI (TIPI)⁵³, atualmente veiculada pelo Decreto 7.660 de 2011, que, no entendimento de Carvalho (1996, pp. 58-59), pode ser definida da seguinte maneira:

⁵¹ Nesse sentido, o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 630504, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 05/06/2012, Acórdão Eletrônico DJe-119 Divulg 18-06-2012 Public 19-06-2012.

⁵² Bottallo (2009, p. 26) esclarece que “De qualquer forma, o tema não apresenta maior interesse prático, já que esta modalidade de incidência do IPI, conquanto seja contemplada no âmbito das normas gerais (o CTN), não foi instituída por meio de lei ordinária.”

A tabela de incidência do IPI é segmento de linguagem prescritiva inserta, como vimos, no ordenamento jurídico brasileiro, e que se destina a oferecer elementos para a identificação dos produtos alcançados pela percussão do gravame, além de conferir-lhes um valor percentual, a título de alíquota. Atua, por conseguinte, no critério material da hipótese normativa, precisando o complemento do verbo, sobre completar o critério quantitativo da consequência, ao atribuir a percentagem correspondente ao bem tributado.

Além disso, o IPI, nos termos do inciso I, do §3º, do art. 153, deve ser seletivo, ou seja, deve levar em conta as características e a destinação dos produtos sujeitos à sua incidência, a fim de onerar menos aqueles mais essenciais à sociedade. Não se trata, destaca-se, de faculdade ao Legislativo, mas de imposição⁵⁴. Por isso, os produtos considerados supérfluos devem ser mais tributados do que aqueles considerados básicos.

Entretanto, conforme bem colocado por Machado (2014, p. 335), “A diversificação das alíquotas do IPI está, na prática, muito longe de fazer dele um imposto seletivo em função da essencialidade do produto.”. Outrossim, é a ferramenta atualmente disponível e há quem entenda que “[...] a variação de alíquotas é o mecanismo que melhor realiza a função redistributiva para a qual se volta o princípio da seletividade.”⁵⁵

Continuando a análise geral das alíquotas do IPI, também é importante destacar que estas poderão ser alteradas por meio de decreto do Executivo

⁵³ A fonte de implantação da TIPI, explica Carvalho (1996, pp. 56-57), é o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovado pela Convenção Internacional de Bruxelas. Nesse sentido, o autor afirma: “O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é conteúdo aprovado Convenção Internacional (Bruxelas, 14/06/83), à qual o Brasil aderiu em 31/10/86. Como tal, é a base da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias que, por sua vez, é a fonte de implantação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). São, todas elas, classificações codificadas, isto é, expedientes artificiais que nos possibilitam repartir dado setor de objetos em subsetores específicos, consoante determinado critério, fixando-se para cada classe não um nome, mas um número ou um código alfanumérico.” Entretanto, ressalta que a neutralidade não é pressuposto da TIPI, imaginada justamente para adequar os parâmetros do Sistema Harmonizada às necessidades da realidade brasileira e da própria seletividade do IPI: “[...] se a distribuição das mercadorias no Sistema Harmonizado da Convenção tende à neutralidade axiológica, preponderando, nitidamente, os caracteres técnicos das várias unidades, outro tanto não se dá com o sistema da NBM/TIPI, aparelhado para classificar os produtos de acordo com avaliações nacionais, em que a estimativa específica dos bens é sopesada em função do papel que seu aproveitamento representa para a sociedade brasileira, num dado momento histórico. Com a NBM/TIPI, operou-se um ajuste da tecnicidade classificatória da tabela internacional ao ambiente do sistema normativo brasileiro, adquirindo novo matiz significativo.” (*idem*, p. 58).

⁵⁴ Nesse sentido, ele se diferencia do ICMS, que, apesar de também incidir sobre o consumo, não deve, necessariamente, como o IPI, ser seletivo, de acordo com a interpretação literal do texto constitucional.

⁵⁵ BOTTALLO, 2009 p. 186.

Federal⁵⁶, respeitados os limites mínimos e máximos estabelecidos pela legislação específica, estando sujeitas, ainda, somente à observância da anterioridade nonagesimal, também chamada de especial ou de noventena, quando de sua majoração.

Cuida-se, portanto, de uma mitigação do princípio da anterioridade da regra tributária, prevista pela própria Constituição Federal, no §1º, do seu art. 150. A possibilidade da alteração das alíquotas por meio de Decretos também configura exceção ao princípio da estrita legalidade tributária.

Tais exceções, conforme será exposto adiante, permitem que o IPI seja adaptável às flutuações da economia e do mercado, bem como sejam otimizadas suas características de tributo que guarda vertentes de seletividade e de extrafiscalidade⁵⁷, sendo que esta última, segundo Bicalho (2014, p. 166):

[...] não pode ser encarada apenas como um efeito da tributação, mas, ao contrário, um conjunto de práticas, ações e instrumentos financeiros e tributários necessários à legitimação do próprio Estado social. Essa visão meramente eficaz da extrafiscalidade, contraposta à fiscalidade e restrita aos efeitos das normas de tributação, decorre da segmentação teórica entre o direito tributário e o direito financeiro, a pretexto da formalização de categorias específicas daquela seara do direito.

Não obstante o fato da extrafiscalidade não se limitar somente à indução de comportamentos, fato é que, conforme afirma Machado (2014, p. 335), inicialmente, a intenção era a de que o IPI “[...] funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros.” No mesmo sentido, apontou Ferreira (1986, p. 179), quando da análise do surgimento do imposto sobre o consumo, percussor do IPI :

Para proteger a indústria nacional, dando-lhe um “mercado cativo”, e livre de competição com outros países mais avançados, que pudessem, através de subsídios, aniquilar as nossas iniciativas, o Imposto de Consumo sempre prestou-se como instrumento inibidor

⁵⁶ Tal previsão encontra-se no §1º, do art. 153, da CF.

