

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

BEATRIZ DE CARVALHO HOMEM RECHE EDINALDO

**A INVALIDADE DA EXIGÊNCIA DE IPI DOS ATACADISTAS DE PRODUTOS DE
HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS:**

uma análise da equiparação veiculada pelo Decreto nº 8.393/2015, com amparo da

Lei nº 7.798/1989

São Paulo

2018

BEATRIZ DE CARVALHO HOMEM RECHE EDINALDO

**A INVALIDADE DA EXIGÊNCIA DE IPI DOS ATACADISTAS DE PRODUTOS DE
HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS:**

uma análise da equiparação veiculada pelo Decreto nº 8.393/2015, com amparo da
Lei nº 7.798/1989

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito
parcial à obtenção do grau de Bacharela em
Direito.

Orientadora: Professora Ana Flávia Messa

São Paulo

2018

BEATRIZ DE CARVALHO HOMEM RECHE EDINALDO

**A INVALIDADE DA EXIGÊNCIA DE IPI DOS ATACADISTAS DE PRODUTOS DE
HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS:**

uma análise da equiparação veiculada pelo Decreto nº 8.393/2015, com amparo da
Lei nº 7.798/1989

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito
parcial à obtenção do grau de Bacharela em
Direito.

Orientadora: Professora Dra. Ana Flávia
Messa

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professora Dra. Ana Flávia Messa
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor (a):

Professor (a):

Aos meus pais e irmãs, por tudo, sempre; ao meu
companheiro, por acreditar em mim mais do que eu.

RESUMO

Este trabalho tem por objeto a análise da validade da exigência de IPI de atacadistas na revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, em razão de sua equiparação a industrial promovida pelo Decreto nº 8.393/2015, amparado no artigo 8º da Lei nº 7.798/1989. Para os fins a que se propõe o presente estudo, serão analisadas as disposições do ordenamento jurídico tributário brasileiro, a doutrina e a jurisprudência relacionadas às normas instituidoras e limitadoras do IPI. Inicia-se o presente estudo com breves considerações acerca do sistema constitucional tributário, com especial enfoque à repartição de competência tributária e aos contornos constitucionais da estrutura da hipótese normativa dos tributos. O segundo momento dedica-se ao estudo da regra-matriz de incidência do IPI, trazendo à baila os critérios do antecedente e as determinações do consequente. Posteriormente, serão explorados os princípios constitucionais aplicáveis a esse imposto e pertinentes à discussão da equiparação núcleo deste trabalho. Uma vez fixadas essas premissas, será analisada a validade da inclusão dos estabelecimentos atacadistas entre os contribuintes equiparados a industrial, para fins da exigência do IPI em meras operações de revenda, conforme estabelecido pelo Decreto nº 8.393/2015. Conclui-se, por fim, pela inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência do imposto desses atacadistas, por afrontar a própria materialidade do IPI esculpida no Texto Constitucional, notadamente diante da ausência de realização de atos de industrialização pelo atacadista equiparado, bem como por violar princípios constitucionais gerais e específicos do Direito Tributário.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados. IPI. Equiparação de Atacadista a Industrial. Decreto nº 8.393/2015. Lei nº 7.798/1989. Sujeição Passiva. Inconstitucionalidade. Ilegalidade.

ABSTRACT

This paper has as scope the analysis of the charge of the IPI (industrial products tax) of the resale of personal hygiene products, perfumery, and cosmetics, which have been equalized to industrial products by the Decree no. 8393/2015, supported by the Article 8th of the Law no. 7798/1989. To achieve this paper's purpose, there will be analyzed the Brazilian legal system, the doctrine and the jurisprudence related to the norms that regulate and limit the IPI. The present study begins with a brief consideration of the constitutional tax system, with a special focus on the tax competence repartition and the constitutional rules over tax structures. The second part of the work refers itself to the IPI normative structure, revealing its precedents criteria and its consequent disposals. Lately, there will be explored the constitutional principles concerning this tax and the equalization analyzed in this paper. Once fully established those premises, there will be analyzed the wholesalers' equalization to industrial establishments in order to charge IPI of mere resale operations, as regulated by the Decree no. 8393/2015. It was concluded, at last, that those wholesalers IPI charge is unconstitutional and illegal because it offends the constitutional IPI material matrix, especially because of the absence of any industrialization act, in this case, by the wholesalers equalized as industrial establishment, as well as because of the general and specific tax constitutional principles violation.

Keywords: Tax. Industrialized Products. IPI. Wholesalers equalization to industrial establishments. Decree n° 8393/2015. Law n° 7.798/1989. Tax Passive Subjection. Unconstitutionality. Illegality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 A CRIAÇÃO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO.....	13
1.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	13
1.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
1.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	15
2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	18
2.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI.....	18
2.1.1 Antecedente Normativo da Regra-Matriz de Incidência do IPI.....	19
2.1.1.1 Critério Material	20
2.1.1.1.1 <i>IPI versus ICMS</i>	22
2.1.1.2 Critério Temporal	24
2.1.1.3 Critério Espacial	25
2.1.2 Consequente Normativo da Regra-Matriz de Incidência do IPI.....	26
2.1.2.1 Critério Pessoal.....	26
2.1.2.2 Critério Quantitativo.....	29
2.1.2.2.1 <i>Base de Cálculo</i>	29
a) Valor Tributável Mínimo (VTM)	29
2.1.2.2.2 <i>Alíquota</i>	30
2.1.3 Considerações Finais Acerca da Regra-Matriz de Incidência do IPI.....	30
3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	32
3.1 PRINCÍPIO REPUBLICANO.....	34
3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A TRIBUTAÇÃO	36
3.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	38
3.3.1 Poder Regulamentar ante o Princípio da Legalidade Tributária	39
3.3.1.1 Limitações ao regulamento no Direito Tributário: impossibilidade da delegação legislativa para instituição de tributos	40
3.3.2 Função da Lei Complementar em Matéria Tributária.....	41
3.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	44
4 A EQUIPARAÇÃO DOS ATACADISTAS DE PRODUTOS DE “HPPC” AOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS – O CASO CONCRETO.....	46
4.1 ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA EQUIPARAÇÃO.....	49

4.1.1 Necessidade de Lei Complementar para Eleição de Contribuinte por Equiparação.....	49
4.1.2 Impossibilidade de Delegação Legislativa ao Executivo em Matéria Tributária	53
4.1.3 Desvinculação do Atacadista Equiparado à Materialidade do IPI.....	56
4.1.3.1 Regramento Especial do Valor Tributável Mínimo (VTM).....	60
4.1.4 Invasão da Competência Tributária dos Estados	61
4.1.5 Violação ao Princípio da Isonomia Tributária	63
4.2 ANÁLISE INFRACONSTITUCIONAL DA EQUIPARAÇÃO	64
4.2.1 Violação ao artigo 4º da Lei nº 7.798/1989	64
4.2.2 Violação ao artigo 8º da Lei nº 7.798/1989	66
CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS	69
APÊNDICE A – Entrevista com o Sr. Raimundo Rodrigues Batista, Diretor-Executivo da Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC)	75

INTRODUÇÃO

A pretensão deste estudo é tratar da validade, sob a perspectiva constitucional e infraconstitucional, da equiparação do estabelecimento atacadista a industrial, para fins da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas operações de revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos (HPPC).

Com efeito, por força do Decreto nº 8.393, de 28/01/2015, editado com suposto amparo na Lei nº 7.798, de 10/07/1989, os comerciantes de produtos industrializados de HPPC, que mantêm relação de interdependência com os estabelecimentos industriais que os produzem, foram equiparados a estes para fins da exigência do IPI. É dizer, dos meros distribuidores desses produtos passou a ser exigido o recolhimento do imposto, sob a condição de novo contribuinte, ainda que sem praticar qualquer ato relacionado à produção desses bens.

A edição da norma foi uma das primeiras medidas do chamado “ajuste fiscal” implementado pelo governo federal¹, estabelecida com o intuito de coibir um planejamento empresarial com potencial impacto tributário comum entre empresas interdependentes, com o qual esperava arrecadar aproximadamente R\$ 1,5 bilhão ao ano².

A Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC) relata, em entrevista concedida pelo Diretor-Executivo da entidade representativa, o aumento líquido da arrecadação do IPI pelas empresas do setor estimado na ordem de 52%, bem como a elevação média dos preços ao consumidor (aprox. 3,3%) e a retratação da demanda dos produtos afetados (aprox. 7,2%) como decorrências da implementação da referida equiparação³.

É certo que, na intenção de fazer frente a suas despesas e investimentos correntes, o Estado tem nos tributos sua fundamental fonte de financiamento. Por meio de um planejamento orçamentário pragmático, que anteveja cada desembolso indispensável à consecução de seus objetivos, pode e deve constituir e cobrar tributos na exata medida de sua necessidade⁴.

¹ IGNACIO, Laura. Justiça Libera Distribuidoras de Cosméticos do Pagamento de IPI. **Valor Econômico**, São Paulo, 23 mai. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/justica-libera-distribuidora-de-cosmeticos-do-pagamento-de-ipi/>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

² CASTRO, Marinella. Beleza Encarecida. **Estado de Minas**, Minas Gerais, 07 abr. 2015. Disponível em: <<https://abihpec.org.br/2015/04/beleza-encarecida/>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

³ Apêndice A.

⁴ DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **A Bitributação Econômica do Lucro Empresarial**. Porto Alegre: SAFe, 2010. p. 12.

No entanto, em alguns momentos, o Estado parece se eximir de sua função de alicerce e harmonizador social, transferindo o ônus de políticas públicas malsucedidas para o contribuinte suportá-las. Decorrência disso é o aumento desmesurado da carga tributária que atinge com voracidade determinados setores da economia.

Nesse contexto, e tendo em vista que o extraordinário poder de tributar de que dispõe o Estado compreende, também, o *poder de destruir*⁵, o Legislador Constitucional criou limites à submissão da população às exações tributárias, que constituem a essência do Direito Tributário.

A atividade tributante deve, portanto, se pautar em princípios constitucionalmente previstos, que representam, de certa forma, a vitória de ideais defendidos em batalhas históricas em busca da contenção do poder arbitrário. Desse modo, o poder de tributar do Estado deve se amoldar aos contornos primados pela justiça fiscal, afirmada pelos princípios republicano, da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia, dentre outros, devendo observância, também, ao desenho elaborado pelo Texto Constitucional relativamente à materialidade de cada tributo.

Inserido nesse contexto que o presente trabalho encontra seu objetivo: analisar as disposições do ordenamento jurídico tributário, a jurisprudência pátria e a melhor doutrina relacionadas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de modo a desvendar os contornos constitucionais e legais que devem moldar a sua instituição. Sedimentados esses contornos, será objeto de análise, notadamente sob a perspectiva do regime jurídico tributário aplicável ao IPI, a validade existente na exigência do imposto dos distribuidores de produtos de higiene pessoal, de perfumaria e de cosméticos, com base na equiparação implementada pelo Decreto nº 8.393/2015.

Esta equiparação dos estabelecimentos meramente revendedores (atacadistas) de produtos de HPPC industrializados, implementada pelo Decreto nº 8.393/2015, é tema bastante debatido na jurisprudência, o que revela a atualidade do objeto deste estudo e a sua relevância para Direito Tributário.

Não há qualquer pretensão de se esgotar o assunto, mas apenas apresentar uma visão ampla do desenho das normas de competências tributárias realizado pelo Texto Constitucional, da regra-matriz de incidência do IPI e dos princípios aplicáveis a esse

⁵ McCULLOCH v. Maryland, 17 U.S. (4 Wheat.) 316, 431 (1819) *apud* AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas Jurídicas, Sociedade e o Estado: uma Defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas, trad. Eduardo Arruda Madeira, João Victor Guedes Santos e Ricardo Augusto Reis Rodrigues. In: IBDT (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 21, 2007. p. 12.

imposto, para, dessa forma, analisar a equiparação do distribuidor ao industrial na revenda dos produtos de HPPC e consequentes violações constitucionais.

Desse modo, não será objeto deste estudo debater a integridade da intenção da União ao instituir, por meio decreto, um novo contribuinte do IPI (o atacadista que adquire e revende aqueles produtos do industrial em relação ao qual mantém relação de interdependência), no sentido aumentar a arrecadação do imposto, evitar a evasão fiscal, ou coibir um planejamento tributário comum entre empresas do setor de HPPC, pois essas discussões acabam desembocando em locais distantes da proposta de estudo objeto deste trabalho.

Assim, para fins didáticos, será feito um corte tendente a analisar a equiparação do atacadista ao industrial, nos moldes como levada a efeito pelo mencionado ato regulamentar do Poder Executivo, estritamente sob a perspectiva jurídico-tributária, pois, salvo melhor juízo, carece de validade em nosso sistema tributário tanto materialmente, como formalmente, já que afronta basilares princípios do ordenamento e garantias dos contribuintes.

Orientados a cumprir esse propósito, o presente trabalho se iniciará a partir da Constituição Federal, responsável pela repartição da competência tributária e pelos contornos das regras-matrizes de incidência das exações, sendo feitas breves considerações a esse respeito no primeiro capítulo.

Posteriormente, no segundo capítulo, será analisada a regra-matriz de incidência do IPI, para que haja perfeita compreensão dos critérios que compõem o antecedente e o consequente das normas, com especial enfoque aos critérios material e pessoal da incidência do imposto nas operações (negócios jurídicos) que tem por objeto produtos industrializados.

Em vista da fundamental relevância dos princípios que regem o Direito Tributário, no terceiro capítulo serão examinadas nuances de cunho genérico dos princípios constitucionais aplicáveis ao IPI e que são pertinentes à análise da equiparação núcleo deste trabalho. Nessa oportunidade, serão explorados o Princípio Republicano, o Princípio da Segurança Jurídica, Princípio da Legalidade Tributária e o Princípio da Isonomia Tributária.

No último capítulo deste trabalho buscar-se-á atingir o ponto nuclear da problemática que ora se trabalha: responder, de forma afirmativa, se é inconstitucional o IPI exigido do atacadista revendedor dos produtos de higiene pessoal, perfumaria cosméticos, quando esses são adquiridos de industrial com quem mantenha relação de interdependência, em razão da equiparação implementada pelo Decreto nº 8.393/2015, com amparo na Lei nº 7.798/1989.

O que se verificou ao final deste trabalho é que, na prática, mediante singelo decreto presidencial houve a criação de novo contribuinte do IPI: o atacadista, pessoa desvinculada da materialidade do imposto, que não realiza qualquer ato de industrialização, somente de

mercancia. Sob a perspectiva do ordenamento jurídico tributário e os princípios que o regem, a pretensão de cobrar o IPI neste caso implica não só o desrespeito ao princípio da legalidade tributária, mas incursão na esfera da competência Estadual – na medida em que somente esse ente político detém o poder de onerar a circulação de mercadoria –, com a agressão ao princípio da república, ferindo, ainda, aos implícitos, mas, não menos eminentes, princípios da segurança jurídica e da isonomia tributária.

Exatamente em razão da sensação de insegurança jurídica de que decorre a aparente busca ensandecida do Estado na arrecadação tributária a qualquer custo, mesmo que por meio de mecanismos jurídicos insubsistentes, com o iminente perecimento de alguns princípios constitucionais, é que se mostra imprescindível o estudo da problemática objeto deste trabalho.

1 A CRIAÇÃO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO

1.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional, pois a Constituição Federal de 1988 tratou minudentemente as questões relativas à tributação, limitando o campo de atuação do legislador ordinário⁶. As lições de Geraldo Ataliba já anotavam que “em matéria tributária, tudo foi feito pelo constituinte”⁷, que o construiu de forma detalhada e exaustiva, tendo praticamente o entregado pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem compete somente obedecê-lo, não podendo contribuir para modelá-lo.

Para José Roberto Vieira e para Diego Marín-Barnuevo Fabo “[...] o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro mostra-se peculiar em relação aos demais, porque trata a matéria tributária de forma singular, analítica e exaustivamente”⁸. E, nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo, “[...] a Constituição disciplinou, de modo exaustivo e minucioso, a matéria tributária, a ponto de mostrar-se, segundo a crítica de alguns, excessivamente detalhista neste campo”⁹.

A explicação para tamanha preocupação da Carta Magna em disciplinar exaustivamente a matéria tributária – e, de certo modo, diminuir a atuação do legislador ordinário – é dada por José Roberto Vieira, ao afirmar que da ação de tributar decorre certo conflito entre a competência do Estado e dois direitos humanos fundamentais constitucionalmente amparados (a liberdade e a propriedade)¹⁰, que são invadidos e restringidos pela atividade tributante.

Desse modo, o arcabouço normativo fundamental que dispõe sobre tributação no Brasil não é o Código Tributário Nacional, mas a própria Constituição Federal¹¹, pois, além de dispor sobre princípios gerais e específicos ao Direito Tributário, regula de forma rígida a distribuição de *competência tributária* entre os Estados-membros (impondo limites ao poder

⁶ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 40.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 21.

⁸ MARÍN-BARNUEVO, Diego; VIEIRA, José Roberto. **Direito constitucional tributário comparado Brasil e Espanha**. São Paulo: RDT, 1997. p. 96.

⁹ BOTTALLO, Eduardo. **Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 30-31.

¹⁰ VIEIRA, op. cit., p. 41.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 882.

de tributar, inclusive), os contornos para a construção das regras de incidência de cada tributo e a forma de repartição do produto da arrecadação.

1.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A doutrina especializada no tema não reclama maiores discussões acerca do conceito de competência tributária. Paulo Ayres Barreto a define como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹². Roque Antonio Carrazza assevera que a competência tributária é “a faculdade de criar, ‘*in abstracto*’, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas”¹³. José Roberto Vieira, por sua vez, afirma que competência tributária é “a aptidão constitucionalmente deferida às pessoas políticas para legislar acerca de tributos, precipuamente para criá-los mediante a descrição de sua hipótese de incidência”¹⁴.

