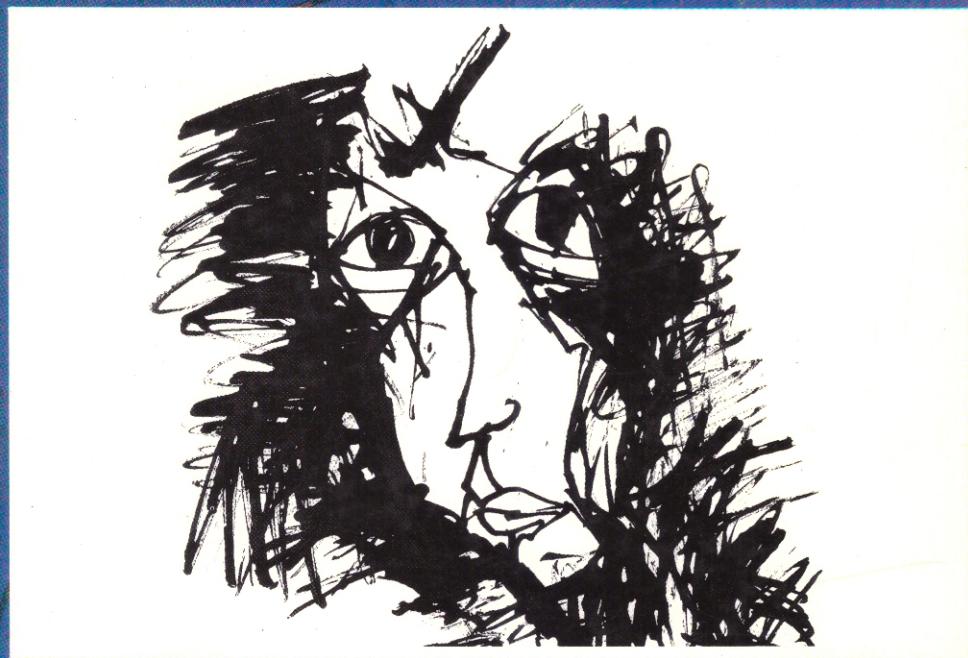


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



69

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

69

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*“100% Azul ou Quase”,*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*  
(JUNHO - 2001)



*Alvaro Alves de Faria*  
é o autor da obra cujo detalhe  
é reproduzido em destaque  
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos n°s 1 a 63*.  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

# SUMÁRIO

## **Doutrina**

- A contribuição ao Fust - Alexandre Bleggi Araujo 11354 7
- A exigibilidade da contribuições ao Sesc e Senac das empresas prestadoras de serviço à luz da impossibilidade jurídica da tributação por analogia - Alexandre Macedo Tavares 11490 22
- A inconstitucionalidade da cobrança da contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - Alvaro Michelucci 34
- Imposto sobre doação de bens - Carlos Henrique Abrão 43
- Elisão e evasão fiscal - o novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar nº 104/2001 - Daniela Victor de Souza Melo 11355 47
- Será constitucional a majoração da CPMF (EC 31)? - Fernando Facury Scaff 69
- O IPI e a importação de produtos industrializados - Hugo de Brito Machado 77
- Lei Complementar 104/2001 - possibilidade de compensação dos valores indevidamente recolhidos antes da sua publicação sem a restrição prevista no art. 170-A do Código Tributário Nacional - João Dácio Rolim e Daniela Couto Martins 11356 86
- A Lei Complementar nº 104/01 - o novo artigo 170-A do CTN e o direito à compensação - Márcio Severo Marques 97 11357
- A contribuição de intervenção no domínio econômico criada pela Lei nº 10.168/2000 - Maria Ednalva de Lima 110
- IPI - crédito na aquisição de insumos isentos, não tributados, imunes ou sujeitos à alíquota zero - Mário Luiz Oliveira da Costa 123

## **Pareceres**

- Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da Lei Complementar nº 104/2001 - ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal - Ives Gandra da Silva Martins 136
- Alcance do Convênio ICMS nº 105/92. Necessidade de lei complementar, convênio e lei estadual para a instituição válida de substituição tributária progressiva em tema de ICMS sobre operações interestaduais. Parecer aviado nos autos do RE nº 227.466-6 - Sacha Calmon Navarro Coêlho, Eduardo Maneira e Igor Mauler Santiago 150

# O IPI e a Importação de Produtos Industrializados

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

A cobrança do imposto sobre produtos industrializados na importação de produtos estrangeiros suscita, entre outras, as questões de saber, (a) se é juridicamente possível a cobrança do IPI, tendo-se em vista que a industrialização do produto não ocorreu no território nacional, mas no exterior; (b) se tal cobrança caracteriza ou não uma *bitributação*, tendo-se em vista que sobre o mesmo fato são cobrados dois impostos, o de importação e o IPI; e (c) se, mesmo não caracterizada a bitributação, é juridicamente válida a cobrança do IPI, tendo em vista que o seu fato gerador, no caso, superpõe-se ao fato gerador do imposto de importação.