⁵⁷ Pertinente consignar que a extrafiscalidade não está necessariamente e exclusivamente ligada à ideia de indução de comportamentos. Nesse sentido, anota Bicalho (2014, p. 165) que “[...] a extrafiscalidade no Brasil é tema essencialmente vinculado à concepção formalista do direito tributário. O discurso dos teóricos do direito tributário vincula o fenômeno da extrafiscalidade à eficácia da incidência tributária no âmbito econômico ou social, aliada a um viés eminentemente individualista, qual seja, a indução de comportamentos desejáveis ou não pelo Estado”.

do consumo dos produtos importados, gravados, sempre, com alíquotas elevadas.

Machado (2014, p. 335) não nega, contudo “[...] a predominância, no IPI, da função fiscal, não obstante deva ele ser um imposto seletivo, em função da essencialidade dos produtos.”

Além da seletividade e do caráter extrafiscal, outra característica de extrema relevância do IPI é a previsão constitucional da sua não cumulatividade⁵⁸, que, “[...] enquanto atributo de impostos plurifásicos sobre o consumo de bens e serviços, é nota típica dos tributos indiretos.”⁵⁹

Para muitos, a não cumulatividade é um princípio constitucional. Para outros, trata-se, na verdade, apenas de uma técnica escolhida pelo constituinte para evitar a tributação em cascata. Nessa esteira, Bottallo (2009, p. 34) afirma “[...] que a não-cumulatividade, em que pese sua base constitucional, não constitui, em rigor, um “princípio”, mas mera técnica de apuração do quantum da obrigação tributária a cargo do sujeito passivo.” Ele vai além e consigna que “[...] a não cumulatividade é técnica que se volta contra a União, na medida em que cada incidência do imposto determina, inexoravelmente, o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes.”

No mesmo sentido, Moreira (2012, p. 125) afirma que “[...] a não-cumulatividade vincula-se a uma opção do Estado-Administração para o auferimento de receitas derivadas por meio de tributos.” Não se trata, portanto, de garantia absoluta do Direito Tributário, cláusula pétrea, etc.

No presente trabalho, adotamos a corrente que sustenta tratar-se a não cumulatividade de uma técnica e não de um princípio ou de uma garantia absoluta. Inclusive, mais adiante, será exposta uma crítica em relação ao uso desmedido do argumento da não cumulatividade pelos Tribunais pátrios para afirmar a não incidência do IPI em determinadas operações, como, por exemplo, a importação de veículos por pessoas físicas para uso próprio.

⁵⁸ A previsão da não cumulatividade do IPI está inserida no inciso II, do §3º, do art. 153, da CF e, conforme Moreira (2012, p. 113), “[...] dos tributos previstos na Constituição, apenas o IPI e o ICMS podem ser qualificados como não-cumulativos em sentido estrito. Nessas exações, o instituto em tela permite o alcance da neutralidade fiscal e a translação (jurídica) do ônus tributário para o adquirente final dos bens ou serviços.”

⁵⁹ MOREIRA, 2012, p. 109.

Por ora, traçaremos um panorama geral da não cumulatividade do IPI, suas implicações e principais problemas.

Por estar prevista no próprio texto constitucional, não é dado ao legislador ordinário estabelecer restrições à não cumulatividade, sob pena de tolher a eficácia da própria Constituição. Assim, tanto as autoridades fiscais, quanto o legislador, devem ter em consideração tal determinação constitucional quando da cobrança do IPI ou da modificação de seu regulamento.

A não cumulatividade impõe, portanto, um sistema de compensações entre créditos e débitos tributários, baseado no encontro de contas do contribuinte sujeito ao recolhimento do IPI⁶⁰. Nas palavras de Bottallo (2009, p. 35):

Pode-se dizer, portanto, que a compensação é o meio cujo emprego afasta o efeito da “cumulatividade” do IPI, que a Constituição veda. Dito de outro modo, o “combate”, por assim dizer, à cumulatividade está preso à eficácia do sistema de compensação previsto na Constituição. Ao instituir tal sistema, o legislador constituinte teve em mira favorecer o contribuinte (de direito) deste tributo, aliviando a pressão sobre seus custos de produção, o que, em última análise, reverte em prol do consumidor final (contribuinte de fato), mediante a determinação de preços menos onerados pela carga fiscal.

Ademais, é de suma importância ter em conta que o direito ao creditamento do IPI não tem por pressuposto o efetivo pagamento, nem a cobrança do imposto nas operações anteriores, conforme se poderia, erroneamente, concluir da simples leitura do art. 49 do CTN ou do inciso II, do §3º, do art. 153, da CF⁶¹.

Isso porque, conforme anteriormente explicado, a previsão da não cumulatividade é constitucional e, a princípio, segundo a doutrina, não pode sofrer restrições pela legislação ordinária, devendo ser consideradas somente as restrições constitucionais ao creditamento:

[...] observe-se que o preceito constitucional que trata da não cumulatividade do IPI é norma de eficácia plena e, assim, independe, para produzir efeitos, da existência de regras de hierarquia inferior. Estas têm função meramente operacional, sem aptidão para modificar ou restringir o alcance do instituto. (BOTTALLO, 2009, p. 38)

⁶⁰ “Instaura-se, assim, como já visto, um relação de créditos/débitos que tem por fundamento entradas (de matérias-primas, produtos intermediários e semelhantes) e saídas (de produtos resultantes do emprego industrial destes bens econômicos).” (BOTTALLO, 2009, p. 38)

⁶¹ Sobre o tema, Bottallo (2009, p. 41) afirma que “(...) o direito ao crédito do IPI não está preso ao seu pagamento, cobrança ou incidência nas operações anteriores.”