Competência tributária pode ser definida, portanto, como uma esfera de atuação facultativa estabelecida pela Constituição Federal a cada pessoa jurídica de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)¹⁵, destinada a edição de leis que criam tributos *in abstracto*, dentro dos contornos já estabelecidos no Texto Supremo, sob pena de serem consideradas inconstitucionais. Ao atribuir competência tributária a determinado ente federado, conseqüentemente impede que qualquer outro institua exação fiscal sob o mesmo signo presuntivo de riqueza.

A Lei Maior não cria tributos, mas distribui competência aos entes federados para que esses os instituam mediante lei. Assim, mesmo quando traça a norma padrão de incidência e o arquétipo dos tributos¹⁶, não está os criando, pois o nascimento de um tributo somente se dá quando a norma do ente político competente é introduzida no ordenamento¹⁷.

¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 30.

¹³ CARRAZZA, 2017. p. 597.

¹⁴ VIEIRA, 1993, p. 42

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 219.

¹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributaria e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 37.

¹⁷ EMERENCIANO, Adelmo S. A seletividade do IPI. In: **IPI: questões fundamentais**. Coordenador Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Soares de Melo. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 152.

Nesse cenário, Roque Antonio Carrazza ensina que a atribuição de competência precede à criação do tributo propriamente dito¹⁸. Para José Souto Maior Borges, a competência tributária já nasce limitada, pois nada mais é do que o resultado do desenho elaborado pela Constituição Federal destinado a definir e limitar o exercício do poder fiscal¹⁹.

Mesmo com pouca mobilidade para atuação nesse campo, Paulo De Barros Carvalho assevera que subsiste ao legislador ordinário a possibilidade de desdobrar as diretrizes contidas na Carta Magna “completando a estrutura típica”, de modo a “*estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa*”²⁰.

1.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como já ressaltado, o sistema constitucional tributário se encarregou de distribuir competência tributária aos entes federados, delineando os contornos de incidência de cada tributo, os quais deverão necessariamente ser observados pelo legislador infraconstitucional na instituição da exação. As balizas constitucionais do sistema tributário são limites intransponíveis pelo legislador ordinário e complementar.

No momento da criação da norma jurídica sobre tributos, deve o legislador infraconstitucional, portanto:

Verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre a escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impositivo (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).²¹

Além disso, para Roque Antonio Carrazza, o aspecto quantitativo também estaria balizado pela Carta Magna, por ter seus contornos delimitados pelos próprios princípios nela contidos²².

¹⁸ CARRAZZA, 2017. p. 220.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Limitações Constitucionais à Tributação**. IV Curso de Especialização em Direito Tributário, vol. I., São Paulo: Resenha Tributária, 1978. *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 219-220.

²¹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 37.

²² CARRAZZA, *op. cit.*, p. 39.

Assim, cada uma das pessoas políticas eleitas pelo constituinte exerce a competência tributária mediante a edição de lei, em que são descritos todos os elementos essenciais à norma jurídico tributaria para a instituição de qualquer tributo, de modo a elencar os *critérios da regra-matriz de incidência tributária*.

Pactuando com a assertiva de José Roberto Vieira, para quem “foi em Paulo de Barros Carvalho que a estrutura da norma tributaria encontrou sua mais precisa e sofisticada elaboração”²³, será adotada a visão Paulo de Barros Carvalho para o estudo da norma jurídica de incidência do IPI (ou, na terminologia do Autor, da *regra-matriz de incidência tributária do IPI*).

Na linha de seus ensinamentos, regra-matriz de incidência é o “esquema lógico que revela a presença de um juízo condicional, em que se conjuga uma *hipótese*, suposto ou antecedente a um mandamento, uma *consequência* ou estatuição”²⁴.

A regra-matriz de incidência tributária é estruturada, portanto, pela hipótese (também denominada de antecedente), que descreve hipoteticamente um evento com expressão econômica, e consequência (também chamada de consequente), que prescreve os efeitos decorrentes do efetivo acontecimento do fato abstratamente descrito na hipótese. Na visão do Autor:

[...] a hipótese trata a previsão de um fato possível de ocorrência, enquanto a consequência prescrevera a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o evento cogitado no suposto normativo. A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescrito, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.²⁵

Nesse sentido, Júlio Maria de Oliveira, apoiado nas lições de Paulo de Barros Carvalho, sintetiza a concepção da regra-matriz de incidência tributária da seguinte forma:

[...] esquema genérico, construído pela interpretação dos textos legais, que contém a descrição de critérios para a identificação de fatos de possível ocorrência no mundo concreto, aos quais se atribui o dever jurídico nela previsto. O esquema comporta

²³ VIEIRA, José Roberto. Equiparações de estabelecimentos a industriais por decreto: portas de papelão na fortaleza de pedra da legalidade!. In: **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, Fórum, n. 65, 2016. p. 179.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, ano 8. p. 49.

²⁵ CARVALHO, 1991, p. 49.

um antecedente (hipótese) e um conseqüente (obrigação jurídica decorrente do nascimento de uma relação).²⁶

Tanto no antecedente quanto o conseqüente existem referências a determinados critérios identificativos²⁷. No antecedente normativo da regra-matriz de incidência, figuram o *critério material* (fato, ou conjunto de fatos praticados por pessoas), o *critério espacial* (circunstâncias de espaço que condicionam o critério material, definindo o lugar de ocorrência do fato ou conjunto de fatos), e o *critério temporal* (também condicionando o critério material, determinando a ocasião em que se concretiza o fato).

Já no conseqüente normativo da regra-matriz de incidência, estão os critérios suficientes para a definição do *quantum debeat*, ou seja, a identificação da dívida: o *critério pessoal* (sujeito passivo) e o *critério quantitativo* (base de cálculo e alíquota)²⁸.

Por oportuno, é importante registrar que a divisão de antecedente/conseqüente é realizada apenas como uma operação de abstração lógica, na medida em que a conformação é única e incindível²⁹.

Serão, agora, analisados todos os critérios que compõem o complexo da regra-matriz de incidência do IPI, de modo a delinear os requisitos gerais para sua incidência, imiscuindo-se, de forma mais detalhada, no exame dos critérios material e pessoal, por apresentarem maior relevância à consecução do objetivo deste trabalho.

²⁶ OLIVEIRA, Júlio M. de. **O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 186.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 26.

²⁸ OLIVEIRA, loc. cit.

²⁹ EMERENCIANO, 2008. p. 162.

2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

2.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

Tendo em vista que as disposições do ordenamento jurídico tributário que serão analisadas esbarram na norma de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, inclusive modificando sua consistência, é adequado que o estudo seja iniciado com considerações acerca da regra-matriz de incidência desse imposto.

Partindo da assertiva de que o sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional, a pesquisa da materialidade da regra-matriz de incidência do IPI deve partir da sua atribuição de competência contida no art. 153, inciso IV, da Constituição Federal³⁰.

O Código Tributário Nacional, cumprindo com seu papel de cooperar na delimitação do poder de tributar constitucionalmente estabelecido, em seu artigo 46³¹, descreve a incidência do IPI sobre: (I) o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira; (II) a saída de produtos industrializados dos estabelecimentos industriais; e (III) a arrematação de produtos industrializados apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Decorre das disposições do artigo 153, inciso IV, da CF/88 e do artigo 46 do Código Tributário Nacional que a União pode instituir o IPI de acordo com os seguintes critérios³²:

1. operação cujo objeto seja produto industrializado;
2. realizada por:
 - 2.a. estabelecimento importador ou autônomo ou quem a lei a eles equiparar;

³⁰ CF: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV – *produtos industrializados*; [...] §3º O Imposto previsto no inciso IV: [...] II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada *operação* com o montante cobrado nas anteriores.” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 nov. 2018).

³¹ CTN: “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; 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.” (BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 03 nov. 2018).

³² TORRES, Heleno Taveira. Parecer jurídico elaborado para a Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPC) e juntado aos autos da Ação Declaratória nº 1016304-47.2018.4.01.3400. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=1ae87288c9b1d585ed19329c974689e9e11d5334aefa7965>>. Acesso em: 29 out. 2018.

- 2.b. estabelecimento industrial ou autônomo ou quem a lei a eles equiparar;
- 2.c. estabelecimento comerciante ou autônomo de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no item anterior;
- 2.d. estabelecimento arrematante ou autônomo de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão;
- 3. quando:
 - 3.a. do seu desembaraço aduaneiro, na importação;
 - 3.b. da sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 do Código Tributário Nacional³³;
 - 3.c. da sua arrematação em leilão, em razão de apreensão ou abandono.

Diante desse cenário, Paulo de Barros Carvalho observou que há três espécies de impostos diferentes, grosseiramente chamados de IPI, quais sejam: (I) o que onera a industrialização de produtos; (II) o que onera a importação de produtos industrializados; e (III) o que recai sobre a arrematação de produtos industrializações levados a leilão decorrente de apreensão ou abandono³⁴.

Como o objeto central de estudo neste trabalho se refere às hipóteses de saída de produtos industrializados do estabelecimento atacadista equiparado a industrial, nos termos dos artigos 7º da 8º da Lei nº 7.798/1989, e do Decreto nº 8.393/2015, a análise da materialidade do IPI será restringida aos seguintes elementos:

- 1. operação cujo objeto seja produto industrializado;
- 2. realizada por:
 - 2.b. estabelecimento industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- 3. quando:
 - 3.b. da sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 do Código Tributário Nacional.

2.1.1 Antecedente Normativo da Regra-Matriz de Incidência do IPI

³³ CTN: “Art. 51. Contribuinte do imposto é: [...] Parágrafo único. Para efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.” (BRASIL, 1966).

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011. p. 686.

Conforme já exposto, no antecedente normativo se verifica a descrição hipotética de determinado evento dotado de expressão econômica. Ele é formado pelos critérios material, temporal e espacial.

2.1.1.1 Critério Material

Para José Roberto Vieira³⁵, os critérios de tempo e de lugar apenas se dedicam a condicionar o critério material da regra-matriz, que consiste no *núcleo da hipótese normativa*. Segundo o Autor, esse núcleo será invariavelmente composto por “comportamentos de pessoas, expressos por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicção é incompleta e por isso pede um complemento”.

No caso do IPI sua materialidade, como já destacado, está contida na expressão *operação* (art. 153, IV, §3º, II, da CF), com *produtos industrializados* (art. 153, IV, da CF). Nesse sentido, José Roberto Vieira assevera que o critério material da hipótese de incidência tributária desse imposto pode ser concebido pela expressão “*realizar operações com produtos industrializados*”³⁶.

A Constituição Federal não define o que vem a ser “produto industrializado”³⁷, mas nem por isso o legislador ordinário pode prescrever como produto industrializado o que bem entender³⁸, até mesmo porque deve observância à determinação contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional³⁹.

A conclusão que se pode obter do texto constitucional é que produtos seriam bens tangíveis, excluindo desse conceito a atividade intelectual⁴⁰. Lacombe afirma que “produto não se confunde com mercadoria”, podendo ser industrializado ou não. Produto é, portanto, “qualquer bem móvel e corpóreo”⁴¹.

A legislação infraconstitucional se encarregou de definir o conceito de industrialização. O Código Tributário Nacional diz considerar-se “industrializado o produto

³⁵ VIEIRA, 1993, p. 62.

³⁶ Id., 2016, p. 689.

³⁷ BOTTALLO, 2002. p. 224.

³⁸ Id. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 27.

³⁹ CTN: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (BRASIL, 1966).

⁴⁰ TOLEDO, José Eduardo Tellini. IPI nas Operações de Importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de. (Org.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008, v. 1, p. 25.

⁴¹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1966. p. 345.

que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (parágrafo único do artigo 46).

Já nos termos da Lei nº 4.502/64, instituidora do IPI, industrialização é “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto” (artigo 3º, parágrafo único).

O Decreto nº 7.212/2010, que regulamentou esse imposto, prescreve que “Caracteriza industrialização qualquer eructação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo” (artigo 4º, *caput*), elencando as operações que assim se caracterizam: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação e recondicionamento. Frise-se, por relevante, que, nada disso promove o comerciante⁴².

Pode-se afirmar, com isso, nas palavras de José Roberto Vieira, que, em termos infraconstitucionais, “industrializar consiste em modificar a natureza, o funcionamento, a utilização, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou aperfeiçoar para consumo”⁴³.

A doutrina também tenta identificar os contornos da noção de produto industrializado. Ensina Eduardo Domingos Bottallo que, quando “um bem *in natura* passa por qualquer tipo de ação que lhe altere a natureza ou finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana”, estaremos diante de um produto industrializado⁴⁴.

Vale reproduzir, ainda, a claríssima lição de Cleber Giadino sobre o que vem a ser “produto industrializado”, que dispensa maiores digressões sobre o tema:

O IPI, como delineado na Constituição, é um imposto que necessariamente haverá de prever, na descrição da materialidade de sua hipótese de incidência, a existência de um produto, ou seja, de uma coisa material, corpórea. Mais do que isso, um bem ou uma coisa que foi produzida, que é resultado de elaboração industrial. Não se trata de produção artística, artesanal ou extrativa. Exclui-se, portanto, deste conceito, assim o produto pecuário, como o agrícola, o pesqueiro e os demais produtos entendidos como extrativos, à luz de uma conceituação comum. Bem assim os objetos de arte e os produtos de artesanato que não podem – à luz dos critérios constitucionais – significar resultado de processo industrial.

Com a produção empresarial, por outro lado – obra humana (ação do homem) sobre matéria-prima, transformando-a na sua natureza, utilidade, função, ou aplicação – tem-se o perfazimento, em essência, dos conceitos constitucionalmente pressupostos de ‘industrialização’ e de ‘produtos industrializados’, necessários para o reconhecimento da existência da competência da União, em matéria de IPI. O resultado deste desempenho – do processo industrial – é o produto industrializado. A

⁴² DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira; ANDRADE, Daniela Ribeiro. Não Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados, *In: Tributação Indireta Empresarial: Indústria, Comércio e Serviços*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 73.

⁴³ VIEIRA, 1993. p. 95.

⁴⁴ BOTTALLO, 2009. p. 29.

materialidade, portanto, da hipótese de incidência do IPI deve colher esse produto, para que respeitadas sejam as exigências constitucionais.⁴⁵

Prosseguindo, após breves considerações sobre o conceito de “produto industrializado” especificamente para fins da instituição do IPI, conclui-se que o critério material do antecedente normativo da regra-matriz de incidência do imposto consiste na *operação* realizada com o *produto decorrente da industrialização*, e não a própria industrialização.

É o que assegura José Roberto Vieira⁴⁶, no sentido de que não é a industrialização em si que será alcançada pela competência constitucionalmente atribuída à União, mas, sim, o resultado dela decorrente, afastando-se do entendimento de que “industrializar produtos” seria critério material da hipótese. Nesse sentido, incisivamente asseveram Geraldo Ataliba e Cleber Giardino: “Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso”⁴⁷.

2.1.1.1.1 IPI versus ICMS

Neste estudo, é imperioso considerar a proximidade das hipóteses de incidência do IPI e do ICMS, notadamente porque a equiparação do atacadista a estabelecimento industrial, objeto central deste trabalho, faz com que as relações entre esses dois impostos, “normalmente mansas e pacíficas”, se tornem “verdadeiramente árduas e delicadas”.⁴⁸

No antecedente normativo de ambos os impostos se verifica a presença de bens móveis e tangíveis. A diferença é que no caso no IPI, esses bens são produtos industrializados; no caso do ICMS, são mercadorias (excluindo-se, evidentemente, os serviços de transporte intermunicipal e serviços de comunicação)⁴⁹.

Nesse fato já se verifica boa parte da distinção fundamental entre as áreas de incidência do IPI, que considera o *gênero* (produto, quando industrializado), e do ICMS, que leva em conta a *espécie* (mercadoria)⁵⁰.

45 GIARDINO, Cleber. Conflitos sobre produção indústria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 13-14, p. 138.

46 VIEIRA, 1993. p. 73.

47 GIARDINO, Cleber. Conflitos entre IPI e ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 13-14, p. 139; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Hipótese de Incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 37, p. 148.

48 VIEIRA, 2016. p. 695.

49 Id, 1993. p.80.

50 Id, 2016. p. 695.

Registre-se que mercadoria é bem móvel e corpóreo que se destine à mercancia, conforme ensinam Marçal Justen Filho e Roque Antonio Carrazza⁵¹. Ou seja, é a destinação conferida ao bem móvel e corpóreo que lhe confere a denominação de mercadoria.

Nos dois impostos, as prestações que os ensejam são de dar⁵². Contudo, a outra parte da diferença essencial entre os campos de incidência de ambos está no fato de que, no caso do ICMS, a obrigação de dar faz referência à *mercadoria*, um produto qualquer destinado ao comércio (industrializado ou não), sujeito à exação em *qualquer operação destinada à circulação* desse bem; enquanto a obrigação de dar sobre a qual incide o IPI tem por objeto apenas um *produto industrializado*, por isso alcançando somente a *operação realizada pelo próprio industrial*⁵³, conforme, inclusive, será mais detalhadamente explicitado adiante.

Eduardo Domingos Bottallo, ao dispor sobre a distinção entre os dois impostos, afirma que “a materialidade do IPI é mais complexa porque envolve, além da prestação de dar, um prévio fazer, ou seja, um industrializar produtos”⁵⁴.

Leandro Paulsen e José Soares de Melo ensinam que o termo “industrializado”, previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, acaba por limitar a incidência do IPI às operações que tenham por objeto produto que tenha sido industrializado por um dos polos da relação jurídica. E isso porque o comerciante, no momento da revenda da mercadoria, seja para um consumidor ou outro comerciante, apenas realiza ato de puro comércio⁵⁵, que nada tem a ver com o processo produtivo.

