

Constituição proíbe a dupla tributação do IPI na revenda



Com a decisão em recurso repetitivo da 1ª Seção do Superior Tribunal de

Justiça, o ordenamento tributário passou a admitir a tributação do IPI incidente no desembaraço aduaneiro e na “revenda” do produto importado (ERESP 1.403.532, do STJ), ao fixar a seguinte tese jurídica:

“Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/1964, art. 79 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13 da Lei n. 11.281/2006 – que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil”.

Reconhecida a procedência desse regime na importação, porquanto o processo de industrialização verifica-se no exterior, inadmissível postular sua extensão ao regime plurifásico e não cumulativo de tributação aplicado às operações (internas) de industrialização no território nacional, mormente nos casos indicados no Decreto 8.393/2015, haja vista a exigência de conexão do agente à atividade de industrialização, como contribuinte ou responsável (artigo 46, II, artigo 51, II e III do CTN).

A questão jurídica decidida pelo STJ no ERESP 1.403.532 restringe-se a IPI incidente sobre a importação (IPI-Importação). Portanto, não se pode ampliar seu alcance para a hipótese veiculada pela Lei 7.798, de 10/7/1989, do IPI incidente sobre a industrialização (IPI-Industrialização), e regulada pelos artigos 46, II, e 51, II, do CTN. No caso, a aplicação da Lei 7.798/1989 às operações de revenda desfigura o modelo previsto pelo CTN, ao pretender coincidir uma aplicação *monofásica* (artigo 4º da Lei 7.798, de 10/07/1989) como equivalente daquele regime inerente à imposição plurifásica do IPI e sua não cumulatividade (na importação).

O modelo de tributação introduzido pelo artigo 4º da Lei 7.798/1989 é típico regime especial (“Artigo 4º



Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º), para equiparar revendedor atacadista a industrial, apenas para que os produtos elencados no “Anexo III” sujeitem-se ao IPI em típica monofasia.

O artigo 4º da Lei 7.798, de 10/7/1989, de fato, cria um *regime monofásico*, como técnica de tempos nos quais não se conhecia o *simples* ou a *substituição tributária*, tal como hoje são aplicados. Era um típico regime especial, que somente poderia ser adotado com exclusão do regime geral na cadeia plurifásica.

A Constituição Federal de 1988 exige a edição de lei complementar para a veiculação de normas que estabeleçam equiparações de IPI, por força do artigo 146, II e III, “a” e “b”, da CF. Por isso, a definição de “contribuinte” e de “fato gerador” deve ser reservada à lei complementar, como é o caso da *equiparação de contribuinte do IPI*.

O artigo 7º, § 1º, da Lei 7.798/1989 equiparou a industrial, dentre outros, o *adquirente* dos produtos relacionados em seu “Anexo III” com relação de interdependência, controle ou coligação com o industrial. Invadiu, assim, espaço de lei complementar, sem amparo no artigo 51 do CTN. Desse modo, incorre em inconstitucionalidade severa, ao contrariar o artigo 146, II e III, “a” e “b”, da CF.

A competência tributária da União para instituir e exigir o IPI está limitada, dentre outros, à materialidade descrita no artigo 153, IV, da CF e à reserva de Lei Complementar prévia. Nestes termos, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 51, II, dispõe que contribuinte do IPI é aquele industrial ou o que lei a ele equiparar.

Como decorrência destas limitações constitucionais ao poder de tributar e, tendo em vista a constrição do IPI às *operações com produtos industrializados*, a instituição de qualquer equiparação resta limitada à fase de *industrialização*. O IPI não tem permissão constitucional para alcançar a “circulação” de mercadorias”. O “C” do ICMS qualifica o fato gerador deste imposto, pois sua aplicação depende da “circulação” (art. 155, II da CF). O IPI incide na operação com o produto industrializado, sem autorização para acompanhar sua “circulação”.

Para a *industrialização* no território nacional, a partir da materialidade da competência constitucional do IPI (artigo 153, IV da CF), o sujeito passivo por equiparação (artigo 51, II e III do CTN) está sujeito às mesmas regras gerais determinantes do “contribuinte” ou “responsável”, ou seja, deve manter *relação pessoal e direta* com a situação do fato gerador (*contribuinte*), como estatui o art. 121, parágrafo único, I do CTN, ou guardar vinculação com a materialidade do fato jurídico (responsável), como prescreve o artigo 128 do CTN, sem licenças para analogia (por vedação do artigo 108, § 2º do CTN).