Entretanto, tal entendimento doutrinário não tem encontrado pleno acolhimento pelo Supremo Tribunal Federal. No julgamento do Recurso Extraordinário 353657⁶², foi assentado, em manifesta alteração da jurisprudência do Tribunal quanto ao direito do contribuinte de se creditar do IPI, que “não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero”. Desde então, a Suprema Corte tem sido categórica em afirmar que “[...] não há direito a crédito de IPI em relação à aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero”⁶³.

Passada a análise geral das características mais peculiares do IPI, cabe lembrar, ainda, que o referido imposto não incide, por força do inciso III, do §3º, do art. 153, da CF sobre produtos destinados ao exterior. Tratando-se de previsão de competência constitucional negativa, cuida-se, portanto, de imunidade.

Por fim, antes de adentrarmos na especificação dos sujeitos da relação jurídico-tributária do IPI, cabe consignar que o imposto em estudo é tributo sujeito ao lançamento por homologação. Nesse sentido, Paulsen (2013, p. 819) afirma:

O IPI é imposto sujeito a lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte a responsabilidade pela verificação da sua ocorrência, cálculo e recolhimento, independentemente de qualquer ato do Fisco. Este só atuará quando o pagamento não for realizado ou for insuficiente, ensejando o lançamento de ofício, nos termos do art. 20 e 21 da Lei 4.502/64.

Assim, em regra, cabe ao contribuinte realizar os atos de apuração e recolhimento do IPI, inclusive o encontro de contas, a fim de se apurar os débitos e os créditos tributário, cabendo ao Fisco somente proceder ao lançamento de ofício, caso apurada alguma irregularidade ou a ausência e insuficiência de pagamento.

3.2.2 Sujeitos da relação jurídico-tributária do IPI

Conforme já mencionado anteriormente, a União tem a competência constitucional para instituição e cobrança do IPI⁶⁴. Ainda assim, a décima parte do

⁶² Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041, Divulgação em 06-03-2008, Publicação em 07-03-2008.

⁶³ RE 783958 Agr, Relator(A): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Julgado em 13/05/2014, Processo Eletrônico Dje-102 Divulg 28-05-2014 Public 29-05-2014.

⁶⁴ “O sujeito ativo do IPI, em se tratando de imposto federal e não sendo indicada nenhuma outra pessoa jurídica de direito público para tal posição, é a própria União. A Lei 4.502/64, em seus arts. 91

produto da arrecadação do imposto é, nos termos do inciso II e do §2º, do artigo 159, da CF e da Lei Complementar 61/1989, repartido entre os Estados e o Distrito Federal, em proporção que considera o valor das exportações de produtos industrializados de cada ente político⁶⁵.

Apesar de extremamente relevante, o tema relativo à repartição tributária do IP entre a União e os Estados não guarda maiores implicações para o presente trabalho, razão pela qual não será aqui desenvolvido.

Quanto aos sujeitos passivos do IPI, deve-se, primeiramente, lembrar a diferenciação entre sujeito passivo de direito e sujeito passivo de fato, tendo em consideração o fenômeno da repercussão econômica dos tributos indiretos, classificação aplicável ao imposto em estudo.

Assim, como sujeito passivo de fato, temos, indubitavelmente, o consumidor final, que arca com o ônus tributário repassado pelos agentes da cadeia produtiva⁶⁶. Por sua vez, considera-se sujeito passivo de direito do IPI aquele que pratica a industrialização ou a operação com produto industrializado, tendo em vista o arquétipo constitucional do IPI⁶⁷. Entretanto, conforme bem observa Leandro Paulsen (2013, p. 842):

A indicação, como contribuintes, de outras pessoas, como o importador e o comerciante, pode revelar, no caso concreto, inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência. O CTN, contudo, abriu oportunidade para tais equívocos, o que se reflete na legislação ordinária e no Regulamento do IPI.

e 93, indicava, como órgão que procederá à fiscalização, o Departamento de Rendas Internas, não mais existente. O Decreto 7.212/10 (RIPI), em seu art. 505, seguindo o que já dispunham os regulamentos anteriores (Dec. 4.544/02, art. 427, e Dec. 2.637/98, arts. 403 e 404), deixa claro que a direção dos serviços de fiscalização do imposto compete, atualmente, à Secretaria da Receita Federal, sendo, a fiscalização externa, realizada pelos Auditores Fiscais da Receita Federal.” (PAULSEN, 2013, p. 842)

⁶⁵ O Imposto de Renda é outro tributo de competência da União que também é repartido com os Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do inciso I, do art. 159, da CF.

⁶⁶ Conforme já tratado anteriormente, a colocação do ônus pela lei aos agentes da cadeia produtiva e não ao consumidor final decorre meramente de opção visando a eficiência da tributação.

⁶⁷ “Quanto aos sujeitos passivos, cabe destacar, desde já, conforme análise que fizemos da base econômica, que só pode ser tributada a operação com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado fazer incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação.” (PAULSEN, 2013, p. 842)

A Lei 4.502 de 1964, em seu art. 4º, equipara o importador ao produtor. Por sua vez, o RIPI, em seu art. 24⁶⁸, estabelece que o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro, está obrigado ao pagamento do imposto como contribuinte. Isso porque, conforme explica Paulsen (2013, p. 843), “[...] importador é a pessoa que promove a entrada da mercadoria no território nacional, seja pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade.”

Em relação à incidência de IPI no desembaraço de produtos importados, cabe destacar a existência de controvérsia acerca da possibilidade da exação, quando o importador – sujeito passivo da obrigação tributária, portanto – é pessoa física. Na doutrina, há entendimentos e argumentos tanto pela incidência⁶⁹, quanto pela não incidência⁷⁰.

A jurisprudência, por sua vez, principalmente a do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, sinaliza pela não incidência do imposto

⁶⁸ “Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).”