Por ser extremamente didática e clara, registre-se a forma como José Roberto Vieira elucidou a contingência jurídica do IPI e do ICMS:

[...] **dois círculos que se interpenetram**, representando, cada um deles, um desses impostos: o IPI e o ICMS. Na parte do primeiro círculo, atinente ao IPI, que se encontra fora da zona comum, teríamos os produtos industrializados não destinados a comércio, esfera de incidência privativa do IPI; na parte do segundo círculo, relativo ao ICMS, que se encontra fora da área comum, teríamos as mercadorias que são produtos naturais, não industrializados, âmbito de incidência exclusivo do ICMS; enquanto nas partes de ambos os círculos que constituem **o campo comum** aos dois tributos, teríamos os produtos industrializados que, destinados a comércio, constituem também mercadorias, perfazendo, concomitantemente, um recinto de incidência tanto de um quanto de outro tributo. Em outras palavras, encontramos-nos,

⁵¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 41-44.

⁵² VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regra-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 572.

⁵³ VIEIRA, 2016, p. 695.

⁵⁴ BOTTALLO, 2009. p. 31

⁵⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 77-78.

neste último terreno, diante de uma verdadeira bitributação, porém, legítima, pois constitucionalmente admitida. [grifo do autor]⁵⁶

Todas as diferenças aqui expostas levaram José Roberto Vieira a afirmar que “ficam reduzidas ao mínimo as possibilidades de conflito”⁵⁷ entre IPI e ICMS. Contudo, como o Autor mesmo confessa, deixou de considerar “os casos de equiparação a estabelecimento industrial, quando tais conflitos vêm à tona com uma assiduidade espantosa e inquietante”⁵⁸.

De toda forma, diante de todo exposto pode-se concluir que não há autorização constitucional para que o IPI seja exigido em face de mera operação de revenda de produto industrializado⁵⁹, diferentemente do que ocorre com o ICMS. Assim, o IPI somente poderá atingir a fase de industrialização *imediata*, porquanto a incidência do imposto em face de produtos acabados, cuja fase de industrialização é *mediata* ou *indireta*, corresponde ao *descumprimento das normas de competência*, na medida em que a União estaria agindo para além dos limites materiais, invadindo a competência dos Estados para alcançar matéria distinta (grandeza econômica decorrente de atos do comércio) e pertinente à competência de outro ente político⁶⁰. Em outras palavras, estaria a União transformando o IPI em um ICMS federal.

2.1.1.2 Critério Temporal

No critério temporal estão dispostas as coordenadas de tempo nas quais será considerado ocorrido o fato jurídico tributário⁶¹. Para José Roberto Vieira esse critério é composto pelas indicações do “momento exato em que se considera ocorrido o fato-jurídico tributário, dando-se subsunção, verificando-se a incidência”⁶².

No caso do IPI, relativamente aos produtos nacionais, o critério temporal é *a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou a ele equiparado* (artigo 46, II, CTN e artigo 2º, II da Lei nº 4.502/64), e não o momento da realização da operação com aquele produto industrializado⁶³.

⁵⁶ VIEIRA, 2016, p. 695-696.

⁵⁷ Id, 1993, p. 82-83.

⁵⁸ Id, 2016, p. 696.

⁵⁹ DUARTE FILHO, 2016, p. 73.

⁶⁰ TORRES, 2017, p. 132.

⁶¹ VALLE, 2016, p. 589.

⁶² VIEIRA, 1993, p. 101.

⁶³ VALLE, 2016, p. 589.

Não basta ocorrer a industrialização de um produto e sua saída física do estabelecimento produtor, ou a ele equiparado, para que o IPI seja devido. A obrigação de pagar o IPI se concretiza apenas quando a saída do produto industrializado seja causada por um *negócio jurídico*⁶⁴.

Nesse sentido, Baleeiro, Ataliba e Paulo de Barros descrevem alguns exemplos para ilustrar a incoerência do fato jurídico tributário em razão exclusiva da saída física dos produtos dos estabelecimentos, diante da ausência de operações jurídicas (negócios jurídicos):

[...] saída por furto ou roubo de marginais; saída pelas águas da enchente que inundam o estabelecimento e quebram as vitrinas; saída para a rua em razão do incêndio da fábrica; a saída momentânea para a calçada, decorrente de se reforma ou pintura do prédio etc.⁶⁵

Este raciocínio motivou José Roberto Vieira a afirmar que “a saída só tem o condão de provocar o nascimento da obrigação tributária do IPI, quando no âmbito de uma operação jurídica com produtos industrializados que importe transmissão da propriedade ou da posse desses produtos”⁶⁶.

2.1.1.3 Critério Espacial

No critério espacial do antecedente normativo da regra-matriz de incidência estão “as coordenadas de espaço no qual, se ocorrer o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, nascerá a relação jurídica”⁶⁷.

Júlio Maria de Oliveira, apoiado na classificação de Paulo de Barros Carvalho, afirma que o IPI é tributo cujo fato jurídico tributário não está circunscrito a determinados locais ou a áreas específicas do território brasileiro. Desse modo, o critério espacial do antecedente normativo se verá satisfeito em qualquer local do território nacional em que se realizem os fatos escritos na hipótese de incidência⁶⁸.

Assim, afirma José Roberto Vieira que, sendo o IPI regido por legislação federal que expande seus efeitos por todo o território nacional, “seja qual for o sítio em que se realize a operação jurídica que promova a saída dos produtos industrializados do estabelecimento

⁶⁴ BOTTALLO, 2002. p. 37.

⁶⁵ Apud VIEIRA, op. cit., p. 76-77.

⁶⁶ Ibid., p. 691.

⁶⁷ VALLE, op. cit., p. 581.

⁶⁸ OLIVEIRA, 2006. p. 243.

industrial, em transferência de sua propriedade ou posse, aí mesmo brotará infalível a relação jurídica do tributo”. Entretanto, conforme alerta o Autor, “isso só acontecerá, regra geral, quando o produto industrializado deixar o estabelecimento industrial, por imposição da conjuntura temporal no descritor normativo”⁶⁹. Ou seja, dar-se-á como consumado apenas quando produto efetivamente deixar o estabelecimento industrial.

Nesse contexto, e com base na síntese formulada por Pêrsio de Oliveira Lima, pode-se resumir em três as condições essenciais da materialidade do IPI: a existência de um produto que tenha sido industrializado, a saída do produto do estabelecimento produtor e que esta saída seja causada por um negócio jurídico⁷⁰.

2.1.2 Consequente Normativo da Regra-Matriz de Incidência do IPI

Como já destacado, no consequente normativo estão prescritos os efeitos decorrentes do efetivo acontecimento do fato abstratamente descrito na hipótese. Ele é formado pelos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e pela base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

2.1.2.1 Critério Pessoal

Como exaustivamente mencionado, a Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso IV, outorgou à União a capacidade tributaria para a instituição do IPI. O mesmo está estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, que estabelece ser o IPI de competência da União. Assim, no caso do IPI, o sujeito ativo da obrigação tributária é a União.

Por outro lado, no tocante ao sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IPI, a questão não se resolve tão facilmente quanto para o sujeito ativo.

Na categoria de sujeito passivo do tributo está a pessoa intrinsecamente ligada à situação hipotética. Nas palavras de Marçal Justen Filho⁷¹, sujeito passivo ideal é o destinatário constitucional do tributo, pois, via de regra, o núcleo do critério pessoal já se encontra na própria Constituição Federal, oferecendo parâmetros que apontam esse sentido.

⁶⁹ VIEIRA, 1993. p. 104.

⁷⁰ LIMA, Pêrsio de Oliveira, *apud* MELO, José Eduardo soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 110.

⁷¹ JUSTEN FILHO, Marçal Justen. **O imposto sobre serviços a Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 155.

Para José Roberto Vieira, portanto, o destinatário constitucional do IPI, ou seja, seu contribuinte, é o *industrial*, notadamente porque é somente ele quem “efetiva o comportamento pessoal que constitui a essência da hipótese (verbo + complemento), quem realiza a operação com os produtos que foram antes industrializados”⁷².

Nesse mesmo sentido assevera Leandro Paulsen, quando afirma que contribuinte do IPI será aquela pessoa (parte no negócio jurídico) que industrializou o produto objeto da operação:

O importante a considerar, aqui, é que o termo industrializado, na norma de competência do artigo 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação. Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto 'in natura': não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. *É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes. E por isso que não incide IPI na venda de produto por comerciante ao consumidor; neste caso não há operação com produto industrializado por nenhum deles.* [grifo nosso]⁷³

Na legislação infraconstitucional, o art. 35, I, a, da Lei nº 4.502/64, com a redação do artigo 12 do Decreto-Lei nº 34/66 prescreve que é contribuinte do IPI “o industrial, inclusive os que lhe são equiparados... com relação aos produtos tributados que, real ou fictamente saírem de seu estabelecimento”. Por sua vez, o art. 51, II e III, do CTN confirma essa descrição, estabelecendo que são contribuintes do IPI o “industrial ou a quem a lei a ele equiparar” e “o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial ou a quem for a ele equiparado”.

No dizer de José Roberto Vieira, o industrial a que se ferem os dispositivos citados acima é o “contribuinte por excelência” do IPI⁷⁴. Contudo, poderão se sujeitar ao imposto o importador, o equiparado a industrial, os substitutos, os responsáveis etc⁷⁵.

Frise-se, por ser de enorme pertinência para a análise da equiparação do comerciante ao industrial objeto do presente trabalho, que, segundo a melhor doutrina, *não há como incidir IPI na operação de venda de produtos por comerciante ao consumidor*, pois nenhuma das partes nesse negócio jurídico industrializou o produto⁷⁶.

Disso resulta a impossibilidade de o legislador infraconstitucional (no caso, o *legislador complementar*, por competir reservadamente à lei complementar dispor sobre

⁷² VIEIRA, 2016. p. 689.

⁷³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 280.

⁷⁴ VIEIRA, 1993. p. 111.

⁷⁵ OLIVEIRA, 2006. p. 244.

⁷⁶ PAULSEN, 2012. p. 280.

contribuintes – art. 146, inciso III, “a”, da CF⁷⁷) indicar como contribuinte do imposto pessoa estranha às atividades de industrialização.

Acerca do disposto no art. 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal, SOARES DE MELO dispõe ser:

[...] evidente que a lei complementar poderá apenas explicitar o comando constitucional e especificar, como ‘contribuinte’ pessoa que esteja umbilicalmente ligada ao cerne do tributo e ao fato abstratamente posto na norma, vez que deve ser ‘uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo da hipótese de incidência’.⁷⁸

Sobre a indicação de sujeito passivo do IPI pessoa alheia às atividades de industrialização, José Eduardo Soares de Melo⁷⁹ menciona o artigo 51 do Código Tributário Nacional, que estabelece como contribuinte do IPI: I) o importador ou a quem a lei a ele equiparar; II) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; e III) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Para o autor, na medida em que o importador, o comerciante e o arrematante não praticam quaisquer atos de industrialização, “os mencionados preceitos do art. 51 do CTN podem ser inquinados de inconstitucionais em se tratando que não haveria fundamento para incidir o IPI na importação”.

Portanto, qualquer mecanismo engendrado pelo legislador com a finalidade de incluir na posição de contribuinte pessoa estranha às atividades de industrialização deve ser repellido do ordenamento jurídico, por extrapolar os contornos esculpidos pela própria Constituição Federal acerca da sujeição passiva do IPI⁸⁰.

Diante do exposto, resta evidente que, nas operações internas, o IPI somente pode incidir quando o sujeito passivo realiza a atividade de industrialização do produto objeto do negócio jurídico, caso contrário, a exação tributaria transformar-se-ia em um ICMS federal, em patente inconstitucionalidade⁸¹.

⁷⁷ CF: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;” (BRASIL, 1988.)

⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares. **O imposto sobre produtos industrializados na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 97.

⁷⁹ Id. **Curso de direito tributário**. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2007. p. 426

⁸⁰ MELLO, 1991, p. 97.

⁸¹ TORRES, 2018. p. 123.

2.1.2.2 Critério Quantitativo

2.1.2.2.1 Base de Cálculo

Por base de cálculo considera-se a “grandeza abstratamente considerada sobre a qual, quando recheada de significação no caso concreto, será aplicada a alíquota”⁸², sendo que dessa operação resultará o montante devido do título do tributo.

Na medida em que a hipótese de incidência do IPI é realizar operações com produtos industrializados, a base de cálculo *constitucionalmente possível* em relação a esse imposto somente pode ser o valor dessa operação objeto do negócio jurídico, (artigo 47, II, “a”, do CTN). Na falta desse valor, a base de cálculo será “o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente” (artigo 47, II, “b”, do CTN).

A base de cálculo do IPI também é fixada pelo artigo 14 da Lei nº 4.502/64 (anterior ao Código Tributário Nacional), que é alvo de fortes críticas pela doutrina em razão de sua inconstitucionalidade, notadamente por ter ampliado a base de cálculo do imposto por meio da inclusão de valores desconexos com a sua hipótese de incidência. Vale destacar a crítica de Eduardo Domingos Bottallo: “mostra-se inconstitucional incluir, por meio de ficções, presunções ou pautas, na base de cálculo possível do tributo, valores que extrapolem sua materialidade, descaracterizando-o”⁸³.

Sobre isso destaca-se que, por haver incompatibilidade entre as disciplinas do artigo 47 do CTN e aquela da Lei nº 4.502/64, deverá prevalecer a primeira, pois, apesar de estarem no mesmo grau de hierarquia, o Código Tributário Nacional é “posterior e trata de forma detalhada do tema base de cálculo, no que se refere ao IPI”⁸⁴.

a) Valor Tributável Mínimo (VTM)

Valor tributável mínimo (VTM) é uma base de cálculo mínima fictícia que deverá ser utilizada em situações nas quais o legislador entendeu necessário para evitar a alteração de

⁸² VALLE, 2016. p. 618.

⁸³ BOTTALLO, 2009. p. 181.

⁸⁴ VALLE, 2016. p. 618

preço. Nas palavras de Renata Correia, “a condição que enseja a aplicação do limite é a proximidade entre as partes de uma relação jurídica”⁸⁵.

Em relação ao IPI, o VTM é disciplinado pelo artigo 15 da Lei nº 4.502/64. Para a análise do caso objeto deste trabalho, é preciso atenção ao inciso I do referido artigo, que prevê que o valor tributável mínimo não será inferior “ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente” nos casos em que a operação envolver empresas que mantêm relação de interdependência (nos termos do artigo 42, da Lei nº 4.502/64).

2.1.2.2.2 Alíquota

Alíquota é o percentual que será aplicado sobre a base de cálculo para se chegar no valor devido a título do tributo.

No caso do IPI, as alíquotas aplicáveis às operações com os produtos industrializados estão prescritas na Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº 7.66/2011, e disciplinada pela Lei nº 4.502/64, mais especificamente nos artigos 10 a 12⁸⁶. Assim, conforme estabelecido pelo artigo 13 dessa lei, “o imposto será calculado mediante aplicação as alíquotas constantes da Tabela anexa sobre o valor tributável dos produtos”.

2.1.3 Considerações Finais Acerca da Regra-Matriz de Incidência do IPI

Diante de todo o exposto, no tocante ao complexo da regra-matriz de incidência do IPI, necessário se faz destacar um último apontamento, que é de extrema importância para a análise da equiparação estabelecida pelo Decreto nº 8.393/2015, com amparo na Lei nº 7.798/1989, objeto deste trabalho.

Tendo em vista que decorre (I) da *Constituição Federal* a ideia de que o IPI incide sobre a realização de operações com produtos industrializados, bem como que o industrial é o legítimo realizador do comportamento pessoal da hipótese de incidência – ou seja, o destinatário constitucional tributário do imposto; e (II) da *legislação infraconstitucional* a noção de que tais operações são negócios jurídicos que implicam a transmissão de propriedade ou posse dos produtos e, ainda, que o critério temporal da regra se dá no momento da saída dos produtos do estabelecimento que o industrializou, *pode-se afirmar*,

⁸⁵ CORREIA, Renata. IPI. Base de cálculo e valor tributável mínimo, *In*: Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Sores de Melo (coord.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 127.

⁸⁶ VALLE, 2016. p. 660.

portanto, que o IPI apenas incide nos negócios jurídicos quando os produtos tenham sido, imediatamente antes, industrializados.

Ao delimitar a competência da União para instituir o IPI, a Lei Maior, em seu artigo 153, IV, vincula a uma operação de industrialização a incidência e sujeição passiva do imposto, de modo que não há, portanto, qualquer permissão constitucional para sua exigência em face de mera operação de revenda de produto industrializado⁸⁷.

Esse raciocínio é defendido pela mais qualificada e expressiva doutrina: afirma José Roberto Vieira que “resulta nítido e incontestável que o IPI incide na primeira etapa da cadeia de produção e comercialização dos produtos industrializados”⁸⁸; José Eduardo Soares de Melo, tratando das distinções entre dois impostos, explica que “IPI e ICMS... neste último tributo... gravando-se todo o ciclo mercantil de operações; ao passo que no IPI, só se grava a ‘operação’ realizada pelo próprio elaborador (industrial) do bem, na fase de produção”⁸⁹; e nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo “o IPI incide sobre operações jurídicas com produtos industrializados, vale dizer, ele é devido quando ocorrer o fato de um produto sair do estabelecimento produtor”⁹⁰.

Notório e incontroverso, portanto, que o IPI atinge as operações realizadas pela indústria.

⁸⁷ DUARTE FILHO, 2016. p. 72.

⁸⁸ VIEIRA, 1993. p. 693.

⁸⁹ MELO, 1991. p. 24.

⁹⁰ BOTTALLO, 2009, p. 182.

3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O ordenamento jurídico brasileiro é composto por um conjunto de normas situadas hierarquicamente, formando aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Com fundamento no que apregoava Hans Kelsen⁹¹, Roque Antonio Carrazza⁹² ensina que, na chamada “pirâmide jurídica”, as normas são ordenadas de acordo com uma relação sintática, pela qual “as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam até o patamar máximo, que é o constitucional”.