Por conseguinte, qualquer “equiparação” do fato imponível deve sujeitar-se aos mesmos vetores de controle, em coerência com o quanto prescrevem os artigos 114 e 116, inciso I, do CTN, ao tempo que o fato jurídico tributário depende da *situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência* (i), bem como das *circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios* (ii).

Industrializado é, assim, o produto que imediatamente sofreu processo de transformação e, que em razão deste processo, está pronto para consumo (mais uma vez, consumo absoluto ou consumo em nova



atividade produtiva). Conclusão necessária é, pois, que qualquer outro bem que não guarde relação imediata com o processo produtivo, nos termos determinados pelo artigo 46, parágrafo único, do CTN, estará fora da competência tributária da União para ser onerado pelo IPI.

O artigo 51, II, do CTN, ao definir como contribuintes do IPI “o industrial ou quem a ele a lei equiparar” autoriza o legislador ordinário a estabelecer outros contribuintes do IPI por equiparação, desde que limitada ao conteúdo do referido artigo 51, II, do CTN, mas sempre que observado o conteúdo dos artigos 121 e do artigo 128 do CTN.

O artigo 7º, § 1º, da Lei 7.798/1989, viola, assim, o limite de sujeição passiva determinado pelo texto constitucional para tributação pelo IPI, em seu artigo 153, IV, pois cria sujeição passiva sem previsão de Lei Complementar, em contradição com o artigo 146, III, “a” da CF. Mas não só. O artigo 8º vai além e delega ao Poder Executivo competência para alargar aquela equiparação do artigo 7º, § 1º, Lei 7.798/1989:

“Art. 8º Para fins do disposto no artigo anterior, fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou a *incluir outros* cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.” (n.g.)

Apesar de a União ter recebido autorização para equiparar estabelecimento industrial a outros, pelo artigo 51, II do CTN, esta do artigo 7º da Lei 7.798/1989 alarga a sujeição passiva para além do permitido pelo artigo 128 do CTN, a ponto de confundir o IPI com a hipótese de incidência do ICMS.

Por conseguinte, as hipóteses de incidência do IPI podem ser alcançadas pelo ICMS, mas não o oposto. O IPI não tem a circulação como requisito de incidência — apesar de poder coincidir com ela. Ao atingir a etapa final de industrialização, encerra-se o seu ciclo de incidência, com a operação ocorrida com o *produto industrializado*, que modifique a natureza ou a finalidade, ou, o aperfeiçoe para o consumo.

A utilização do IPI como um imposto incidente sobre operações de simples *revenda* de produtos industrializados burla a distribuição de competências tributárias, ao invadir competência dos Estados, únicos autorizados a tributar a “circulação” do produto industrializado qualificado como “mercadoria” (artigo 155, II da CF). Uma invasão de competência que a lei complementar deve evitar, conforme o artigo 146, I da CF.

Nos termos do artigo 146, III, “a” e “b”, da CF, reserva-se à lei complementar dispor sobre sujeição passiva, como parte do conteúdo da competência para legislar sobre *contribuintes* (a) e sobre *obrigação e crédito* tributários (b). E para os casos de responsabilidade de terceiros, como dissemos, prevalecerá sempre o CTN, vedado que está, ao legislador ordinário, dispor sobre essa hipótese, exceto para regulamentar o quanto dispõe o próprio CTN.

Assim, a determinação dos elementos essenciais à instituição e exigência do IPI está condicionada por Lei Complementar e, ainda que inserido no Direito por este instrumento, não pode ultrapassar: a materialidade constitucional (*i*), a competência tributária (*ii*); o conceito do direito privado daquela materialidade (*iii*), sem recursos ao uso de analogia (*iv*). Da mesma forma, a Lei Ordinária instituidora de tributos deve restringir-se ao elenco acima e, ainda, aos elementos essenciais determinados pela



Complementar, sendo vedada qualquer inovação.

Não se poderia obter juízo diverso do expressivo texto do artigo 128, do CTN, ao soabrir da sua redação com a seguinte cláusula restritiva: “*sem prejuízo do disposto neste capítulo*” (que se restringe à imputação da responsabilidade de “sucessores” e de “terceiros”), *a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação* (mas sempre mantida a identificação de vinculação do responsável ao fato jurídico tributário), *excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*.