⁶⁹ Nesse sentido: “O direito de compensar o tributo devido em uma operação com o cobrado nas operações anteriores só se aplica a operações de mesma natureza, ou seja, operações de industrialização do produto. E a venda ao consumidor tem natureza diversa, pois ele não participa da produção do bem tributado: adquire-o para fruir dele. Por essa razão, o consumidor suporta o custo dos tributos devidos (em regra geral) por meio da chamada repercussão tributária. Caso não tenha sido pago IPI no país, porque o produto foi importado acabado, não existirá crédito a ser compensado. Da realidade descrita acima decorre a consequência lógica: o importador (consumidor) deve o imposto por inteiro. O mesmo valor que iria dever-se se o bem fosse produzido no nosso país, pois quem se credita do imposto é o produtor, não o consumidor, ainda que este sofra os efeitos econômicos da incidência tributária.” (BOITEUX *apud* PAULSEN, 2013, p. 843)

⁷⁰ Paulsen (2014, p. 310), ao tratar da incidência do IPI nas importações por pessoas físicas explica que “[...] há quem alegue que o IPI não incidiria na importação por pessoa física e na realizada por empresa não contribuinte do imposto. Isso porque o sistema de não cumulatividade próprio de tal imposto só se viabilizaria quando a importação fosse realizada por industrial, capaz de creditar-se e de repassar o ônus em operação posterior.” Acerca da não incidência do IPI nas operações de importação por pessoa física, ver: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial.** In: Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, n. 184, pp. 28-43, jan. 2011.

quando o importador é pessoa física⁷¹. Entretanto, ainda aguarda-se o término do julgamento do Recurso Especial 1396488, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, estabelecida pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, e do Recurso Extraordinário 723651, que tem repercussão geral reconhecida, nos termos do art. 543-B, do mesmo diploma legal, que podem, eventualmente, alterar o atual panorama que temos da jurisprudência pátria.

Conforme exposto há pouco, no tocante ao IPI, a legislação procede à diversas equiparações, a fim de ampliar o rol de contribuintes do tributo. Para tanto, indubitavelmente, considerando as disposições do art. 146 da CF, é imprescindível que tais equiparações decorram, necessariamente, de Lei Complementar. E é justamente nesse sentido que a doutrina questiona as equiparações veiculadas via legislação ordinária, como vem ocorrendo na prática:

“[...] entender a ‘lei’ do inciso II, do art. 51, do CTN, como uma lei ordinária, ou mesmo uma medida provisória, significa, a nosso ver, um completo desprestígio ao art. 146, III, alínea ‘a’, da Constituição Federal de 1988, que prescreve expressamente a lei complementar como único meio legislativo competente para a definição dos contribuintes dos impostos nela discriminados (dentre eles, o IPI). [...] Deve-se ressaltar que a Lei Federal 10.637/02 não foi a primeira lei ordinária a equiparar um comerciante a um industrial após a Constituição de 1988. As Leis federais nº 7.798/89 e nº 9.493/97 já fizeram tais equiparações de comerciantes atacadistas a industriais sem, entretanto, desencadear questionamentos judiciais maciços por parte dos contribuintes que foram por elas diretamente afetados.” (RUSCHMANN apud PAULSEN, 2013, p. 844)

Conforme veremos adiante, tais equiparações causam distorções no arquétipo constitucional e legal do IPI e implicações no sentido de onerar mais ainda o consumo, principalmente de produtos industrializados oriundos de outros países. Antes, porém, de adentrarmos nessa questão mais específica, cabe fazer uma breve análise da base econômica e dos fatos geradores do IPI.

3.3 Base econômica e limites do fato gerador do IPI

Diante do que já analisado anteriormente, é possível concluir que a base econômica de incidência do IPI é o consumo. Nesse sentido:

⁷¹ Nesse sentido, o julgamento do Recurso Especial 1365897, bem como do Recurso Extraordinário 550170.

No Brasil, a tributação sobre o consumo é composta principalmente por três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Cada um desses impostos é de competência de uma entidade política distinta e incide de alguma forma sobre o consumo de bens e serviços em nosso país. (D'ARAÚJO; PAULINO; GASSEN, 2012, p. 286)

Ou seja, o sinal externo de riqueza que enseja a tributação pelo IPI é o consumo, produto final da produção. Não é por outro motivo que, também conforme já dito, a arrecadação decorrente da incidência do IPI já foi uma das maiores fontes de renda do Estado Brasileiro. Por ter como base de incidência o consumo, o encargo do IPI é suportado pelo consumidor final. Trata-se do fenômeno da repercussão tributária, já tratado anteriormente.

[...] importa sinalar que o valor do IPI registrado na nota fiscal não integra o preço da mercadoria, constituinte parcela adicional, cobrada destacadamente do consumidor e repassada ao Fisco. A empresa vendedora é simples depositária do tributo, constituindo-se em crime de apropriação indébita o não repasse da verba. (PAULSEN, 2013, p. 827)

De acordo com Bottallo (2009, p. 183), a Constituição Federal de 1988 não indicou expressamente qual a base de cálculo do IPI. Entretanto, não pairam grandes controvérsias doutrinárias ou jurisprudenciais sobre o tema. É praticamente unânime o entendimento de que “a base de cálculo possível do IPI é o valor da operação com produto industrializado e, subsidiariamente, ou seja, na falta de tal valor, é o preço corrente da mercadoria (ou similar) na praça do remetente.”⁷²

Tendo em consideração que “[...] os elementos componentes do núcleo hipotético do IPI são: produto industrializado e operação.”⁷³, importantes são as ponderações acerca desses conceitos.

Num sentido jurídico, o termo ‘operação’ pode ser considerado negócio jurídico. Cabe ressaltar, que, diferentemente do que ocorre com o ICMS, por exemplo, para incidir o IPI não é imprescindível que haja a transferência da titularidade do objeto da operação. Basta a ocorrência do negócio jurídico. Nesse sentido:

⁷² BOTTALLO, 2009, p. 184.