Nas palavras do autor,

[...] a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico... suas normas legitimam toda a ordem jurídica. Bem por isso, as leis, os decretos, as portarias, os atos administrativos, os provimentos etc. valem, em última análise, enquanto se harmonizam com as normas constitucionais, devendo ser interpretados e aplicados de modo a se ajustarem aos seus ditames... a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Afinal, são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais. A Constituição, em resumo, fixa as diretrizes, implícitas e explícitas, a serem observadas por todos... sob pena de se tornarem sem efeito os atos praticados.⁹³

Desse modo, tem-se que a Constituição Federal está estabelecida no nível supremo do ordenamento jurídico, revelando-se, para Marcelo Neves, como último critério de existência e validade das demais normas⁹⁴.

Um decreto, por exemplo aquele objeto de análise neste estudo (Decreto nº 8.393/2015), deverá buscar seu fundamento de validade na lei; esta, na Constituição Federal. Caso o decreto contrarie a lei, ou esta entre em descompasso com o Texto Constitucional, deixarão de ter validade no ordenamento jurídico por serem incapazes de produzir efeitos, de modo que ninguém poderá ser compelido a observá-los. Esse descompasso entre a norma de hierarquia inferior (lei, decreto etc) e a Carta Magna é chamado de *inconstitucionalidade*, que pode ser classificada como *material* (na medida em que o próprio conteúdo da norma viola regra ou princípio constitucional) ou *formal* (quando a norma é editada por autoridade

⁹¹ “O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”. (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2. ed. vol. II, tradução de João Baptista Machado. Editor Arménio Amado. Coimbra: Sucessor, 1962. p. 2.)

⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 33.

⁹³ *Ibid.*, p. 35-36.

⁹⁴ NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 63.

incompetente ou sem a observância de procedimentos estabelecidos, nos termos da Constituição).⁹⁵

Sobre as normas constitucionais, Roque Antonio Carrazza assevera que nem todas possuem a mesma relevância: algumas veiculam simples regras, enquanto outras, verdadeiros *princípios*, que são as diretrizes do ordenamento jurídico que interferem na interpretação e aplicação de todo e qualquer ato jurídico⁹⁶.

Para o autor:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁹⁷

Sobre o conceito de princípio, registre-se a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio... é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁹⁸

Os princípios constitucionais, portanto, possuem maior relevância no ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que estão acima dos demais princípios (legais e infraconstitucionais) e até mesmo das regras contidas no próprio Texto Constitucional. Diante de seu *caráter normativo*, os princípios constitucionais demandam estrita obediência, de modo que “Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente afrontar um princípio jurídico-constitucional”⁹⁹.

Fixadas tais premissas, é sobre *princípios constitucionais* que o presente estudo irá agora se ocupar, especialmente para que seja possível, mais adiante, analisar a validade do Decreto nº 8.393/2015, editado com suposto amparo na Lei nº 7.798/1989, que promoveu a equiparação a industrial do comerciante atacadista de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, e eventuais afrontas de que podem decorrer seus efeitos a tais princípios.

⁹⁵ CARRAZA, 2013. p. 40.

⁹⁶ Ibid., p. 42.

⁹⁷ Ibid., p. 46.

⁹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 974-975.

⁹⁹ CARRAZZA, op. cit., p. 48.

Inicialmente, é importante registrar que, por imposição metodológica, focar-se-á neste momento apenas nas nuances de cunho genérico em relação a determinados princípios constitucionais, aqueles indispensáveis ao entendimento das conclusões esperadas do presente estudo, a saber: o republicano, o da segurança jurídica, o da legalidade tributária e o da isonomia tributária. Inexiste, portanto, intenção de esgotar o assunto, que se demonstra significativamente extenso.

Serão apresentadas, também por conveniência da matéria tratada, certas particularidades de alguns princípios em relação ao Direito Tributário, que envolvem, por exemplo, a atuação do Poder Executivo no âmbito do poder regulamentar em matéria tributária, bem como a função da lei complementar e a limitação da lei ordinária que dispõem sobre exações tributárias, porquanto importantes para o desenvolvimento da pesquisa.

3.1 PRINCÍPIO REPUBLICANO

O Princípio Republicano, considerado o mais importante e decisivo do direito público brasileiro¹⁰⁰, é previsto logo no primeiro momento do Texto Constitucional, cujo artigo 1º prescreve ser o Brasil uma República¹⁰¹. Esse princípio integra o rol de cláusulas pétreas (artigo 64, §4º, II), e sua inobservância é apenada com a intervenção estatal nos estados (artigo 34, VII, a). Trata-se, na apreciação de Geraldo Ataliba, do “princípio fundamental e básico, informador de todo o nosso sistema jurídico”, revelando-se como “instituição central do nosso direito”, e que decorre da própria vontade popular¹⁰².

República (do latim “*res publica*”, que significa “coisa pública”¹⁰³), é definida por José Roberto Vieira como, “antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – *res publica* – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade”¹⁰⁴. Geraldo Ataliba complementa esse conceito acrescentando que República é forma de “regime político em que os exercentes de

¹⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 15.

¹⁰¹ CF: “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (BRASIL, 1988)

¹⁰² ATALIBA, op. cit., p. 19 e 32.

¹⁰³ CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996. p. 38.

¹⁰⁴ VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais. Propostas de efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 203.

funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”¹⁰⁵.

Destarte, com base na visão compartilhada pelos mencionados autores, na companhia de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, José Afonso da Silva e Roque Antonio Carrazza¹⁰⁶, conclui-se que *República é forma de governo*, fundada na igualdade formal das pessoas, em que os governantes exercem o poder político em caráter eletivo, representativo, de modo transitório, e com responsabilidade. Tais elementos dessa definição serão sintetizados a seguir.

Roque Antonio Carrazza explica que, no regime republicano, todos os poderes têm sua origem no próprio povo (conjunto de pessoas físicas dotadas dos atributos da cidadania), porquanto a noção de “República” está essencialmente correlata à ideia de soberania popular: “O poder já não se autojustifica, nem, muito menos, dimana da vontade de Deus, mas brota do povo”¹⁰⁷.

Desse modo, os poderes políticos somente são atribuídos aos governantes como meio de possibilitar a realização do interesse público. Apenas para cumprir seus “deveres” e para atingir as “finalidades” consagradas na lei é que os poderes políticos lhes são outorgados¹⁰⁸.

Os que administram a coisa pública (legisladores e membros eleitos do Poder Executivo), portanto, o fazem em nome do povo, verdadeiro detentor do poder político, no exercício de um *mandato certo*, e de forma *responsável*¹⁰⁹.

Daí decorre a ideia de *eletividade*, enquanto instrumento de representação que se aperfeiçoa por meio do *voto*, que para Geraldo Ataliba é o “[...] instrumento da representação” por excelência¹¹⁰. Roque Antonio Carrazza ensina que o voto se constitui na ferramenta pela qual o povo exerce a soberania de que está investido, manifestando a real vontade da Nação¹¹¹. Sobre esse ponto, registre-se o entendimento de José Horácio Meirelles Teixeira:

É pelo voto que se exerce a soberania, isto é, se adotam as decisões políticas fundamentais, os princípios jurídicos supremos de organização do Estado e de

¹⁰⁵ ATALIBA, 2004. p. 36.

¹⁰⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 15; SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 102; CARRAZZA, 2013. p. 66.

¹⁰⁷ CARRAZZA, 2013, p. 70.

¹⁰⁸ VIEIRA, 2016. p. 165.

¹⁰⁹ CARRAZZA, op. cit., p. 67, 70 e 77.

¹¹⁰ ATALIBA, op. cit., p. 13.

¹¹¹ CARRAZZA, op. cit., p. 73.

realização dos fins estatais, expressos todos na Constituição. É ainda pelo voto que se instituem os órgãos governamentais que, em nome do povo, devem exercer a soberania. É pelo voto que se concretiza, enfim, o governo democrático, como já vimos, baseado no consentimento, na adesão livre, da maioria dos cidadãos, por aqueles fatores de consciência, de eficácia psicológica, que um sistema de normas, ou um programa de vida comum, exerce na alma dos homens. É pelo voto, afinal, que se realiza no Estado aquele status de equilíbrio, resultante das diferentes tendências contidas nas vontades e opiniões de conteúdo político, existentes na comunidade estatal.¹¹²

Ademais, o exercício do voto deve ser regular, pois, a periodicidade é o que “assegura a fidelidade aos mandatos e possibilita a alternância no poder”¹¹³. Caso o exercício do voto não fosse periódico, por exemplo, o gestor da coisa pública poderia se perpetuar no poder e não mais representar a vontade do povo. Desse modo, a *transitoriedade* no exercício dos mandatos políticos, em que a transferência do poder será sempre por prazo determinado, é traço característico das Repúblicas.

Por fim, como visto, os que são chamados a gerir a coisa pública, devem fazê-lo de forma responsável, isso é, cada governante deve responder pelas decisões políticas que tomar. Roque Antonio Carrazza sintetiza de forma clara e concisa a ideia de responsabilidade nesse contexto:

[...] em nossa República, os exercentes de funções executivas respondem pelas decisões políticas que tomarem. Daí, por exemplo, o instituto do impeachment (processo de responsabilidade), contemplado no art. 86 e seus parágrafos da Carta Magna, que, conquanto se refira expressamente ao Presidente da República, é aplicável, feitas as devidas adaptações, aos Governadores e Prefeitos. [...]

Falar em República, pois, é falar em responsabilidade. A noção de República caminha de braços dados com a ideia de que todas as autoridades, por não estarem nem acima, nem fora do Direito, são responsáveis pelos danos a que derem causa, podendo, por conseguinte, ser compelidas a ressarcí-los.

A irresponsabilidade atrita abertamente com o regime republicano. Cada governante deve ser mantido em suas funções enquanto bem servir. Se servir mal, deve ser responsabilizado, nos termos da lei.¹¹⁴

3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A TRIBUTAÇÃO

Roque Antonio Carrazza¹¹⁵ ensina que o Princípio (ou sobreprincípio) da Segurança Jurídica, um dos pilares do Estado Democrático de Direito, revela-se na própria razão de ser da Constituição Federal, que consagrou esse valor em várias de suas normas, de forma

¹¹² TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 504-505.

¹¹³ ATALIBA, 2004. p. 13.

¹¹⁴ CARRAZZA, 2013. p. 80-83.

¹¹⁵ CARRAZZA, 2013, p. 383 e 469.

expressa ou implicitamente. A segurança jurídica está intimamente ligada à ideia de proibição de qualquer arbitrariedade, no bojo da qual impera a certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas senão aquelas já previstas pela lei vigente.

Nessa linha, percebeu Heleno Taveira Torres que

O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, *construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais*. Apesar de referido na Constituição (“Preâmbulo”, *caput* dos arts. 5º e 6º e art. 103-A da CF) e em leis esparsas, o princípio da segurança jurídica não se reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos seus dispositivos, como “segurança” ou “insegurança”. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de direito fundamental à ordem jurídica segura quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade. [grifo nosso]¹¹⁶

Ao analisar essa questão, Humberto Ávila¹¹⁷ ensina que o princípio da segurança jurídica se traduz na realização dos ideais de inteligibilidade, confiabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico: “para que ele seja inteligível, as suas normas devem ser acessíveis, abrangentes e suficientes determinadas; para que ele seja confiável, as suas normas devem ser estáveis; e para que ele seja previsível, as suas formas devem ser antecipáveis”.

Todo o ordenamento jurídico milita no sentido de fazer valer o princípio da segurança jurídica¹¹⁸. Relativamente à matéria tributária, o legislador constitucional inseriu disposições específicas que prestigiam as ideias de inteligibilidade, confiabilidade e previsibilidade, no capítulo que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Trata-se dos princípios gerais tributários, os quais se revelam como forma de consagração da segurança jurídica¹¹⁹, a saber: Princípio da Legalidade Tributária (artigo 150, I, da CF); Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária (artigo 150, III, “a”, da CF); Princípio da Anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”, e artigo 195, §6º, da CF).

Neste momento, serão analisados determinados aspectos do princípio da legalidade tributária, mormente àqueles relevantes para o desenvolvimento da pesquisa objeto deste trabalho.

¹¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 188.

¹¹⁷ ÁVILA, Humberto. Lei Complementar Sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, out. 2008. p. 109.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 149; FILHO, Francisco Pinto Rabello. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 100-101.

¹¹⁹ VALLE, 2016. p. 413.

3.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O Princípio da Legalidade está previsto genericamente na Constituição Federal de 1988 no artigo 5º, II, o qual prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Não se satisfazendo o legislador constitucional com a disposição genérica do mencionado artigo, formulou prescrição específica para o campo dos tributos, relevando o detalhismo característico dos temas constituição tributários, decorrente do seu empenho em “acautelar direitos dos contribuintes”¹²⁰: o artigo 150, I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Trata-se do *Princípio da Estrita Legalidade da Tributação* que, na visão de Alberto Xavier, é o “mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar”.¹²¹

O *princípio da estrita legalidade tributária* constitui-se, portanto, na proteção dos direitos e garantias dos cidadãos, típico de um regime republicano, consubstanciado no consentimento dos particulares à intromissão em seu patrimônio¹²². Roque Antonio Carrazza¹²³ e José Casalta Nabais¹²⁴ explicam que este postulado nasceu como forma de limitar o poder governamental, atrelado à ideia de consentimento daqueles sobre os quais se recairá a cobrança de tributos. Isso significa dizer que é povo, o próprio destinatário das normas, que estabelece os contornos das exações, por intermédio de seus representantes eleitos para esse fim (Poder Legislativo).

Nesse contexto, no sistema constitucional tributário brasileiro, a Carta Magna confere aptidão, vale dizer, *competência tributária*, aos entes políticos para a criação dos tributos, mediante materialidade previamente determinada constitucionalmente, cujas especificações das hipóteses tributáveis são de responsabilidade privativa dos *instrumentos legislativos próprios*, como a *lei complementar* e a *lei ordinária*.

Em outras palavras, em atenção ao princípio da legalidade estrita da tributação, é tarefa privativa da lei a de “editar pormenorizadamente, a norma jurídica tributária”¹²⁵. Assim, é somente legislando que se institui um tributo¹²⁶.

¹²⁰ CARRAZZA, 2013. p. 244.

¹²¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 142.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed., São Paulo: Malheiros, 2015. p. 32.

¹²³ CARRAZZA, op. cit., p. 271.

¹²⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 321

¹²⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 245.

¹²⁶ CARVALHO, 2005. p. 218.

3.3.1 Poder Regulamentar ante o Princípio da Legalidade Tributária

Celso Antônio Bandeira de Mello, debruçado sobre a previsão constitucional do princípio da legalidade, do qual decorre o princípio da estrita legalidade tributária (artigo 5º, II, e artigo 150, I, da CF, respectivamente) ensina que

[...] o preceptivo não diz “decreto”, “regulamento”, “resolução”, ou quejandos. Exige *lei* para que o Poder Público possa impor obrigações aos administrados. É que a Constituição brasileira, seguindo tradição já antiga, firmada por suas antecedentes republicanas, não quis tolerar que o Executivo, valendo-se de regulamento, pudesse, por si só, interferir com a liberdade ou a propriedade das pessoas. [...] Vale dizer: restrição alguma à liberdade ou propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delimitada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos. [grifo nosso]¹²⁷

Na doutrina brasileira, o regulamento é conceituado por Hely Lopes Meirelles¹²⁸ como “ato administrativo geral e normativo, expedido privativamente pelo Chefe do Executivo (federal, estadual ou municipal), através de decreto, com o fim de explicar o modo e forma de execução da lei (regulamento de execução)”. O autor explica que, sendo o regulamento hierarquicamente inferior à lei, “não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições”, lhe cabendo apenas explicitá-la dentro dos limites por ela já traçados, “fixando critérios técnicos e procedimentos necessários a sua aplicação”.

É importante destacar, ademais, que esses atos estão sempre submetidos ao princípio da legalidade, “só podendo validamente surgir em função da existência de lei a demandá-los”¹²⁹. É o que se extrai do artigo 84, IV, da Constituição, que estabelece ser da competência do Presidente da República “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. Além disso, o Código Tributário Nacional disciplina, em seu artigo 99, que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos”. Ou seja, a função do regulamento no Brasil destina-se exclusivamente à produção desses atos normativos para fiel execução da lei, cuja aplicação necessite da atuação da Administração Pública¹³⁰.

Por ser de extrema importância para o entendimento a que se pretende alcançar ao final do presente estudo, relativamente à validade constitucional do Decreto nº 8.393/2015

¹²⁷ MELLO, 2013. p. 349 e 353.

¹²⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 134-135.

¹²⁹ BOTTALLO, 2009. p. 69.

¹³⁰ MELLO, op. cit., p. 347.

(ato regulamentar do Poder Executivo Federal), registre-se a lição de José dos Santos Carvalho Filho¹³¹, no sentido de que “*não podem considerar-se legítimos os atos de mera regulamentação... que, a pretexto de estabelecerem normas de complementação da lei, criam direitos e impõem obrigações ao indivíduo*”. Para o autor, nessa hipótese haverá “*indevida interferência de agentes administrativos no âmbito da função legislativa, com flagrante ofensa ao princípio da separação de Poderes insculpido no art. 2º da CF*”.

3.3.1.1 Limitações ao regulamento no Direito Tributário: impossibilidade da delegação legislativa para instituição de tributos

Salvo as exceções expressamente previstas no Texto Constitucional (artigo 153, §1º)¹³², a regra-matriz de incidência tributária deve ser integralmente veiculada por lei (princípio da legalidade tributária), que não pode fazer concessões e autorizar complementações e adições pelos regulamentos, sob pena de inconstitucionalidade¹³³.