Deveras, nenhuma espécie de *equiparação* de sujeição passiva pode ser interpretada para afastar a aplicação da disposição geral que qualifica o *contribuinte* segundo a *relação pessoal e direta* com a *situação* que constitua o respectivo *fato gerador*. De igual modo, a equiparação pretendida do artigo 51, II, do CTN, no caso do IPI, somente pode ser interpretada conforme o inteiro teor das normas gerais do referido artigo 121, parágrafo único, I, do CTN.

Equiparações, na maioria das vezes, são efetuadas por “presunções” ou por “ficções” jurídicas. Estas, porém, não podem deixar de manter relacionalidade com alguns dos aspectos inerentes àquele tributo de que se trata, no caso sob análise, o IPI, cujos elementos são “operação”, “estabelecimento industrial” ou “produto industrial”.

Considerado o Direito como criador de suas próprias realidades, poderia ele, então, tomar como verdadeiro algo que o próprio direito nega, por intermédio de uma ficção, isto é, contrariar o que o próprio Direito afirma ser um padrão? E como o direito opera nos limites da sua linguagem para criar suas realidades?

Como dito acima, nenhuma espécie de “equiparação” de sujeição passiva, como contribuinte ou responsável, pode ser interpretada para superar a “disposição geral” que exige relação vinculada ao fato jurídico tributário. Assim, o CTN somente identifica o “contribuinte” a partir da “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, como consta do artigo 121, parágrafo único, I, do CTN. E, no caso de atribuição de “responsabilidade”, o artigo 128 do CTN, exige que a *terceira pessoa* encontre-se “*vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*”.

Na interpretação da equiparação do artigo 51, II, do CTN, ao dispor que o sujeito passivo do IPI é “o *estabelecimento industrial* ou quem a lei a eles equiparar”, como “contribuinte” ou como “responsável”, um ou outro necessitará manter sempre conexão com o fato gerador. O CTN qualifica o “contribuinte” pela “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, como prescreve seu artigo 121, parágrafo único, I. E, para imputar “responsabilidade”, o artigo 128 daquele diploma, determina que a *terceira pessoa* seja “*vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*”. Ainda que a “vinculação” do artigo 128 não seja exatamente uma “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, não se poderia sequer cogitar de alguém que não participe de algum modo da sua situação material.

Nestes contornos, da mesma forma que a definição legal de contribuinte não pode inovar o conteúdo da Lei Complementar, a *sujeição passiva por equiparação* do IPI, necessariamente, estará condicionada à



situação de base, que é a condição de estabelecimento industrial (artigo 46, parágrafo único do CTN), ao vincular o contribuinte (artigo 121, parágrafo único, I, do CTN) ao fato gerador da respectiva obrigação tributária ou a responsabilidade tributária “a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” (artigo 128 do CTN).

Para regulamentar os artigos 7º e 8º da Lei nº 7.798/1989, o Decreto nº 8.393/2015 incluiu no “Anexo III” daquela Lei determinados produtos, dentre eles, aqueles objeto de comércio de perfumes, cosméticos e produtos de toucador, a saber:

“Art. 1º Ficam incluídos no Anexo III à Lei 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos constantes do Anexo a este Decreto, ‘de acordo com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

Parágrafo único. O disposto no caput não alcança os destaques “Ex” existentes nos códigos relacionados no Anexo a este Decreto.” (n.g.)

Neste passo, assim compunha o anexo:

Código TIPI

3303.00.10 3305.30.00

3304.10.00 3305.90.00

3304.20.00 3307.10.00

3304.30.00 3307.30.00

3304.9 3307.4

3305.20.00 3307.90.00

O Decreto 8.393/2015 não é apenas inválido por veicular conteúdo fora de seu alcance demarcado pela legalidade. Vai além.

Assim dispõe o artigo 8º da Lei 7.798/1989:

“Art. 8º Para fins do disposto no artigo anterior, fica o Poder Executivo *autorizado a excluir*



produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou a *incluir outros* cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.” (n.g.)

Como destacado no artigo 8º da Lei, a União Federal poderia “excluir” produtos daquele “Anexo III” e “incluir” *outros* produtos, nas seguintes hipóteses:

1. *excluir produto* ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou
2. *incluir outros* cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.