⁷³ LIMA *apud* PAULSEN, 2013, p. 284.

No caso do IPI, a Constituição se refere apenas à “operação” (art. 153, §3º), e não a “operações relativas à circulação” como faz relativamente ao ICMS (art. 155, II), o que exigiria transferência de titularidade. Para o IPI, pois, a Constituição coloca como base econômica a ser tributada os negócios jurídicos com produtos industrializados, mas não, necessariamente, negócios que impliquem a transferência do bem, admitindo outros que tenham o produto industrializado como objeto. (PAULSEN, 2013, p. 284)

Segundo Machado (2014, p. 336), por sua vez, o conceito de ‘produto industrializado’ independe de lei, pois é pré-jurídico. Contudo, para evitar distorções, cabe à lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, estabelecer seus contornos e liames básicos. De acordo com o parágrafo único, do art. 46, do CTN, é industrializado o produto submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

A legislação de regência do IPI, contudo, amplia o conceito de ‘produto industrializado’, para abarcar também as operações que envolvem o acondicionamento e a embalagem dos produtos. A ampliação do referido conceito e, conseqüentemente, das hipóteses de incidência do IPI, são alvos de crítica doutrinária e dos próprios contribuintes, que, eventualmente, se insurgem contra tais cobranças.

Sobre o tema, a opinião de Machado (2014, p. 337), para quem tal ampliação é flagrantemente inconstitucional:

Tal ampliação viola o art. 46, parágrafo único, do CTN. Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de produto industrializado, utilizado pela Constituição, para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário. Admitir o contrário é negar a supremacia constitucional.

Ainda levando em conta a redação do art. 46 do CTN, temos, basicamente, três hipóteses de incidência do IPI: a industrialização ou a produção, a importação de mercadorias e a arrematação de produtos leiloados, fruto de apreensão ou abandonados. Para Bottallo (2009, p. 32), o art. 46 do CTN contempla, na verdade, três impostos distintos:

O art. 46 do CTN, sob a denominação de “imposto sobre produtos industrializados”, alberga três impostos distintos, dos quais apenas um pode ser considerado IPI em sentido estrito: aquele cujo aspecto

material da hipótese de incidência é “industrializar produto e celebrar operação jurídica que promova a transferência de sua propriedade ou posse.” A segunda modalidade tributária, contemplada no citado art. 46, é a de adicional do imposto de importação, a cargo de quem traz do exterior produtos industrializados, e a terceira, de imposto compreendido na competência residual da União, tendo como hipótese de incidência a arrematação de produtos industrializados apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

Além das hipóteses acima elencadas, o Fisco também passou a cobrar o IPI quando da comercialização no mercado interno brasileiro dos produtos importados, que já sofrem a incidência do mesmo imposto quando do desembaraço aduaneiro e não passaram por qualquer processo definido pela legislação como industrial.

O fundamento de tal exação é o da equiparação dos comerciantes – que não são, na linha do exposto no tópico 3.2.2, contribuintes do IPI – aos industriais no momento da comercialização. De acordo com o Fisco, isso decorre da combinação das disposições dos arts. 46, inciso II⁷⁴ e 51, parágrafo único⁷⁵, ambos do CTN – que, de acordo com a Fazenda, definem o fato gerador do IPI –, bem como do art. 51, inciso II⁷⁶, do CTN com o art. 4º, inciso I, da Lei 4.502 de 1964⁷⁷, art. 79, da Medida Provisória 2.158-35 de 2001⁷⁸ e com o art. 13, da Lei 11.281 de 2006⁷⁹, supostamente definidores da sujeição passiva do comerciante de produtos importados ao industrial, para fins de incidência do IPI.

⁷⁴ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

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

⁷⁵ “Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

⁷⁶ “Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...) II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; (...).”

⁷⁷ “Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira; (...).”

⁷⁸ “Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.”

⁷⁹ “Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.”

Tal equiparação, entretanto, não tardou a sofrer críticas e questionamentos da doutrina⁸⁰ e dos próprios que contribuintes que começaram a se insurgir judicialmente contra essas cobranças, conforme será exposto no próximo capítulo.

4. Análise crítica da jurisprudência

Passada toda a análise geral do IPI, adentrando-se nas suas características próprias, seus sujeitos passivos, seus fatos geradores, etc., importante tratarmos da jurisprudência envolvendo a incidência do imposto ora em debate na revenda por pessoas jurídicas comerciantes de mercadorias importadas, já tributadas pelo IPI quando do desembaraço aduaneiro e que não sofrem ou não sofreram qualquer processo definido pela legislação como industrial.

A importância do tema não está relacionada somente ao impacto econômico e financeiro de tal exação para as empresas e para a arrecadação, mas, também, na distorção da própria matriz constitucional e legal de incidência do IPI.

Além disso, propor-se-á adiante uma crítica aos fundamentos e premissas adotadas pelos ministros do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para alcançar conclusão que, ainda que se concorde, poderia ser tomada por outros fundamentos.

Assim, num primeiro momento, será explicada a controvérsia levada a julgamento perante o STJ. Após, adentraremos no estudo da mudança no entendimento da Corte, a partir de casos, julgados em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) pela 1ª Seção, que, divergindo da conclusão da 2ª Turma, declarou a não incidência do IPI nas operações de revenda de mercadorias importadas que não sofreram qualquer processo considerado como de industrialização após o desembaraço aduaneiro.

Por fim, será exposta uma breve crítica ao uso desmedido e desarrazoado da técnica da não cumulatividade para afastar as exações de IPI em determinadas operações, expondo, ainda, algumas contradições presentes na atual jurisprudência sobre o tema.

⁸⁰ “Produtos industrializados importados por comerciantes (não contribuintes do IPI) não se sujeitam à incidência do tributo quando comercializados no mercado interno.” (BOTTALLO, 2009, p. 32). Em sentido contrário, temos o entendimento de Paulsen (2014, p. 309), para quem “[...] além de incidir na operação de importação, o IPI também incide na operação posterior em que o importador coloca no mercado o produto industrializado importado.”