Disso resulta o fato de que a delegação legislativa ao Poder Executivo, na forma do instituto da “Lei Delegada”, prevista no artigo 68 da CF¹³⁴, torna-se incompatível com a matéria tributária. Em outras palavras, não pode o Poder Legislativo, por meio da edição de determinada lei, estabelecer uma delegação ao Poder Executivo da competência normativa para regular a matéria tributária, na medida em que “a reserva legal o proíbe”¹³⁵.

Carlos Ari Sundfeld¹³⁶ relata que “as opiniões convergem em geral na afirmação de que *mesmo nas matérias que não haja reserva específica de lei* o legislador está proibido de fazer ‘delegação pura e simples do poder de legislar’ (salvo nos casos e na forma da lei delegada – CF, art. 68)”.

De todo modo, a doutrina não converge na afirmação de que *a delegação é proibida em se tratando de matéria reservada à lei*, como no caso tributário (artigo 150, I, CF), sob

¹³¹ FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 324.

¹³² As exceções dizem respeito à possibilidade de o Poder Executivo alterar as alíquotas do II, IE, IPI, e IOF, por meio de decreto, desde que atendidas condições e limites fixados em lei.

¹³³ “As medidas provisórias e as leis delegadas podem veicular normas tributárias (v.g., criar deveres instrumentais tributários), mas não têm aptidão jurídica nem para criar, nem para aumentar tributos.” – CARRAZZA, 2013. p. 327.

¹³⁴ CF: “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º *Não serão objeto de delegação* os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a *matéria reservada à lei complementar*, nem a legislação sobre: [...]” (BRASIL, 1988)

¹³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 305.

¹³⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2014, p. 265-266.

pena de clara afronta ao princípio legalidade tributária. Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles¹³⁷ afirma ser “essencial... que o executivo, ao expedir regulamento... não invada as chamadas ‘reservas da lei’, ou seja, aquelas matérias só disciplináveis por lei... as que afetam as garantias e os direitos individuais assegurados pela Constituição (art. 5º.)”

Ademais, a rejeição à tese da delegação legislativa ao regulamento é expressiva na doutrina, tendo levado Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁸ a afirmar que *tal delegação corresponderia à atitude do parlamento trair o povo*. Nesse mesmo sentido, José Roberto Vieira afirma que

[...] desde que a legalidade, com amparo nas noções de *República* e de Democracia, sempre foi, semanticamente, carregada, ao longo da história, com a expressividade da representação popular, se o parlamento, detentor original do ofício de legislar, entrega-o graciosamente ao chefe do executivo, escolhido pelo povo para um mister público bem diverso, *quedará o povo atraído por um legislativo desleal e infiel à sua missão política e constitucional*. [grifo nosso]¹³⁹

Por isso Roque Antonio Carrazza conclui ser “irrefutável... o entendimento acerca da invalidade da delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa esta circunscrita à lei instituidora do gravame”¹⁴⁰. Na mesma direção é a conclusão de Andrei Pitten Velloso¹⁴¹, para quem jamais poderá cogitar-se por válido algo que se aproxime de uma delegação para instituir tributos.

3.3.2 Função da Lei Complementar em Matéria Tributária

Os membros federativos devem obediência à Constituição ao instituir e disciplinar as relações tributárias decorrentes de sua competência. Para a instituição de tributos federais, por vezes, há a previsão de processo legislativo comum (lei ordinária¹⁴², *quorum* de maioria

¹³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 38. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 134.

¹³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 191.

¹³⁹ VIEIRA, 2016. p. 183.

¹⁴⁰ CARRAZZA, 2013. p. 248-249.

¹⁴¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 223-224.

¹⁴² Por exemplo, os impostos previstos no artigo 153 da CF podem ser instituídos por meio de lei ordinária.

simples, norma federal), e outras vezes de processo especial (lei complementar¹⁴³, *quórum* de maioria qualificada¹⁴⁴, norma nacional).

Além de ser especialmente exigida como veículo para a criação de determinados tributos, à lei complementar são atribuídas outras competências, dentre as quais as previstas no artigo 146 da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Da interpretação do mencionado dispositivo constitucional (artigo 146), tem-se que é atribuída à lei complementar, em síntese, a propriedade para prevenir conflito de competência entre os entes tributantes; regular as limitações ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais de direito em matéria tributária, determinando os elementos essenciais dos tributos autorizados a serem instituídos, tais como fato gerador, base de cálculo de contribuintes. Além, é claro, de disciplinar o que lhe foi incumbido nas alíneas “c” e “d” do inciso III, que não merecem maiores detalhamentos por serem irrelevantes para o tema central proposto neste estudo.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza,

O inciso III do art. 146 da Carta Magna não autoriza a lei complementar a modificar as "regras-matrizes" dos tributos, nem a definir com critérios novos os tributos e suas espécies, nem, muito menos, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos vários impostos, já que todos estes assuntos foram disciplinados, com extremo cuidado, em sede constitucional.¹⁴⁵

¹⁴³ Por exemplo, o empréstimo compulsório (previsto no artigo 148, CF) e a competência residual (artigo 154, CF).

¹⁴⁴ De acordo com o artigo 69 da CF, as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta, nas duas Casas Legislativas (Câmara dos Deputados e Senado Federal); maioria absoluta corresponde ao primeiro número inteiro superior à metade.

¹⁴⁵ CARRAZZA, 2013. p. 1158.

A função da lei complementar, portanto, é de servir como guia para normas gerais, traçando diretrizes básicas e princípios que orientam as normas tributárias, explicitando o que está implícito na Constituição¹⁴⁶. Para Ives Gandra Martins, a lei complementar *complementa* o disposto no Texto Constitucional, “esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte”¹⁴⁷. Em matéria tributária, a lei complementar não pode extrapolar os contornos da regramatrix de incidência dos impostos já esculpidos no Texto Constitucional.

O Código Tributário Nacional, muito embora tenha sido criado por lei ordinária (“Lei nº 5.172/1966”), foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar¹⁴⁸, por isso sua legitimidade para dispor sobre normas gerais de legislação tributária no ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido, certo é que a definição de *normas gerais* tributárias por simples *leis ordinárias* padece de validade constitucional, frente ao estabelecido no artigo 146, II, “a”, da Carta Magna. Esse é o entendimento inclusive sedimentado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), ao julgar recurso extraordinário que versava especificamente sobre o IPI, e justamente em relação à Lei nº 7.798/1989, objeto do presente trabalho. O acórdão do Pleno do STF tem a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/90 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. 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 Nacional¹⁴⁹.

Por serem de extrema relevância para o entendimento da conclusão pretenda no presente estudo, registre-se as incisivas as palavras do Ministro Marco Aurélio, relator, nos seguintes trechos do mencionado julgado, que se referem ao tema da definição de *contribuintes* do IPI:

¹⁴⁶ CARRAZZA, 2013. p. 1158.

¹⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 68.

¹⁴⁸ ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 106.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 567.935/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio, j. em 04 set. 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2568745>>. Acesso em: 05 nov. 2018. p. 1.

Considerada a aludida alínea “a”, preceito constitucional aplicável ao caso, cumpre ao legislador complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Tem-se papel limitador da instituição de impostos em face do legislador ordinário, voltado à harmonização do sistema impositivo nacional. [...]

As leis ordinárias federais, como a da situação examinada, embora também se distanciem do campo da mera repetição da legislação complementar, *não podem implicar inovação no trato dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos federais*, revelando disciplina dissociada das normas gerais precedentes. *Caso isso ocorra, ter-se-á invasão da competência da lei complementar estabelecida no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, ensejando a declaração de inconstitucionalidade formal do ato ordinário.*

A sujeição de todo e qualquer diploma ordinário à lei complementar de normas gerais, incluído o federal, decorre do caráter nacional do ato complementar. [grifo nosso]¹⁵⁰

Exercendo a propriedade que lhe atribuiu o Texto Constitucional, o Código Tributário Nacional define os sujeitos passivos possíveis do IPI. No que é relevante ao presente trabalho, em seu artigo 51, II, dispõe que é contribuinte do imposto o “industrial ou quem a lei a ele equiparar”.

3.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia está positivado na Constituição Federal em seu artigo 5º, *caput*, e, especificamente para o campo tributário, no artigo 150, II, que assim dispõem:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à *igualdade*, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [grifo nosso]

Em matéria tributária, o princípio da isonomia (também conhecido como de *princípio da igualdade tributária*) é corolário do Estado Democrático de Direito, e constitui-se em garantia ao contribuinte que o protege do arbítrio do Estado, assim como diversos outros princípios constitucionais tributários. Esse comando assegura que não poderá haver qualquer

¹⁵⁰ BRASIL, RE nº 567.935/SC, 2014. p. 9-10.

instituição ou cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência jurídica, salvo em hipóteses fundamentadamente justificadas¹⁵¹.

Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA¹⁵² explica que o princípio da igualdade na tributação, além de envolver o dever de tratar iguais da mesma forma, abrange a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes. Para a concretização desta exigência, “deve-se investigar se a distinção legal era permitida e se a lei tratou desigualmente em hipótese na qual isso era obrigatório”. Para o autor, a desigualdade arbitrária não tem justificação constitucional é, portanto, inconstitucional.

¹⁵¹ DUARTE FILHO, 2016, p. 75.

¹⁵² ÁVILA, 2010, p. 348 e 369.

4 A EQUIPARAÇÃO DOS ATACADISTAS DE PRODUTOS DE “HPPC” AOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS – O CASO CONCRETO

Uma vez sedimentados os contornos da regra-matriz de incidência tributária do IPI, bem como devidamente estudados os princípios constitucionais da república, da segurança jurídica, da legalidade tributária e da isonomia tributária, acredita-se haver subsídio necessário para instrumentalizar o aprofundamento da discussão do tema proposto. Desse modo, diante de todas as considerações acima expostas, cumpre agora analisar se o ordenamento jurídico tributário brasileiro permite a equiparação do atacadista de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos (HPPC) ao estabelecimento industrial, como faz o Decreto nº 8.393, de 28/01/2015, com base na autorização dada pela Lei nº 7.798, de 10/07/1989.

Com efeito, referida Lei nº 7.798/1989, em seu artigo 7º, equiparou o industrial aos estabelecimentos atacadistas que adquirissem de estabelecimentos industriais ou de alguns equiparados a industrial os produtos elencados em seu Anexo III, marcadamente quando existir relação de interdependência entre essas empresas:

Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial: [...]
 § 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas *interdependentes*, controladoras, controladas ou coligadas ou interligadas. [grifo nosso]¹⁵³

De início, dentre os produtos elencados no referido Anexo III, estavam os relacionados ao segmento de pneus e bebidas quentes, além dos produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, tais como águas destiladas aromáticas, perfumes, produtos de maquiagem, esmaltes, protetores solares, produtos capilares, produtos para higiene bucal, produtos de barba, produtos de banho, desodorantes etc.

Segundo o referido texto legislativo, a regra de equiparação deve ser interpretada em harmonia com seu artigo 4º, “a”, que prevê a incidência do IPI, em relação à produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial *ou* do atacadista:

Art. 4º. Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º:

¹⁵³ BRASIL. Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jul. 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7798.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;¹⁵⁴

Em síntese, no âmbito da equiparação, estava permitido consolidar a tributação no estabelecimento industrial *ou* no atacadista, ou seja, a incidência do IPI uma única vez na cadeia (regime monofásico), na hipótese de se tratar de empresas vinculadas de algum modo.

Para fins dessa equiparação, o artigo 8º da lei *autorizou* o Poder Executivo a *excluir* ou *incluir outros produtos* na lista do Anexo III, nos seguintes termos:

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. [grifo nosso]

Em 11/08/1994, o Poder Executivo editou o Decreto nº 1.217/1994, que *excluiu* todos os produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos daquele Anexo III. O artigo 1º do referido decreto assim dispôs:

Art. 1º Ficam excluídos do Anexo III à Lei nº 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 1988.¹⁵⁵

Ocorre, todavia, que, com base nessa “delegação” do artigo 8º da Lei nº 7.798/1989, em 28/01/2015, o Poder Executivo editou o preocupante Decreto nº 8.393/2015, para *incluir, novamente*, os produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos no mencionado Anexo III.

Não obstante a “delegação” do artigo 8º da Lei nº 7.798/1989, ainda que altamente duvidosa, se referir a possibilidade de incluir *outros* produtos na lista do Anexo III, o Decreto nº 8.393/2015¹⁵⁶ incluiu os mesmos produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos anteriormente excluídos, nos seguintes termos:

¹⁵⁴ BRASIL, 1989.

¹⁵⁵ BRASIL. Decreto nº 1.217, de 11 de agosto de 1994. Exclui da relação constante do Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 ago. 1994. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d1217.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

¹⁵⁶ BRASIL. Decreto nº 8.393, de 28 de janeiro de 2015. Inclui produtos no Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, que altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 jan. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8393.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

Art. 1º Ficam incluídos no Anexo III à Lei no 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 no 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.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação.

ANEXO

<i>Código TIPI</i>	
<i>3303.00.10</i>	<i>3305.30.00</i>
<i>3304.10.00</i>	<i>3305.90.00</i>
<i>3304.20</i>	<i>3307.10.00</i>
<i>3304.30.00</i>	<i>3307.30.00</i>
<i>3304.9</i>	<i>3307.4</i>
<i>3305.20.00</i>	<i>3307.90.00</i>

Com a inclusão dos produtos de HPPC (constantes do Anexo ao Decreto nº 8.393/2015) na relação do Anexo III da Lei nº 7.798/1989, os atacadistas que os adquirem de estabelecimentos industriais contribuintes do IPI, com os quais mantêm relação de interdependência, passaram, então, a se sujeitar ao *regime de equiparação a industrial* e, pois, ao recolhimento do IPI quando da revenda dessas mercadorias.

Em outras palavras, com a equiparação promovida pelo Decreto nº 8.393/2015, supostamente amparada na Lei nº 7.798/1989, *criou-se uma nova hipótese de incidência do IPI*. Ou seja, na verdade, *o Poder Executivo, por meio do Decreto nº 8.393/2015, criou novos contribuintes do imposto federal*.

Conquanto pudesse revelar uma prática, ao menos, pouco democrática de se impor à sociedade uma nova hipótese de incidência de tributo sem a participação do Parlamento (Congresso Nacional), mas por meio de ato regulamentar, importantes autoridades do Poder Executivo veicularam diversas manifestações públicas no sentido de que o Decreto nº 8.393/2015, efetivamente, implementou *equiparação* para que o Governo Federal pudesse exigir o IPI de *novos contribuintes*¹⁵⁷.

¹⁵⁷ MATTOS, Adriana. ‘Nós vamos para a briga’, diz associação dos cosméticos sobre IPI. **Valor Econômico**, São Paulo, 19 jan. 2015. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/3867322/nos-vamos-para-briga-diz-associacao-dos-cosmeticos-sobre-o-ipi>>. Acesso em: 31 out. 2018.; VILLAVARDE, João. Governo aumenta imposto sobre gasolina. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 19 jan. 2015. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-aumenta-imposto-sobre-gasolina,1621996>>. Acesso em: 31 out. 2018.; LEVY anuncia medidas tributárias para elevar arrecadação em R\$ 20,6 bilhões. **Governo do Brasil**. Brasília, 19 jan. 2015. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/01/levy-anuncia-medidas-tributarias-para-elevar-arrecadacao-em-r-20-6-bilhoes>>. Acesso em: 31 out. 2018.

Todavia, tendo em vista todo o conteúdo estudado neste trabalho nos capítulos anteriores, relativamente aos contornos constitucionais e legais que devem moldar a instituição e cobrança do IPI e, “diante dessa esquisita licença ‘legal’... para que o executivo tome a estranha e inquietante iniciativa de incluir novos sujeitos no polo passivo de uma relação tributária”¹⁵⁸, constata-se que tanto o Decreto nº 8.393/2015, como a Lei nº 7.798/1989, carecem de validade, notadamente ante os vícios de inconstitucionalidade, formal e material, e também de ilegalidade, que serão evidenciados a seguir.

4.1 ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA EQUIPARAÇÃO

4.1.1 Necessidade de Lei Complementar para Eleição de Contribuinte por Equiparação

A competência tributaria da União para determinar os elementos essenciais à instituição e exigência do IPI, além de estar limitada à materialidade do imposto prevista no artigo 153, IV, da Constituição Federal, está condicionada ao veículo normativo *lei complementar* (tópico 3.3.2. deste estudo).

Com efeito, o Texto Constitucional prevê, de forma expressa, em seu art. 146, III, “a”, que cabe à lei complementar veicular normas gerais que definam tributos e suas espécies, bem como, para os impostos previstos na Carta Política, tal como o IPI, os “... respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Por força deste dispositivo constitucional, portanto, somente uma lei complementar poderá definir os contribuintes do IPI. É dizer, somente por meio da edição de lei complementar o legislador nacional, mediante as formalidades exigidas (inclusive *quórum* qualificado), poderá veicular normas que estabeleçam equiparações para fins de definição de contribuintes do IPI.

Nestes termos, o Código Tributário Nacional, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com força de lei complementar, exerce a competência que lhe foi atribuída e, em seu artigo 51, II, dispõe ser contribuinte do IPI o industrial ou quem *a lei a ele equiparar*¹⁵⁹. Há de se considerar, todavia, que a redação do mencionado artigo *não* veicula qualquer espécie de *autorização* para que o legislador ordinário defina, por equiparação, contribuintes do IPI, uma vez que a própria Carta Magna prescreve que essa matéria é *reservada à lei complementar*.

¹⁵⁸ VIEIRA, 2016. p. 181.

¹⁵⁹ CTN: “Art. 51. Contribuinte do imposto é:[...] II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;” (BRASIL, 1966.)