Mais tarde, em 11/8/1994, o Poder Executivo editou o Decreto 1.217/94, por meio do qual “excluiu” produtos como perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal daquele Anexo III da referida lei, a saber:

“Art. 1º Ficam excluídos do *Anexo III à Lei 7.798*, de 10 de julho de 1989, os produtos classificados nos códigos 3301.90.03, 3303, 3304, 3305, 3306 e 3307, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.

Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.” (n.g.)

Assim, a partir da publicação do referido decreto, os produtos foram *excluídos* daquele “Anexo III” e, por conseguinte, deixaram de atender ao requisito legal de *equiparação com estabelecimento industrial* e de sujeitarem-se ao IPI sobre os produtos vendidos.

Recentemente, o Decreto 8.393/2015 *reintroduziu* os produtos naquele “Anexo III”, para determinar que ficassem sujeitos à *equiparação com estabelecimento industrial* e de voltarem a suportar o IPI naquela condição excepcional.

Ora, a Lei nunca autorizou a renovação da inclusão na referida lista. Poderia incluir “outros”, portanto, jamais os idênticos produtos que dantes figuravam no texto.

Em conclusão, o Decreto 8.393/2015, ao determinar a reinclusão dos produtos no “Anexo III” não apenas descumpra o artigo 8º da Lei 7.798/1989 como amplia sua inconstitucionalidade ao contrariar o âmbito material do IPI, do artigo 153, IV, da CF, assim como os elementos do artigo 51, II, do CTN, que estabelecem o limite para a equiparação de estabelecimento industrial, e do artigo 99 do CTN, que limita o conteúdo dos decretos à legalidade estrita.

O artigo 7º, § 1º, da Lei 7.798/1989, viola, igualmente, o limite de sujeição passiva determinado pelo texto constitucional para tributação pelo IPI, em seu artigo 153, IV, instituindo nova exação, de competência dos Estados, em descumprimento do artigo 155, II, da CF. Referido artigo, cria, pois, sujeição passiva sem previsão de Lei Complementar, descumprindo o artigo 146, III, “a”, da CF.



Destarte, no caso de operação com produto industrializado, resta vedado o alargamento da sujeição passiva para além da materialidade delimitada pela Constituição, em seu artigo 153, IV, da CF. Tampouco daquela prevista nos artigos 46, II ou art. 51, I e II, sob pena de violação do artigo 146, III, “a” da CF. De se ver, é completamente incabível a aplicação extensiva da tese jurídica do acórdão do STJ, no ERESP 1.403.532, para reger matéria estranha à importação de produtos industrializados no exterior, como expediente de “equiparação do estabelecimento de revenda” para aplicar-se ao *regime monofásico* do artigo 4º da Lei 7.798, de 10/07/1989, conjuntamente com o regime geral de tributação do IPI.

Como se demonstra, numa interpretação conforme à Constituição, a *monofasia* do artigo 4º da Lei 7.798/1989 alinha-se à *não cumulatividade* para servir como instrumento hábil à antecipação ou controle dos tributos, com carga tributária compatível com o que seria a arrecadação presumida, segundo critérios previamente definidos, desde que mantida a incidência única na cadeia (*regime monofásico*).

Sobre o mais, resta excluída qualquer possibilidade de aplicação do IPI em duplicidade, com regime ordinário de tributação no estabelecimento *industrial* (i) e sucessivamente no estabelecimento de *revenda*, por regime monofásico (ii), a pretexto de se aplicar o tratamento do artigo 4º da Lei n.º 7.798/1989, adicionalmente ao regime ordinário nas hipóteses definidas no Decreto n.º 8.393/2015. Assumida tal duplicidade, o princípio constitucional de não cumulatividade restaria afrontado e igualmente o princípio de hierarquia das leis, pelo descumprimento do CTN, como lei complementar. O artigo 8º da Lei n.º 7.798/1989 não cria uma incidência nova do IPI e somente pode ser aplicado nos estritos limites do artigo 4º da mesma Lei (no regime monofásico).

O regime entabulado pelo ERESP 1.403.532 não autoriza tão odiosa equiparação e inconstitucionalidade. Tampouco se confundem. Medidas como esta só inibem a capacidade competitiva da nossa indústria e agravam discriminações, especialmente com o produto importado.

Para melhor compreensão da dinâmica internacional da atualidade, questões importantes sobre tributação indireta serão debatidas no *Congresso da International Fiscal Association* (IFA – <https://www.ifa2017rio.com.br>), que acontecerá no Rio de Janeiro, entre 27 de agosto e 1º de setembro.

Date Created

21/06/2017