4.1 Alterações da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da incidência ou não do IPI na revenda de mercadorias importadas que não sofreram qualquer processo considerado como de industrialização após o desembaraço aduaneiro

Até o ano de 2014, era assente no STJ o entendimento de que o IPI deveria incidir na revenda, por empresa importadora, de mercadorias importadas, ainda que se tratassem de produtos já acabados e prontos para o consumo e que não tivesse havido no estabelecimento varejista nenhuma industrialização. Isso porque, de acordo com o entendimento do Tribunal à época, a denominação jurídica do tributo não significava que seu fato gerador estivesse necessariamente atrelado a uma imediata operação de industrialização.

Entretanto, recentemente, a 1ª Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recursos Especiais 1411749, 1384179, 1393102, 1398721 e 1400759, cujos acórdãos ainda não foram publicados, em patente alteração a esse entendimento, consignou, que a exação não é devida⁸¹.

Um dos fundamentos para o novo entendimento consta no voto do ministro Ari Pargendler no julgamento do EREsp 1411749⁸², no sentido de que a norma inserta no parágrafo único do art. 46 do CTN constitui a essência do fato gerador do IPI e, a teor dela, o imposto não deve incidir sobre o acréscimo em cada um dos

⁸¹ Apesar dos arestos ainda não terem sido publicados, a Corte já está aplicando o novo entendimento, conforme se extrai das seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. IMPORTADOR COMERCIANTE. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. AUSÊNCIA DE QUALQUER PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. NÃO INCIDÊNCIA., 1. A Primeira Seção desta Corte, com o objetivo de dirimir a divergência entre seus órgãos fracionários, na assentada de 11/6/14, ao julgar os EREsp 1.400.759/RS, por maioria de votos, firmou a compreensão no sentido de reconhecer a não incidência de IPI sobre a comercialização de produto importado, que não sofre qualquer processo de industrialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação. Precedente: AgRg no REsp 1.466.190/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/09/2014).2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AgRg no REsp 1454100/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2014, DJe 05/11/2014)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATOS GERADORES. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. BITRIBUTAÇÃO. OCORRÊNCIA. ERESP 1.411.749/PR.

A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR (acórdão pendente de publicação), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, Relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, deu provimento ao embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento adotado no REsp 841.269/BA, segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação.

Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes.

(EDcl no AgRg no REsp 1455759/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23/09/2014, DJe 06/10/2014)

⁸² Relator: Ministro Sérgio Kukina, 1ª Seção, Julgado em 11/06/2014, acórdão ainda não publicado.

estágios, destaca-se, de circulação de produtos industrializados. Segundo o ministro, recai, apenas, sobre o montante que tenha resultado da industrialização, na operação de industrialização.

No entendimento do referido magistrado, caso se entenda de maneira contrária, viabilizar-se-ia uma coincidência entre os fatos geradores do ICMS – qual seja, a circulação – e do IPI.

Assim, nesse sentido, concluiu o ministro, em voto seguido pela maioria dos integrantes da 1ª Seção do STJ, que as previsões dos incisos I e II, do art. 46⁸³, do CTN são excludentes, a não ser que entre o desembaraço das mercadorias importadas e a sua saída do estabelecimento do importador-comerciante, haja alguma das manifestações de industrialização, quais sejam, alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais⁸⁴.

O entendimento contrário do mesmo Tribunal, superado pelo julgamento recente dos processos já citados, consignava, por sua vez que não havia qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN⁸⁵.

Nos julgados anteriores, o STJ entendia, basicamente, que o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas e a sua posterior revenda no mercado

⁸³ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados 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 artigo 51;

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

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

⁸⁴ “Regulamentando o parágrafo único do art. 46 do CTN, o novo Regulamento do IPI, instituído pelo Decreto nº 7.212/2010 dispôs que “[...] caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, listando um rol de situações em que se estaria diante de alteração substancial do bem ou do produto que se enquadraria como industrialização.” (CUNHA; CAMPOS, 2013, p. 19)

⁸⁵ Nesse sentido, o julgamento do AgRg no REsp 133734, AgRg no REsp 1455759, EDcl no REsp 1435282, AgRg no REsp 1423457, dentre outros.

interno consistiam fatos geradores distintos e não excludentes do IPI, o que, inclusive, não acarretava bitributação⁸⁶ ou *bis in idem*⁸⁷.

Sustentava-se, ainda, que tal interpretação não onerava a cadeia produtiva e consumerista além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumulava a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado⁸⁸.

Entretanto, passou despercebido pelo STJ o fato de que o IPI incide sobre o consumo e que tal incidência na revenda de mercadorias importadas pelo importador ao consumidor final do produto somente onera demasiadamente o que já é extremamente tributado, o consumo. Assim, não faz sentido repassar ao consumidor o mesmo ônus tributário duas vezes: quando do desembaraço e, posteriormente, quando da revenda, sendo que não houve qualquer processo de beneficiamento ou de industrialização, sob o único fundamento de que se trata de mercadoria importada, que já passou pelo processo de alfandegamento.

Ademais, conforme bem consignado pelo voto do ministro Ari Pargendler, não se pode transmudar o IPI para imposto federal de circulação, pois tal distorção da incidência do tributo não encontra amparo na Constituição Federal. Importante lembrar que, a despeito da CF não ter, expressamente, definido os fatos geradores do IPI, esta definição não está desamarrada da previsão constitucional.

⁸⁶ De acordo com Regina Helena Costa (2012, p. 67), “[...] a bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.”