Da interpretação deste dispositivo (art. 51, II, do CTN), conjugado com o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, verifica-se a possibilidade de lei ordinária dispor sobre contribuintes do IPI por equiparação, sem, contudo, *innovar*, ampliando o campo de contribuintes. Para que se veicule regra de equiparação *inovadora*, que amplie a campo de contribuintes do imposto por equiparação, esta deve ser introduzida *necessariamente por lei complementar de normas gerais*, única competente para efetivamente definir novos contribuintes do IPI.

Ocorre, porém, que o artigo 7º da Lei Ordinária nº 7.798/1989 veicula regra de equiparação, implementada por meio do Decreto nº 8.393/2015, instituindo como novo contribuinte do IPI os atacadistas que mantêm relação de interdependência com o estabelecimento industrial de quem adquirem os produtos de HPPC elencados em seu Anexo III.

Nesse contexto, o que se verifica é que a Lei nº 7.798/1989 não respeitou a reserva de lei complementar e, invocando pretensão amparo no artigo 51, II, do Código Tributário Nacional, na realidade *inova*, elegendo um novo contribuinte de IPI por equiparação. Em outras palavras, mais especificamente o artigo 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989, *cria, pois, sujeição passiva sem previsão de lei complementar*, em patente violação ao artigo 146, III, “a”, da CF.

Especificamente sobre a lei de que trata esse trabalho (Lei nº 7.798/1989), o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, ratificou seu posicionamento (que está completamente alinhado ao defendido neste estudo), no sentido de que *a lei ordinária não pode inovar o conteúdo de lei complementar*, sob pena de desrespeitar o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal. O acórdão da Suprema Corte tem a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/90 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. 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. [...]

Considerada a aludida alínea “a”, preceito constitucional aplicável ao caso, cumpre ao legislador complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos previstos na Constituição. *Tem-se papel limitador da instituição de impostos em face do legislador ordinário, voltado à harmonização do sistema impositivo nacional.* [...]

As leis ordinárias federais, como a da situação examinada, embora também se distanciem do campo da mera repetição da legislação complementar, *não podem implicar inovação no trato dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos*

impostos federais, revelando disciplina dissociada das normas gerais precedentes. Caso isso ocorra, ter-se-á invasão da competência da lei complementar estabelecida no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, ensejando a declaração de inconstitucionalidade formal do ato ordinário.

A sujeição de todo e qualquer diploma ordinário à lei complementar de normas gerais, incluído o federal, decorre do caráter nacional do ato complementar.¹⁶⁰ [grifo nosso]

Este julgado é de todo aplicável ao entendimento exposto neste trabalho, porquanto tanto a base de cálculo quanto os *contribuintes do IPI* são matérias de competência do legislador complementar, a teor do mencionado dispositivo constitucional (artigo 146, III, “a”).

Nestes termos, considerando que a Lei nº 7.798/89 é produto do legislador ordinário, e que a regra de equiparação prevista em seu artigo 7º, na prática, elege um novo contribuinte, esta lei invadiu seara própria do legislador complementar de normas gerais, contrariando o artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal. É, portanto, uma equiparação para fins de IPI que se revela formalmente inconstitucional.

Ademais, importante mencionar que não se trata de vício oculto, pois já anunciado na Exposição de Motivos que levou à edição da Medida Provisória nº 69/89, depois convertida na Lei nº 7.798/89, o objetivo de se eleger como novo contribuinte do IPI o estabelecimento atacadista revendedor. Nas palavras oficiais: “Já referido artigo 7º, *com respaldo no artigo 51 do Código Tributário Nacional, amplia o campo dos contribuintes do imposto*”¹⁶¹.

Não obstante o constante da Exposição de Motivos, de acordo com tudo o que já estudado neste trabalho, o artigo 51, II, do Código Tributário Nacional não veicula autorização ao legislador ordinário para definir novos contribuintes do IPI – e nem poderia –, uma vez que a própria Constituição Federal prescreve que essa matéria é reservada à lei complementar.

Nesse sentido, destaca-se o acórdão da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região¹⁶² que, analisando especificamente a equiparação promovida pelo Decreto nº 8.393/2015 e pela Lei nº 7.798/1989, deu provimento a recurso de agravo de instrumento de contribuinte justamente por entender que

¹⁶⁰ BRASIL, RE nº 567.935/SC, 2014. p. 1, 9-10.

¹⁶¹ Exposição de Motivos nº 110. 19 jun. 1989. Brasília, DF, **Diário Oficial da União**, 20 jun. 1989. Fonte: Câmara dos Deputados. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1989/medidaprovisoria-69-19-junho-1989-370630-exposicaodemotivos-pe.pdf>>, p.5. Acesso em 05 nov. 2018.

¹⁶² BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Agravo de Instrumento nº 0038789-78.2015.4.01.0000**, Relator: Hércules Fajoses, j. em 15 jan. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=+0038789-78.2015.4.01.0000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

[...] o artigo 7º da Lei n.º 7.798/1989, ao determinar a equiparação entre empresas industriais e atacadistas, trouxe novo sujeito passivo da obrigação tributária ao sistema normativo em comento (hipótese de incidência tributária do IPI), o que exigiria lei complementar.

[...] a via eleita não atende ao comando do artigo 51, inciso II, do CTN e, via reflexa, à norma constitucional do artigo 146, inciso III, alínea ‘a’ da CF.

Neste precedente, o Desembargador Federal Hércules Fajoeses, em seu voto, consignou, ainda,

[...] que a ilegalidade reside em momento anterior ao da publicação do Decreto nº 8.393/2015, vez que, a lei prevista no artigo 51, inciso II do CTN há de ser lei complementar, pois... ao efetuar a equiparação prevista no artigo 7º da Lei nº 7.798/89, criou-se novo contribuinte do IPI, o que somente poderia ocorrer pela via constitucional prevista no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

Assim, tomando o entendimento doutrinário do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr., que ao analisar o “ser sistema” vislumbra nele dois elementos fundamentais: o repertório – conjunto de normas jurídicas e a estrutura – relação entre normas. *In casu*, entendo haver irremediável vício de estrutura, na medida em que a via eleita não atende ao comando do artigo 51, inciso II do CTN e, via reflexa, à norma constitucional do artigo 146, inciso III, alínea ‘a’ da CF.

Na mesma linha, e exatamente sobre a regra de equiparação prevista no artigo 7º da Lei nº 7.798/1989 levada a efeito pelo Decreto nº 8.393/2015, Heleno Taveira Torres consignou, em Parecer Jurídico produzido a pedido da Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC)¹⁶³, entidade representativa do setor, que, caso o legislador tivesse a intenção de alterar os contribuintes do IPI, somente poderia promover essa alteração por meio de lei complementar, nos exatos termos do artigo 146, III, “a”, da CF:

O artigo 7º, §1º da Lei nº 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, o espaço de lei complementar, sem amparo no art. 51 do CTN. Desse modo, incorre em inconstitucionalidade severa, ao contrariar o artigo 146, II e III, ‘a’ e ‘b’ da CF. [...] Eventual pretensão da União Federal para atribuir sujeição passiva diferente daquela prevista no artigo 51 do CTN, deveria ser feita através da Lei Complementar, com função de norma geral, em respeito ao artigo 146, III, “a, da CF [...]

Conclui-se, portanto, que artigo 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989, ao equiparar a estabelecimento industrial, por meio do Decreto nº 8.393/2015, o atacadista dos produtos de HPPC com relação de interdependência com o industrial de quem os adquiriu, instituiu novo

¹⁶³ TORRES, 2018. p. 135.

contribuinte no imposto, invadindo, assim, o espaço de lei complementar, sem amparo no art. 51 do CTN. Desse modo, incorre o artigo 7º da referida lei em inconstitucionalidade formal severa, contrariando, pois, o disposto no artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal.

4.1.2 Impossibilidade de Delegação Legislativa ao Executivo em Matéria Tributária

Tão grave quanto a burla à exigência de lei complementar, foi a “delegação” para a implementação da equiparação para fins da exigência do IPI se dar por meio de decreto presidencial. Na prática, o artigo 8º da Lei nº 7.798/89 delegou ao Poder Executivo a definição dos contribuintes do imposto por equiparação. Trata-se, nos termos do quanto estudado neste trabalho, de violação à legalidade tributária e ao regime republicano, a evidenciar, também nesse ponto, pecha de inconstitucionalidade formal.

Conforme estudado (tópicos 3.3 e 3.3.1), a Constituição, em seu artigo 84, IV, atribui competência normativa ao Poder Executivo já destacando seu *caráter meramente executivo*, que deve se dar nos limites da legalidade, sob pena de ser sustado pelo Congresso Nacional¹⁶⁴. Desse modo, a função do regulamento no Brasil destina-se exclusivamente a garantir fiel execução da lei¹⁶⁵.

Como decorrência do princípio da legalidade¹⁶⁶, que protege os particulares contra os arbítrios do Poder Público, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária¹⁶⁷ tem ainda maior relevância, de modo que exatamente para que se cumpra esse princípio, a Carta Política atribuiu ao Poder Executivo poder editar decretos.

Conforme visto, contudo, salvo as exceções expressamente previstas no Texto Constitucional, a regra-matriz de incidência tributária deve ser integralmente veiculada por lei, que não pode fazer concessões e autorizar complementações e adições pelos regulamentos, justamente em razão do princípio da legalidade tributária. Em se tratando especificamente do IPI, a Constituição Federal delimita precisamente as hipóteses nas quais o Poder Executivo pode operar diretamente para fins de cobrar o imposto, resumindo-se à fixação das alíquotas¹⁶⁸.

Assim, afóra a alteração das alíquotas do imposto, está interdito ao Poder Executivo manipular qualquer outro elemento relacionado à cobrança do IPI, *como definir contribuintes*

¹⁶⁴ Artigo 46, V, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

¹⁶⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 88-90.

¹⁶⁶ Artigo 5º, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

¹⁶⁷ Artigo 150, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

¹⁶⁸ Artigo 153, §1º da Constituição Federal. (BRASIL, 1988).

do imposto por equiparação, sob pena de incorrer em flagrante violação ao princípio da legalidade. Ademais, por decorrência, é vedada a delegação legislativa ao regulamento para dispor sobre matéria reservada à lei, como é o caso dos aspectos das exações tributárias (tópico 3.3.1.1 deste trabalho).

Diante destas considerações, passa-se à análise do artigo 8º da Lei nº 7.798/1989, que assim dispõe:

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.

Como se verifica, o artigo 8º da Lei nº 7.798/1989 *delega* ao Poder Executivo o mister de incluir outros produtos que dariam ensejo à aplicação do regime de equiparação de estabelecimento atacadista a industrial para fins da exigência de IPI. É dizer, a despeito do princípio da legalidade e da vedação da delegação legislativa ao regulamento para dispor sobre matéria tributária, o 8º da Lei nº 7.798/1989 deixa a cargo do Governo Federal escolher contribuintes do IPI por equiparação.

Não obstante a Lei nº 7.798/1989 se mostrar como veículo normativo impróprio à atribuição de sujeição passiva tributária inovadora àquela prevista no artigo 51, II, do Código Tributário Nacional¹⁶⁹, como se constatou no tópico anterior (item 4.1.2), *não tem ela propriedade para delegar atribuição de elaboração normativa de exclusiva competência do Poder Legislativo*, em razão da legalidade estrita a que está sujeita a matéria tributária. O artigo 8º da Lei nº 7.798/1989 é, portanto, inconstitucional.

E mesmo sendo esta delegação claramente inconstitucional, para regulamentar o artigo 8º da Lei nº 7.798/1989, foi editado o Decreto nº 8.393/2015, que incluiu no “Anexo III” daquela lei determinados produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos. O que há, na prática, é existência de um simples decreto (o preocupante Decreto nº 8.393/2015) definindo como contribuintes do IPI os atacadistas revendedores desses produtos quando os adquirem de industrial interdependente, conforme critérios de conveniência e oportunidade, em evidente inconstitucionalidade.

Nestes termos, tanto o artigo 8º da Lei nº 7.798/1989 quanto o Decreto nº 8.393/2015 são inconstitucionais.

¹⁶⁹ Nos termos do artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, o veículo normativo legítimo para veicular norma inovadora de sujeição passiva é a lei complementar (BRASIL, 1988).

Completamente alinhado com o entendimento aqui exposto, é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Sobre a inconstitucionalidade em que se consubstanciam os atos do *legislador delegante* e do *executivo delegatário*, a Suprema Corte assim dispôs, no julgamento da ADI 1.296-MC/PE:

O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum... disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei [...]

[...] o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.

Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja '*sedes materiae*'... só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo.¹⁷⁰

Nesse sentido, cabe destacar que acórdão da 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, analisando especificamente o caso da equiparação do estabelecimento atacadista ao industrial, com base no Decreto nº 8.393/2015 e na Lei nº 7.798/1989, reafirmou este entendimento ao negar seguimento ao Agravo de Instrumento nº 0049345-42.2015.4.01.0000 interposto pela União Federal. Confira-se:

A equiparação de empresa revendedora atacadista/agravante à indústria por meio de decreto com a finalidade de criar nova hipótese de incidência/sujeito passivo do IPI viola o princípio da reserva legal (Constituição, art. 150/I). Nessa espécie de tributo o Poder Executivo pode apenas alterar alíquotas (art. 153, §1º). [...]

Desse modo, não havendo lei formal que imponha o pagamento de IPI pelos atacadistas que comercializem cosméticos e produtos de higiene, é duvidosa a constitucionalidade da exigência veiculada pelo Decreto n. 8.393/2015.¹⁷¹

Por fim, registre-se que em momento algum a Lei nº 7.798/1989 faz referência expressamente à *delegação* que o legislador atribuiu ao Poder Executivo ao editá-la; do mesmo modo, o executivo não mencionou explicitamente no Decreto nº 8.393/2015 a delegação que efetivamente lhe foi outorgada pela lei¹⁷². Contudo, essas omissões não

¹⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.296-MC/PE**. Relator: Ministro Celso de Mello, j. em 14 jun. 1995. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1618067>>. p. 23. Acesso em: 05 nov. 2018.

¹⁷¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Agravo de Instrumento nº 0049345-42.2015.4.01.0000**, Relator: Desembargador Novély Vilanova, j. em 18 set. 2015, Brasília, 2015. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00493454220154010000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. Acesso em: 05 nov.2018.

¹⁷² VIEIRA, 2016. p. 184.

impedem que se verifique a caracterização do que Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁷³ chama de “delegação disfarçada”, delegação inconstitucional.

Nas palavras do autor “Considera-se que há delegação disfarçada e inconstitucional... quando fica deferido ao regulamento definir por si mesmo as condições ou requisitos necessários ao nascimento do direito material ou ao nascimento da obrigação”¹⁷⁴.

E é exatamente esta a situação verificada no caso concreto em análise neste trabalho: ademais de o artigo 8º da Lei nº 7.798/1989 extrapolar suas atribuições, delegando ao Executivo propriedade que não detém para alargar a equiparação do artigo 51, II, do CTN, o que se tem, na prática, é o regulamento dispondo livremente sobre matéria para a qual o constituinte originário expressamente reservou o uso de lei complementar.

Assim, verifica-se que o artigo 8º da Lei nº 7.798/89, ao permitir que o Poder Executivo, mediante decreto, inclua produtos em seu “Anexo III”, para fins de equiparação do IPI, viola o princípio da legalidade, pois permitiu que o regulamento manipulasse situações que, na prática, criam novos contribuintes de IPI. Nessa medida, o Decreto nº 8.393/2015 também é inconstitucional, pois, com base nessa permissão, institui novos sujeitos passivos do IPI (os atacadistas de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos), também violando o princípio da legalidade, bem como o da república, diante da ausência da participação do povo, via representantes do parlamento, para consentir invasão no seu direito de propriedade.

4.1.3 Desvinculação do Atacadista Equiparado à Materialidade do IPI

Há limites para o uso de equiparações, notadamente aqueles circunscritos pela própria Constituição Federal e pela lei complementar. Esta técnica não pode se revelar arbitrária ou aleatória. As regras de equiparação devem ser utilizadas sempre com parcimônia e, ainda, em situações que revelem liame objetivo entre a atividade desenvolvida pelo contribuinte e a materialidade do imposto¹⁷⁵.

Trazendo essas considerações para o caso sob análise (Lei nº 7.798/1989 e pelo Decreto 8.393/2015), tem-se que a simples necessidade estatal de cobrar IPI de atacadistas que mantêm relação de interdependência com industriais, por si só, não permite a equiparação, que somente pode ser operada validamente se o sujeito eleito como equiparado

¹⁷³ MELLO, 2013. p. 360.

¹⁷⁴ Id. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 311.

¹⁷⁵ TORRES, 2018. p. 136.

efetivamente revelar vínculo objetivo com os parâmetros materiais do tributo (conforme estudado neste trabalho no tópico 2.2.1.1).

Sobre as equiparações, Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo firmam que sempre há “um *limite* para elas: a Constituição. Dito de outro modo, o emprego das equiparações e ficções não pode ser feito sem régua nem compasso, de modo a levar de roldão direito e garantias constitucionais”¹⁷⁶. Em se tratando de IPI, dentre os limites constitucionais está o balizamento da sua materialidade prevista no artigo 153, IV.

Com efeito, a teor da redação do artigo 153, inciso IV, da Carta Magna, o núcleo da materialidade do IPI concentra o *negócio jurídico realizado com o produto decorrente de industrialização*. E é desse conceito que se deve partir quando se queira atribuir uma sujeição passiva, mesmo que por equiparação. Sobre esse ponto, o artigo 51, II, do CTN dispõe ser contribuinte do IPI o industrial ou quem *a lei a ele equiparar*.

Todavia, certamente a “lei” só pode equiparar aquilo que esteja em conformidade com as normas gerais sobre o regime de contribuinte (artigo 121, parágrafo único, I do CTN)¹⁷⁷ e de responsáveis tributários (artigo 128, do CTN)¹⁷⁸, previstas *em lei complementar*, o que afasta dos legisladores ordinários o poder de exigir o imposto de terceiros estranhos ao fato gerador.