⁸⁷ “[...] o *bis in idem* é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio, desde que expressamente autorizado pela Constituição.” (COSTA, R., 2012, p. 68)

⁸⁸ REsp 1429656/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 11/02/2014, DJe 18/02/2014

Nem se diga que a incidência pretendida pela União quando da revenda vise a proteção do mercado interno ou da nacionalização do produto importado. Conforme bem observado por Troianelli (2011, p. 30):

Pelo contrário, os outros principais tributos incidentes na importação de bens ou serviços, a saber, o IPI, o ICMS, o PIS/Cofins e o ISS, diferentemente do Imposto de Importação, não têm qualquer função reguladora do comércio exterior, mas tão somente a de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre os bens e serviços importados e aqueles produzidos domesticamente.

Essa equalização das cargas tributárias, por lógica, decorre do fato dos países exportadores imunizarem ou isentarem os produtos produzidos dentro de seus territórios que serão posteriormente exportados para outros países que, certamente, cobrarão tributos quando da entrada de mercadorias estrangeiras nos seus mercados e nas suas fronteiras. Isso certamente justifica a incidência do IPI quando do desembaraço de mercadorias estrangeiras, ainda que a importação se dê por pessoas físicas e, conseqüentemente, por consumidores finais.

Entretanto, a segunda incidência, quando da revenda desses produtos que, após nacionalizados e alfandegados, não sofreram qualquer beneficiamento ou alteração, não encontra justificativa ou amparo, mostrando-se, assim, descabida a mera equiparação, promovida pela Fazenda Nacional, entre comerciante de produtos industrializados oriundos do exterior e agentes industriais nacionais. Nesse sentido Troianelli (2011, p. 43) bem afirma que:

Dessa forma, depois de aplicado aos artigos 4º, inciso I, e 35, inciso I, “b”, da Lei nº 4.502/64, o filtro das normas complementares e constitucionais acima mencionadas, há de se concluir que a incidência do IPI na saída interna de produto industrializado promovida por estabelecimento importador só pode se dar quando o bem importado destinar-se a estabelecimento industrial para tomar parte no processo de industrialização, hipótese na qual o importador assumirá a condição de “comerciante de produtos sujeitos ao impostos, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior” a que se refere o inciso III do artigo 51 do Código Tributário Nacional, não sendo, todavia, legítima a sua incidência quando o bem vendido pelo comerciante importador destinar-se a outro comerciante ou ao consumidor final.

Além disso, também é importante consignar que há quem entenda que “[...] somente se poderia cogitar nova incidência do IPI na revenda de produtos importados acabados se o país de origem não for signatário do Gatt.”⁸⁹

Carneiro (2014, p. 159) explica sua afirmação, ao considerar o Princípio do Tratamento Nacional, que rege o Acordo Geral de Tarifas e Comércio, no qual resta consignado que, após o processo de nacionalização do produto oriundo de país signatário do referido Acordo, o que ocorre na incidência de IPI quando do desembaraço, a mercadoria não pode sofrer diferenciação em relação aos produtos nacionais, só pelo fato de ser importada:

Sendo o país de origem signatário do Acordo Geral de Tarifas e Comércio, podemos admitir a incidência do IPI na revenda de produto importado nas seguintes situações: (a) caso a venda fosse realizada para estabelecimentos industriais (artigo 51, III, do CTN); e (b) caso fosse promovida qualquer operação que modificasse a natureza ou a finalidade nos produtos importados, ou ainda o aperfeiçoasse para consumo.

Assim, seja pela ótica da legislação, seja pela ótica da capacidade contributiva e do arquétipo constitucional e legal do IPI, não é possível admitir uma nova incidência do imposto, quando da revenda de mercadorias importadas, que não sofreram qualquer modificação após o desembaraço aduaneiro.

Portanto, percebe-se que, nesse ponto, a jurisprudência do STJ, ainda que por fundamentos distintos dos aqui apresentados, adequou seu entendimento às previsões constitucionais e legais do IPI.

4.2 Críticas ao uso indevido do fundamento da não-cumulatividade

Um último ponto que merece destaque no presente trabalho diz respeito à inadequação da utilização do fundamento da não cumulatividade para afastar exações tributárias em algumas hipóteses.

Uma delas é justamente a da já citada importação de veículo por pessoa física para uso próprio. Alguns julgados afastam a incidência do IPI sob o fundamento de que, sendo o consumidor final, o importador, nesse caso, não tem meios de realizar a previsão da não cumulatividade do IPI.

⁸⁹ CARNEIRO, 2014, p. 159.

Entretanto, pela breve lembrança de tudo quanto já exposto no presente trabalho, percebe-se a falibilidade de tal argumento. Ora, o consumidor final é, justamente, aquele quem arca com o ônus decorrente da incidência do IPI, uma vez que, conforme já exaustivamente dito, esse imposto recai sobre o consumo.

Se o importador é o próprio consumidor final, ele mesmo está sujeito ao pagamento do imposto. Nesse caso, ele, além de ser o contribuinte de direito é, por óbvio, também o de fato. Tal realidade não encontra óbice algum na Constituição Federal, pois a não cumulatividade não é premissa ou condição para a incidência do IPI. É, na verdade, conforme já anteriormente analisado, mera técnica de tributação decorrente da escolha da eficiência da tributação. Nesse sentido, Paulsen (2014, p. 141) chega a afirmar que:

[...] quando o importador não for contribuinte do IPI nas operações internas, sequer haverá cumulação de incidências a ser evitada. A incidência será única na entrada do produto, qualificando-se o IPI-Importação, no caso, como tributo direto e figurando o importador como contribuinte de direito e de fato, sem que haja qualquer inconstitucionalidade nisso.

Entretanto, o IPI na situação de incidência ora tratada não deixa de ser tributo indireto, pois a sua repercussão econômica ocorre em relação ao país de origem e não em relação ao mercado interno brasileiro.

Ademais, a não cumulatividade não é violada quando há uma única incidência do imposto, como deveria ocorrer no caso de uma pessoa natural importar algo para seu próprio uso ou consumo.