Assim, para ser válida constitucionalmente, somente pode haver equiparação a contribuinte quando o equiparado mantiver “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*” (artigo 121, parágrafo único, I, do CTN); do mesmo modo, somente pode haver equiparação por responsabilidade quando o equiparado for “*terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*” (artigo 128, do CTN).

Não é outra a lição de José Eduardo Soares de Melo, no sentido de que:

[...] a lei ordinária que eleger como responsável tributário uma pessoa terceira sem que haja esse vínculo, rigorosamente interpretado pro lege estaria sujeita à impugnação por inconstitucionalidade, pois a sujeição passiva indireta depende de

¹⁷⁶ BOTTALLO. Eduardo Domingos; CARRAZZA. Roque Antonio. A não incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes: um falso caso de equiparação legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, maio/2007. p 97.

¹⁷⁷ CTN: “Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;” (BRASIL, 1966).

¹⁷⁸ CTN: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, *vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (BRASIL, 1966).

norma legal expressa e válida, isto é, de lei que não extravase dos limites demarcados pela lei complementar ¹⁷⁹.

No caso no IPI, nenhuma equiparação, portanto, pode se distanciar de situações da concreta realização das atividades de industrialização que recai sobre o produto objeto do negócio jurídico: *a cobrança do IPI somente poderá se dar sobre aquele que está vinculado à própria etapa de produção*. A vinculação com a materialidade do imposto, pois, há de ser concreta. O contribuinte por equiparação deve necessariamente operar para viabilizar um específico resultado: obter um produto industrializado.

É este o pensamento de Tercio Sampaio Ferraz Junior que, ao desenvolver profundo estudo do tema das equiparações e ficções com enfoque justamente no IPI, afirma ser imprescindível a existência de pontos de forte semelhança entre o industrial e aquele que se pretende equiparar. Nas suas palavras:

O industrial é aquele que realiza uma industrialização, ao cabo de cujo processo temos o correspondente produto. Industrializar significa praticar operação da qual resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação de matéria (que pode ser outro produto) – cf. Lei 4.502/64, art. 3.º, par. ún. Para que haja equiparação a industrial é preciso que entre este sujeito e o sujeito equiparado exista alguma *semelhança essencial (capaz de fazer desprezar as diferenças secundárias)*. Sendo industrial o que pratica industrialização de produto sujeito ao IPI (art. 3.º, caput), o cerne da analogia está na alteração. ¹⁸⁰ [grifo nosso]

Sobre este ponto, José Roberto Vieira dispõe que:

[...] torna-se patente e irrecusável que esse imposto atinge os negócios jurídicos como os produtos, quando eles tenham sido, imediatamente antes, industrializados; resulta nítido e incontestável que o IPI incide na primeira etapa da cadeia de produção e comercialização dos produtos industrializados. ¹⁸¹

José Eduardo Soares de Melo também destaca o necessário nexos entre a atividade industrial e a situação material objeto de equiparação:

Tenho extrema dificuldade em considerar como jurídica (e constitucional) norma atribua obrigação a que a tributária a pessoa estranha ao fato imponível, especialmente no caso do IPI, pois, embora os produtos industrializados possam implicar em várias etapas de sua circulação, fabricação, comercialização e utilização no consumo, apenas uma única e exclusiva pessoa, após realizado o processo de produção, pode, e tem condição (jurídica) de realizar o fato imponível. (...)

¹⁷⁹ MELO, 1991. p. 102.

¹⁸⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Equiparação – CTN, art. 51. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo, v. 28. Ano 7, jul./set. de 1999. p. 12.

¹⁸¹ VIEIRA, 2016. p. 695.

Realmente, o fato imponível do IPI se verifica uma única vez, consubstanciado na “operação (jurídica) de dar um produto industrializado”, elaborado pelo industrial (contribuinte), ocorrendo a incidência apenas nas fases de produção.”¹⁸²

Não destoaria desse sentido o ensinamento de Leandro Paulsen¹⁸³, ao afirmar ser limitada a incidência do IPI às operações que tenham por objeto produto que tenha sido industrializado por um dos polos da relação jurídica, *não podendo ser válida a incidência do imposto na revenda de produto industrializado por comerciante ao consumidor*. Na suas palavras,

O importante a considerar, aqui, é que o termo industrializado, na norma de competência do artigo 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação. Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto 'in natura': não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. *É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes. E por isso que não incide IPI na venda de produto por comerciante ao consumidor; neste caso não há operação com produto industrializado por nenhum deles.* [grifo nosso]

No caso sob análise, todavia, o que se verifica é uma equiparação a industrial, veiculada pelo Decreto nº 8.393/2015 e com base na Lei nº 7.798/1989, justamente de *atacadista revendedor* de produtos de HPPC. E, conforme leciona Leandro Paulsen, esse atacadista que revende mercadorias adquiridas de uma indústria é apenas um comerciante, que não pratica qualquer ato de industrialização e, portanto, *não tem vinculação objetiva com a materialidade do IPI*.

Nesse contexto, verifica-se que a equiparação dos atacadistas de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, promovida pelo artigo 7º, da Lei nº 7.798/1989 e implementada pelo Decreto nº 8.393/2015, é inconstitucional, pois é vedado ao legislador ordinário abandonar o âmago da hipótese do tributo prescrito constitucionalmente. Conforme registra JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Ora, quando o legislador ordinário, mediante equiparações fictícias, contempla operações realizadas por estabelecimentos que não industrializaram os produtos, meros comerciantes, submetendo-as à tributação pelo IPI, escapa, à toda evidência, das balizas da moldura hipotética constitucional, afastando-se do perímetro da operação realizada pelo industrial. É vedado ao legislador infraconstitucional, evidentemente, esse distanciamento do molde constitucional da hipótese de incidência.¹⁸⁴

¹⁸² MELO, 1991. p. 106.

¹⁸³ PAULSEN, 2012. p. 280.

¹⁸⁴ VIEIRA, 2016, p. 710.

Ademais, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 69/89, que depois se tornou a Lei nº 7.798/89, é exposto que o fato de incluir os atacadistas (comerciante desvinculado da materialidade do IPI) no campo de sujeição passiva do imposto tem *caráter meramente arrecadatório*. O documento governamental dispõe ser o objetivo da lei, mediante criação de uma equiparação, tributar preços praticados por empresas *tipicamente* comerciais:

[...] a incidência não alcança a operação seguinte, de revenda pelo adquirente. Sendo este eleito contribuinte do imposto, como então proposta, passa o tributo a ser devido também na revenda, sobre o respectivo preço [...]. O tributo passará assim a ser calculado sobre o preço real da comercialização.¹⁸⁵ [grifo nosso]

Ocorre que a necessidade de aumentar a arrecadação do Estado não permite ou legitima o uso de equiparações indiscriminadamente, sem a observância dos limites impostos pelo constituinte, relativamente à materialidade da exação, e pelo legislador complementar, acerca dos limites para definições de sujeição passiva. Sobre isso, advertem Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo que:

Tudo considerado, a conclusão a que chegamos é que a potencialização da eficácia arrecadatória não tem força bastante para justificar o uso indiscriminado de equiparações e ficções legais no campo tributário, especialmente quando isso põe em risco os direitos constitucionais dos contribuintes.¹⁸⁶

Diante destas considerações, e de acordo com todo o conteúdo estudado neste trabalho, notadamente a melhor doutrina sobre o tema, conclui-se que, ao indicar como contribuintes equiparados os atacadistas de produtos de HPPC que não mantêm objetivamente liame com as atividades de industrialização realizadas pelos estabelecimentos industriais, tanto a Lei nº 7.798/89 como o Decreto nº 8.393/2015 extrapolam a materialidade do IPI pressuposta constitucionalmente, ambos incorrendo em inconstitucionalidade material.

4.1.3.1 Regramento Especial do Valor Tributável Mínimo (VTM)

Conforme se verificou neste estudo, a União já está *juridicamente protegida* em relação à cobrança de IPI dos industriais com bases de incidência adequadas, notadamente

¹⁸⁵ Exposição de Motivos nº 110. 19 jun. 1989. Brasília, DF, **Diário Oficial da União**, 20 jun. 1989. Fonte: Câmara dos Deputados. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1989/medidaprovisoria-69-19-junho-1989-370630-exposicaodemotivos-pe.pdf>>, p.5. Acesso em 05 nov. 2018

¹⁸⁶ BOTTALLO; CARRAZZA. 2007. p. 97.

porque a legislação do imposto veicula regramento especial que impõe a adoção de um valor tributável mínimo, o chamado “VTM”, nas operações entre empresas interdependentes¹⁸⁷.

Nesse cenário, conclui-se, também, que a equiparação veiculada pelo artigo 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989 não se justifica nem mesmo sob o argumento de se coibir eventual planejamento tributário comum entre as empresa do setor de HPPC, pois operações entre industriais e atacadistas interdependentes já recebem regulação específica (“VTM”) que assegura adequadas bases de incidência de IPI.

4.1.4 Invasão da Competência Tributária dos Estados

Linhas acima (tópico 2.1.1.1.1), foram detalhadamente expostas as proximidades entre a materialidade do IPI e a do ICMS, bem com suas principais diferenças.

Nesta oportunidade, verificou-se que o termo “industrializado”, previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, limita a incidência do IPI às operações que tenham por objeto produto que tenha sido industrializado por um dos polos da relação jurídica, sendo-lhe vedado incidir ao longo da cadeia de transferência da mercadoria em operações posteriores à fase de industrialização, até chegar ao consumo. Não há, portanto, autorização constitucional para que o IPI seja exigido em face de mera operação de revenda de produto industrializado. Esta competência é conferida constitucionalmente aos Estados, na possibilidade de se onerar a circulação de mercadorias por meio do ICMS¹⁸⁸.

Diante desse cenário, o que se conclui é que a equiparação implementada pelo Decreto nº 8.893/2015, amparada pela Lei nº 7.798/1989, viola abertamente a repartição de competência tributária, por fazer incidir o imposto federal como se fosse um imposto sobre circulação de mercadorias. E assim o fazendo, na prática, acaba por criar uma incidência dupla sobre um só fato gerador de imposto, um caso típico de *bitributação*, vedado pela Carta Constitucional.

Alinhado com a conclusão a que se chegou esse estudo, é o entendimento da 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região¹⁸⁹, no sentido de que “a incidência de IPI sobre a

¹⁸⁷ Atualmente previsto nos artigos 195 e 196 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (“RIPI/2010”), o chamado “VTM” continua a produzir regulares efeitos e permite à União receber o IPI pago pelo industrial que mantém relação de interdependência com o atacadista mediante a apuração em bases razoáveis e adequadas.

¹⁸⁸ CF: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;” (BRASIL, 1988.)

¹⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Agravo de Instrumento nº 0044065-90.2015.4.01.0000**. Relator: Desembargador Novély Vilanova, j. em 28 jun. 2016. Brasília, 2016. Disponível em:

revenda desses produtos [de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, com base no Decreto nº 8.893/2015]¹⁹⁰ parece configurar bitributação, considerando que a circulação de mercadorias é fato gerador e ICMS, e não de IPI”.

Exatamente sobre a invasão de competência de que decorre a equiparação tratada neste trabalho, HELENO TAVEIRA TORRES assevera o seguinte:

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 além desta materialidade, surge campo de conflito de competência entre a União e os estados, com o ICMS, vedado adotar a “circulação” para cobrança do IPI como critério adicional para promover a tributação na cadeia para além da atividade de industrialização, ainda que por presunção ou por equiparação.¹⁹¹

Nesse mesmo sentido é a denúncia de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no sentido de que quando o legislador ordinário do IPI implementou a equiparação objeto deste trabalho, incorreu em inconstitucionalidade patente, “pois ele o faz, neste caso, para penetrar a seara das operações exclusivamente mercantis, invadindo a arena de incidência do ICMS: a realização de operações de circulação de mercadorias” e, desse modo, “...fere os limites da competência que lhe foi outorgada..., viola a discriminação constitucional de competências.... e não só alarga, de forma não autorizada, a própria competência, mas, pior do que isso, invade despudoradamente competência alheia...!”¹⁹².

Assim, a incidência do IPI em face de produtos acabados (de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos), tal como implementada pelo Decreto nº 8.893/2015, com amparo na Lei nº 7.798/1989, cuja fase de industrialização é *indireta*, corresponde ao *descumprimento das normas de competência*, na medida em que a União está agindo para além dos limites materiais, invadindo a competência dos Estados para alcançar matéria distinta (grandeza econômica decorrente de atos do comércio) e pertinente à competência de outro ente político. É, também por esse motivo, inconstitucional.

<<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00440659020154010000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. p. 12. Acesso em: 05 nov. 2018.

¹⁹⁰ Explicou-se nos colchetes.

¹⁹¹ TORRES, 2018. p. 135.

¹⁹² VIEIRA, 2016, p. 710.

4.1.5 Violação ao Princípio da Isonomia Tributária

A edição do Decreto nº 8.393/2015, que equipara os estabelecimentos atacadistas de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, a estabelecimentos industriais, nos termos do art. 7º da Lei nº 7.798/89, viola ainda o princípio da isonomia tributária.

Este princípio, conforme estudado neste trabalho, dispõe que deve ser concedido tratamento tributário idêntico àqueles que estejam na mesma situação jurídica, vedando a concessão de privilégio em favor de determinados contribuintes em detrimento de outros que se encontrem nas mesmas circunstâncias, salvo em hipóteses devidamente justificadas.

Todavia, o que se verifica é que a equiparação aqui analisada representa violação ao princípio da isonomia tributária, notadamente porque atinge apenas específicos produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, além de se limitar às empresas que realizam operações com outras em relação de interdependência, nos termos do artigo 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989.

O fato de o Decreto nº 8.393/2015 se referir a determinados produtos HPPC revela discriminação injustificada entre empresas que operam no mesmo setor e que estão em idêntica situação jurídica. Por exemplo, uma empresa que produz água de colônia (3303.00.20) não sujeita à equiparação, mas a sociedade que produz perfumes (3303.00.10) está.

Por outro lado, uma empresa do setor que não opera com sociedade interdependente terá em seu favor uma carga tributária consideravelmente mais baixa, pois não estará sujeita à equiparação levada a efeito pelo Decreto nº 8.393/2015 com base no 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989. Tais discriminações carecem de fundamento e, portanto, são inconstitucionais.

Alinhadas a este entendimento são as palavras de José Roberto Vieira:

O fato ficto não é aquele constitucionalmente tomado para revelar Capacidade Contributiva, por isso não só há “...importantes dificuldades...” para respeitá-la, bem como à *Igualdade*, princípio do qual aquela é decorrência (MARÍN-BAENUEVO), como ambos são, de fato, postos em grave perigo (PÉREZ DE AYALA), *atacados* (ANGELA PACHECO) e violados (FLORENCE HARET); uma vez que, diante da ficção, não há como aferir aquela capacidade (PAULO AYRES); donde, ‘Invariavelmente esse princípio sai arranhado quando se utiliza esses instrumentos jurídico’ (ISSO CHAITZ SCHERKERKEWITZ), devendo-se, pois, não só as tratar com muita cautela (LEONARDO DE PAOLA), mas, com efeito, afastar sumariamente qualquer ficção (LIZ COLI C. NOGUEIRA).

Não obstante eventualmente válido, em outras regiões do direito, o recurso do legislador às ficções encontra, no quintal dos tributos, como já frisamos, limites claros e intransponíveis no texto constitucional; *limites, aqui, no caso das equiparações a industrial dos atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e de cosméticos, amplamente excedidos pelas inconstitucionalidades relatadas e*

*demonstradas no subitem anterior, mas também pela irreverência aberta aos diversos princípios constitucionais que vimos de mencionar.*¹⁹³ [grifo nosso]

Assim, tendo em vista que novo gravame tributário de IPI, criado pelo Decreto nº 8.393/2015, com base no 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989, atingirá apenas alguns eleitos (os atacadistas que revendem produtos de HPPC adquiridos de empresas interdependentes), e em relação a determinados produtos do setor, sem qualquer justificativa, contata-se, também nesse ponto, evidente inconstitucionalidade, por violação ao princípio da isonomia tributária.

4.2 ANÁLISE INFRACONSTITUCIONAL DA EQUIPARAÇÃO

4.2.1 Violação ao artigo 4º da Lei nº 7.798/1989

A despeito da ausência de previsão no referido ato normativo, com base no Decreto nº 8.393/2015 a Administração Fazendária passou a exigir o IPI na saída dos produtos de HPPC do estabelecimento industrial *e* do estabelecimento atacadista quando da revenda, ou seja, plurifasicamente, contrariando o artigo 4º da Lei nº 7.798/1989.

Com efeito, o artigo 4º, “a” da Lei nº 7.798/1989 determina que, para os produtos nacionais sujeitos ao regime de equiparação, o imposto será cobrado apenas uma vez (regime monofásico), do industrial *ou* do equiparado:

Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º:

a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;

É dizer, ou bem se cobra do industrial, ou bem se cobra do atacadista interdependente. Heleno Taveira Torres¹⁹⁴, sobre o Decreto e a Lei aqui analisados assevera que:

São hipóteses alternativas excludentes. Não se admite a dupla incidência, do IPI, na saída do estabelecimento industrial, e, adicionalmente, na saída do estabelecimento equiparado a industrial, como pretendeu o Decreto n 8.393/2015. (...)

Claramente, o artigo 4º da Lei nº 7.798/1989 cria “regime especial” que se aplica como exclusão do “regime especial” do IPI, vedada a coincidência cumulativa de ambos, sob pena de flagrante *inconstitucionalidade e de ilegalidade*, ao desrespeitar o modelo de imputação de sujeição passiva do Código Tributário Nacional. [grifo nosso]

¹⁹³ VIEIRA, 2016, p. 714.

¹⁹⁴ TORRES, 2018. p. 124.