Além disso, quando o CTN promove a equiparação entre importador e industrial, para fins de incidência do IPI no desembaraço aduaneiro que, conforme analisado anteriormente, é necessária para alfandegar o produto estrangeiro ao nacional, não distingue pessoa física de jurídica, razão pela qual não cabe à jurisprudência dos Tribunais pátrios assim proceder, como têm feito.

Assim o fazendo, inclusive, prejudicam a concorrência do mercado interno, uma vez que os veículos produzidos internamente estão sujeitos à incidência do IPI, enquanto aqueles, cuja importação foi promovida pelo próprio consumidor final não estão, em completa violação ao princípio da isonomia e do adequado tratamento tributário do consumo.

Por tudo isso, resta clara a necessidade da análise crítica da jurisprudência dos Tribunais pátrios, ainda que já consolidada num ou noutro sentido, pois, conforme analisado, tais entendimentos também contribuem para a formação e a conformação da matriz tributária brasileira e dos comportamentos do Fisco e dos próprios contribuintes.

5. Conclusão

A complexidade do fenômeno tributário e os problemas e as consequências decorrentes da conformação atual de nossa matriz tributária, que apresenta nítidos traços de regressividade, iniquidade e ausência de observância ao pilar da capacidade contributiva, atraem a necessidade de profundas reflexões e de debates, que devem, necessariamente, considerar os aspectos sociais, econômicos e políticos, além dos jurídicos, que ainda são, atualmente, o foco da doutrina e dos debates acerca do fenômeno tributário.

Não se pode negar que os problemas expostos também decorrem do sistema normativo tributário brasileiro, que se mostra complexo, desestruturado, extremamente disperso em inúmeras leis, decretos, resoluções, instruções normativas, que, se são de difícil compreensão para os juristas atuantes na área tributária, para a sociedade comum se trata de um emaranhado de normas, que dificultam e obstaculizam a realização da transparência fiscal e tributária.

A par disso, temos as consequências sociais e econômicas decorrentes da preferência exacerbada pela tributação sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, que são manifestações de riqueza próprias à auferição da capacidade contributiva individual. Como vimos, a tributação sobre o consumo culmina na tributação igual de todos aqueles que adquirem determinado produto ou se utilizam de determinado serviço, aumentando a regressividade e as injustiças sociais e fiscais.

Além disso, no capítulo atinente ao IPI e às suas características, foi possível analisar, além do histórico do imposto, a complexidade do seu trato e a sua importância para a arrecadação de recursos pela União, que acaba repartindo os montantes do imposto com os Estados e o Distrito Federal, de acordo com a participação de cada ente nas exportações de produtos.

Também se percebeu a importância do respeito e da observância pelo próprio Fisco aos limites dos fatos geradores e dos contribuintes de direito legalmente previstos, além dos critérios de tributação, a partir da conformação do direito brasileiro com o direito internacional, quando da análise da jurisprudência acerca da incidência do IPI na revenda de mercadorias, que não sofreram qualquer beneficiamento após a sua nacionalização, oriundas do exterior.

Além disso, foi constatada a manipulação dos princípios e das técnicas tributárias, a fim de evitar a tributação de determinadas operações, o que acaba, infelizmente, ganhando eventual respaldo da jurisprudência, que, como visto, nem sempre interpreta o fenômeno tributário levando em conta todos os seus aspectos e acepções.

Assim, é que temos, por exemplo, a deturpação e transmutação da técnica da não cumulatividade para pressuposto de incidência do IPI, quando este, a bem da verdade, é, na prática, suportado pelo próprio consumidor final, não tendo, portanto, amparo jurídico a tese de que não deve incidir o IPI na importação de mercadorias por pessoas físicas.

Por tudo isso, conclui-se que o olhar crítico e mais apurado acerca da tributação e da própria matriz tributária brasileira, é necessário para entender e questionar as decisões judiciais e políticas acerca da tributação e, até mesmo para alcançar as tão almejadas mudanças sociais, que perpassam diversas questões, como a necessidade de um aumento da progressividade, a consideração efetiva da capacidade contributiva, o aumento da transparência fiscal, a simplificação das exações tributárias, dentre outros aspectos.

6. Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ALVES, André Zampieri. **A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística.** *In:*

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). Estudos de Direito Tributário. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, pp. 171-186.

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

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Extrafiscalidade Tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI: Princípios e Estrutura. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

CARNEIRO, Rogério David. **O Gatt e a incidência do IPI na venda de produtos importados.** *In*: Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, n. 184, pp. 153-159, abr. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB).** *In*: Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, n. 12, pp. 42-60, set. 1996.

COSTA, Adroaldo Mesquita da. **Imunidade tributária-impôsto único sobre produtos industrializados.** Revista de Direito Administrativo, v. 97, p. 306, 2014. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32651/31470>>. Acessado em 04 de novembro de 2014.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Princípio da Capacidade Contributiva. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **Breves reflexões sobre a não incidência do IPI nas operações de revenda de produtos importados.** *In*: Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, n. 217, pp. 17-23, out. 2013.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca; GASSEN, Valcir. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar quem ganha menos.** *In*: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 283-316.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

FEITOSA, Fernando Barbelli. **O princípio da equidade na reforma tributária de 1965/1967.** *In*: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária

Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 207-245.

FERREIRA, Benedito. A História da Tributação no Brasil – Causas e Efeitos. Brasília: 1986.

GASSEN, Valcir. A tributação do consumo. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

_____. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil.** In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 27-50.

_____. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2 ed. rev. e mod. São Paulo: Saraiva, 2013.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Breve histórico da tributação da renda.** In: BALHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, pp. 263-280.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI: Teoria e Prática. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. IPI – incidência tributária e princípios constitucionais. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial.** In: Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, n. 184, pp. 28-43, jan. 2011.