Ademais, esta equiparação prevista no art. 7º, §1º, da Lei nº 7.798/1989 já foi examinada pelo Superior Tribunal de Justiça, que declarou ilegal a tributação de duas etapas de circulação dos produtos elencados no Anexo III da referida lei. Resta claro da ementa do acórdão que um dos fundamentos invocados foi exatamente este do artigo 4º:

TRIBUTÁRIO. IPI. ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E ATACADISTA. EMPRESAS INTERDEPENDENTES. DUPLO RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Lei n. 7.798, de 10.7.89, ao alterar a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dar outras providências, em nenhum momento alude ao fato de que o tributo, no caso de empresas interdependentes, deva ser cobrado em ambas as etapas de circulação da mercadoria. Ao contrário, o art. 4º do referido diploma legal é taxativo ao prescrever que ‘os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez’.

2. Não pode o Fisco, a pretexto de coibir virtuais mecanismos de evasão fiscal, manipular a seu bel-prazer as práticas comerciais, criando obrigação não prevista em lei e onerando a produção com o encargo adicional do IPI sobre o valor agregado na fase de circulação comercial do produto.¹⁹⁵

Do voto-condutor deste acórdão, destaca-se, ainda, a seguinte ponderação:

É fato que o exame isolado do preceptivo do art. 7º, retro transcrito, parece sugerir que o recolhimento do IPI, no caso de negócios entre empresas interdependentes, deva ser realizado em ambas as etapas da circulação do produto, observada, obviamente, a natureza não-cumulativa do imposto.

Entretanto, não é isso que se conclui da análise atenta da Lei n. 7.798/89, que, já no art. 4º (redação dada pela MP n. 2.158-35, de 24.8.01), é suficientemente clara e objetiva ao prescrever que o imposto só será recolhido uma única vez, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento a ele equiparado.

Infere-se, assim, da interpretação conjunta dos citados dispositivos que o legislador, antes de pretender onerar a empresa contribuinte, procura facilitar-lhe o cumprimento da obrigação fiscal, concedendo-lhe a prerrogativa de determinar, inclusive, a ocasião em que será recolhido o imposto.

Não há, repito, qualquer alusão ao fato de que o imposto deve ser cobrado em ambas as etapas da circulação da mercadoria.

Cita-se, ainda, o acórdão proferido pelo Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que analisou especificamente a inclusão de produtos de HPPC no Anexo III da referida lei por meio do Decreto nº 8.393/2015, no âmbito do julgamento de Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela (SLAT):

¹⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 436.997/DF**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, j. em 28 out. 2003. Brasília, 2003. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200595312&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 03 nov. 2018.

No caso ora presente, o que parece ser, a princípio, uma simples inclusão de produtos listados no Anexo III da Lei 7.798/1989, sujeitos ao IPI, acarreta a equiparação das empresas atacadistas — que adquirirem os produtos relacionados no aludido anexo de estabelecimento industrial, do qual seja controlador, controlado, coligado, interligado ou interdependentes — em estabelecimentos industriais, ainda que tais empresas atacadistas não desenvolvam nenhuma atividade industrial, nem forneçam produtos sujeitos a IPI a industriais, porquanto, ao que tudo indica, foram incluídos no mencionado anexo produtos prontos para o consumidor final, quando o entendimento da Corte Superior de Justiça é o de que não incide IPI na venda de produto a consumidor final ou a estabelecimento não industrial.

Tais ponderações são importantes para avaliar a plausibilidade jurídica do pedido, visto que a lesão alegada somente se faz concreta se a Fazenda Nacional tem por objetivo assegurar aporte de receita tributária que lhe pertence.

Na espécie, pelo menos neste juízo e para os efeitos da suspensão requerida, a plausibilidade jurídica aponta em sentido contrário à tese defendida pela Fazenda Nacional.¹⁹⁶

Conclui-se, portanto, que, no caso concreto analisado neste capítulo, a equiparação implementada pelo Decreto nº 8.393/2015 se dá, também, contra o texto expresso do artigo 4º da própria Lei nº 7.798/89, em evidente ilegalidade.

4.2.2 Violação ao artigo 8º da Lei nº 7.798/1989

Conforme já mencionado linhas acima, o Decreto nº 8.393/2015 *reintroduziu* os *mesmos produtos* de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos que haviam sido excluídos do Anexo III da Lei nº 7.798/89 pelo Decreto nº 1.217/1994.

Contudo, em que pese ser altamente questionável, o artigo 8º da lei *delegou* ao Poder Executivo apenas a possibilidade de *excluir* ou *incluir outros* produtos na lista do Anexo III. Nessa medida, a lei não autorizou a reinclusão dos mesmos produtos já anteriormente excluídos da lista, de modo que Decreto nº 8.393/2015 se mostra, também por esse motivo, ilegal.

Nesse sentido é o entendimento de Heleno Taveira Torres, quando assevera que o decreto “Poderia incluir ‘outros’, portanto, jamais os idênticos produtos que ali dantes figuravam”¹⁹⁷. Desse modo, conclui-se que, além de ser inconstitucional, o Decreto nº 8.393/2015 também foi editado contra o próprio texto expresso do art. 8º da Lei nº 7.798/89, em evidente ilegalidade.

¹⁹⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região), Corte Especial. **Pedido de Suspensão de Liminar ou Tutela Antecipada nº 0021072-53.2015.4.01.0000**. Relator: Desembargadora Presidenta, j. em 15 fev. 2018. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00210725320154010000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. Acesso em 03 nov. 2018.

¹⁹⁷ TORRES, 2018, p. 117.

CONCLUSÃO

No Brasil, a análise sobre qualquer grande tema tributário deve ser iniciada a partir da Constituição Federal, sobretudo porque o Direito Tributário brasileiro é eminentemente constitucional.

Dentre os assuntos constitucionais mais relevantes, ao lado dos princípios estão as normas de competência tributária. Estas normas, ao distribuir aos entes políticos a aptidão para instituir as exações, terminam por oferecer os dados essenciais da hipótese de incidência dos respectivos tributos. Tanto os princípios constitucionais quanto as regras de competência tributária devem necessariamente ser observados pelos legisladores infraconstitucionais no momento da instituição e regulamentação desses tributos.

Nesse contexto, não obstante ser eventualmente válido em outras ocasiões no direito, o uso de equiparações encontra limites intransponíveis nestes princípios e nestas normas de competência esculpidos pelo Texto Constitucional.

Da análise da equiparação a industrial dos atacadistas revendedores de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, com base no Decreto nº 8.393/2015 e na Lei nº 7.798/1989, constatou-se que estes limites foram amplamente excedidos pelas inconstitucionalidades e ilegalidades relatadas no último capítulo deste estudo.

De início, considerando que a Lei nº 7.798/89 é produto do legislador ordinário, e que a regra de equiparação estabelecida em seu artigo 7º, §1º, na prática, elege um novo contribuinte, essa lei invadiu seara própria do legislador complementar de normas gerais, em afronta ao artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, revelando-se formalmente inconstitucional.

Em que pese a Lei nº 7.798/1989 se revelar como veículo normativo impróprio à atribuição de sujeição passiva tributária inovadora, não tem ela propriedade para delegar ao Poder Executivo atribuição para definir contribuintes do IPI por equiparação por meio de decreto presidencial, por ser campo de competência exclusiva do Poder Legislativo, em razão da legalidade estrita a que está sujeita a matéria tributária.

Desse modo, conclui-se também pela inconstitucionalidade tanto do artigo 8º da Lei nº 7.798/1989, ante a impossibilidade de delegação legislativa ao regulamento para dispor de forma inovadora sobre matéria tributária, quanto do Decreto nº 8.393/2015, por ter ampliado a sujeição passiva do imposto à revelia de qualquer participação popular, em afronta aos princípios republicano e da legalidade tributária.

Outra inconstitucionalidade verificada está no fato de que a equiparação veiculada pelo artigo 7º, §1º, da Lei nº 7.798/2015, e implementada pelo Decreto nº 8.393/2015, ao submeter à tributação pelo IPI as operações de circulação de mercadoria realizadas por estabelecimentos atacadistas, que não realizam qualquer ato de industrialização em relação aos produtos de HPPC, além de se afastar, à toda evidência, da moldura constitucional da hipótese de incidência do imposto (artigo 153, IV, da Constituição Federal), extrapolando sua própria competência, ainda invade a competência tributária alheia, exclusiva dos Estados para a instituição do ICMS (artigo 155, 2º, XI, e 155, II, da Constituição Federal).

Ainda, constatou-se neste estudo que tanto o 7º, §1º da Lei nº 7.798/1989 quanto o Decreto nº 8.393/2015 violam o princípio da isonomia tributária, notadamente porque implementam regra de equiparação que atinge apenas específicos produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, além de se limitar a onerar mais gravosamente as empresas que realizam operações com outras em relação de interdependência. O que se verifica, na prática, é que uma empresa do setor, em operações de circulação de mercadoria relativas a determinados produtos industrializados, que não opera com sociedade interdependente, terá em seu favor uma carga tributária consideravelmente mais baixa, em evidente discriminação imotivada, vedada no ordenamento jurídico pátrio pelo princípio da isonomia tributária.

Ademais de todas as inconstitucionalidades verificadas, concluiu-se que a equiparação implementada pelo Decreto nº 8.393/2015, ao determinar a exigência do IPI também do estabelecimento atacadista mesmo quando o imposto já foi recolhido na operação anterior (saída do produto do estabelecimento industrial ao estabelecimento atacadista interdependente), realiza-se contra o texto expresso do artigo 4º da própria Lei nº 7.798/89, que dispõe que o imposto será cobrado apenas uma vez na cadeia, em evidente ilegalidade. Além disso, o Decreto nº 8.393/2015 também incorre em ilegalidade ao reincluir no Anexo III da Lei nº 7.798/89 os mesmos produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos já anteriormente excluídos pelo Decreto nº 1.217/1994, porquanto somente tinha *autorização* para excluir ou *incluir outros* produtos na lista.

As inconstitucionalidades e ilegalidades verificadas tanto na equiparação trazida pelo Decreto nº 8.393/2015, amparado na Lei nº 7.798/89, quanto nesses veículos normativos que a implementaram, trazem à tona a incomoda sensação de *insegurança jurídica*, evidenciada na busca ensandecida do Estado na *arrecadação tributária a qualquer custo*, mesmo que por meio de mecanismos jurídicos insubsistentes e com o iminente perecimento dos valiosos princípios constitucionais tributários.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____; GIARDINO, Cleber. Hipótese de Incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 37, jan. 2001.

ÁVILA, Humberto. Lei Complementar Sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, out. 2008.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Limitações Constitucionais à Tributação**. IV Curso de Especialização em Direito Tributário, vol. I., São Paulo: Resenha Tributária, 1978. *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____; CARRAZZA, Roque Antonio. A não incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes: um falso caso de equiparação legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, maio/2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. Decreto nº 1.217, de 11 de agosto de 1994. Exclui da relação constante do Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 ago. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d1217.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Decreto nº 8.393, de 28 de janeiro de 2015. Inclui produtos no Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, que altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 jan. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8393.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jul. 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7798.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 436.997/DF**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, j. em 28 out. 2003. Brasília, 2003. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200595312&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 03 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 567.935/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio, j. em 04 set. 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2568745>>. Acesso em: 05 nov. 2018. p. 1.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.296-MC/PE**. Relator: Ministro Celso de Mello, j. em 14 jun. 1995. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1618067>>. p. 23. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (1ª Região), Corte Especial. **Pedido de Suspensão de Liminar ou Tutela Antecipada nº 0021072-53.2015.4.01.0000**. Relator: Desembargadora Presidenta, j. em 15 fev. 2018. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00210725320154010000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. Acesso em 03 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Agravo de Instrumento nº 0044065-90.2015.4.01.0000**. Relator: Desembargador Novély Vilanova, j. em 28 jun. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00440659020154010000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. p. 12. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Agravo de Instrumento nº 0049345-42.2015.4.01.0000**, Relator: Desembargador Novély Vilanova, j. em 18 set. 2015, Brasília, 2015. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00493454220154010000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. Acesso em: 05 nov.2018.

_____. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Agravo de Instrumento nº 0038789-78.2015.4.01.0000**, Relator: Desembargador Hércules Fajoses, j. em 15 jan. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=+0038789-78.2015.4.01.0000&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. _____. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. **ICMS**. 10. ed. ver. ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. _____. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. _____. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, ano 8.

CASTRO, Marinella. Beleza Encarecida. **Estado de Minas**, Minas Gerais, 07 abr. 2015. Disponível em: <<https://abihpec.org.br/2015/04/beleza-encarecida/>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

CORREIA, Renata. IPI. Base de cálculo e valor tributável mínimo, In: Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Sores de Melo (coord.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **A Bitributação Econômica do Lucro Empresarial**. Porto Alegre: SAFe, 2010.

_____; ANDRADE, Daniela Ribeiro. Não Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados, *In*: **Tributação Indireta Empresarial: Indústria, Comércio e Serviços**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

EMERENCIANO, Adelmo S. A seletividade do IPI. In: **IPI: questões fundamentais**. Coordenador Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Soares de Melo. São Paulo: MP Editora, 2008.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Equiparação – CTN, art. 51. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo, v. 28. Ano 7, jul./set. de 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FILHO, Francisco Pinto Rabello. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GIARDINO, Cleber. Conflitos entre IPI e ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 13/14, 2011.

_____. Conflitos sobre produção indústria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 13-14, ano 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

IGNACIO, Laura. Justiça Libera Distribuidoras de Cosméticos do Pagamento de IPI. **Valor Econômico**, São Paulo, 23 mai. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/justica-libera-distribuidora-de-cosmeticos-do-pagamento-de-ipi/>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal Justen. **O imposto sobre serviços a Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2. ed. vol. II, tradução de João Baptista Machado. Editor Arménio Amado. Coimbra: Sucessor, 1962.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1966.

LEVY anuncia medidas tributárias para elevar arrecadação em R\$ 20,6 bilhões. **Governo do Brasil**. Brasília, 19 jan. 2015. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/01/levy-anuncia-medidas-tributarias-para-elevar-arrecadacao-em-r-20-6-bilhoes>>. Acesso em: 31 out. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

MARÍN-BARNUEVO, Diego; VIEIRA, José Roberto. **Direito constitucional tributário comparado Brasil e Espanha**. São Paulo: RDT, 1997.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MATTOS, Adriana. 'Nós vamos para a briga', diz associação dos cosméticos sobre IPI. **Valor Econômico**, São Paulo, 19 jan. 2015. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/3867322/nos-vamos-para-briga-diz-associao-dos-cosmeticos-sobre-o-ipi>>. Acesso em: 31 out. 2018.

McCULLOCH v. Maryland, 17 U.S. (4 Wheat.) 316, 431 (1819) *apud* AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas Jurídicas, Sociedade e o Estado: uma Defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas, trad. Eduardo Arruda Madeira, João Victor Guedes Santos e Ricardo Augusto Reis Rodrigues. *In*: IBDT (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 21, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. _____. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NAVARRO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo, Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, Júlio M. de. **O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____; MELO, José Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. IPI nas Operações de Importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de. (Org.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, v. 1, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Parecer jurídico elaborado para a Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPC) e juntado aos autos da Ação Declaratória nº 1016304-47.2018.4.01.3400. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=1ae87288c9b1d585ed19329c974689e9e11d5334aefa7965>>. Acesso em: 29 out. 2018.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regra-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Equiparações de estabelecimentos a industriais por decreto: portas de papelão na fortaleza de pedra da legalidade!. In: **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, Fórum, n. 65, 2016.

_____. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais. Propostas de efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006.

VILLAVERDE, João. Governo aumenta imposto sobre gasolina. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 19 jan. 2015. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-aumenta-imposto-sobre-gasolina,1621996>>. Acesso em: 31 out. 2018.

APÊNDICE A – Entrevista com o Sr. Raimundo Rodrigues Batista, Diretor-Executivo da Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC)

1. A incidência do IPI na etapa de revenda de produtos de HPPC pelos atacadistas equiparados a estabelecimento industrial com quem mantenham relação de interdependência, levada a efeito pelo Decreto nº 8.393/2015, causou o aumento da carga tributária suportada pelo setor?

Resp.: *Sim. Somente no IPI a estimativa feita à época indicava aumento líquido na arrecadação deste tributo da ordem de 52%.*

2. Foi possível mensurar qual o impacto econômico dessa medida para as empresas do setor? De outro lado, qual foi o impacto econômico para o consumidor? De algum modo, a demanda foi afetada?

Resp.: *A receita bruta de vendas do Setor apresentou queda de 2,1%. O aumento médio de preços ao consumidor foi de aprox. 3,3%. A retração na demanda dos produtos afetados foi de aprox. 7,2%.*

3. Além da judicialização da validade da medida diretamente por empresas do setor, a “ABIHPEC”, como entidade representativa do setor, adotou alguma posição judicialmente? E, em relação aos processos em curso, qual tem sido a visão estratégica da entidade?

Resp.: *Além das diversas ações judiciais individuais, a ABIHPEC ajuizou Ação Coletiva representando diversas empresas do Setor que optaram pelo caminho coletivo. Sobre os processos em curso, a ABIHPEC mantém monitoramento constante sobre as decisões nas diversas esferas, além de monitorar outros casos similares de contestação por parte do fisco, desenvolvendo ações para evitar a geração de precedentes negativos e contrários à tese de enfrentamento apresentada nas diversas ações.*

4. Alguma outra providência foi adotada, seja pelas empresas do setor isoladamente, ou pela própria ABIHPEC, visando ao afastamento da exigência do IPI como levada a cabo pelo Decreto nº 8.393/2015?

Resp.: *A ABIHPEC tem trabalhado junto a outros órgãos públicos, como AGU, PGFN, etc. com vistas ao convencimento da ilegalidade do Decreto, pleiteando parecer favorável à revogação do mesmo.*