A resposta adequada a essas questões exige se examine o âmbito constitucional do IPI, tanto no regime da vigente Constituição como em face das anteriores, com atenção especial para a Emenda Constitucional nº 18, à Constituição de 1946, que o colocou no lugar do antigo imposto de consumo, bem como o exame da legislação ordinária pertinente, buscando verificar se ocorreu mudança essencial no imposto, ou se a alteração foi simplesmente em sua denominação.

Embora se trate de assunto raro na doutrina, certo é que existem textos sobre ele, cuja consulta se impõe, sobretudo pelo respeito que merecem os seus autores. Neste pequeno estudo vamos procurar demonstrar que não se configura a alegada bitributação, nem qualquer outra causa de invalidade jurídica da cobrança do IPI no desembarque aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira.

## 2. O Âmbito Constitucional do IPI

### 2.1. Antes da Constituição de 1934

No período anterior à Constituição de 1934 não se podia falar em âmbito constitucional do imposto porque as constituições de então nenhuma referência faziam a ele, que existia apenas no plano da legislação inferior. “Restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da competência concorrente deixado pela Constituição de 1891, passando a ser o mais produtivo dos tributos do país.”<sup>1</sup>



**Hugo de Brito  
Machado**

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

<sup>1</sup> Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 200.

Realmente, a Constituição de 1891 atribuía à União competência exclusiva para decretar “impostos sobre a importação de procedência estrangeira” e “direitos de entrada, saída e estada de navios,” além de “taxas de sello” e “taxas dos correios e telegraphos federaes”.<sup>2</sup> E atribuía aos Estados competência exclusiva para decretar impostos “sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção”, “sobre imóveis rurais e urbanos”, “sobre transmissão de propriedade” e “sobre indústrias e profissões”, além de “taxa de sello quanto aos actos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia” e “contribuições concernentes aos seus telegraphos e correios”.<sup>3</sup> Entendia-se, então, como se vê da lição de Baleeiro, acima transcrita, que quaisquer outros impostos eram admissíveis e se situavam no campo da denominada competência concorrente.

## 2.2. Nas Constituições de 1934 e de 1937

A Constituição Federal de 1934 foi a primeira a albergar uma partilha do poder de tributar entre União, Estados e Municípios, e a primeira a fazer expressa referência ao imposto de consumo, posto que atribuiu à União competência privativa para instituir imposto “de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor a explosão”.<sup>4</sup>

A mesma Constituição também atribuiu à União competência para instituir

imposto sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira.<sup>5</sup>

A Constituição de 1937 reproduziu as mesmas normas, atribuindo à União competência para decretar impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira,<sup>6</sup> e também de consumo de quaisquer mercadorias.<sup>7</sup>

Poder-se-ia argumentar, então, que o âmbito constitucional do imposto de consumo não abrangeia a importação, pois esta consubstanciaria o âmbito de incidência de um outro imposto, o sobre a importação. Tal argumento poderia, porém, ser refutado dizendo-se que o imposto sobre importação abrangeia somente as mercadorias de procedência estrangeira, enquanto o de consumo atingiria quaisquer mercadorias, independentemente da respectiva origem. E como a autorização para ambos estava expressa na Constituição, seria difícil sustentar a tese restritiva.

## 2.3. Na Constituição de 1946 e sua Emenda 18

Na Constituição Federal de 1946 foi atribuída à União competência para decretar impostos sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira<sup>8</sup> e sobre consumo de mercadorias.<sup>9</sup> Não foi mais utilizada a palavra quaisquer, e isto poderia ser visto como uma restrição, para que o imposto de consumo passasse a ter como âmbito constitucional apenas o consumo das mercadorias produzidas no país.

<sup>2</sup> Constituição de 1891, art. 7º.

<sup>3</sup> Constituição de 1891, art. 9º.

<sup>4</sup> Constituição de 1934, art. 6º, inciso I, alínea “b”.

<sup>5</sup> Constituição de 1934, art. 6º, inciso I, alínea “a”.

<sup>6</sup> Constituição de 1937, art. 20, inciso I, alínea “a”.

<sup>7</sup> Constituição de 1937, art. 20, inciso I, alínea “b”.

<sup>8</sup> Constituição de 1946, art. 15, inciso I.

<sup>9</sup> Constituição de 1946, art. 15, inciso II.

Com a Emenda nº 18 foi atribuído à competência da União o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros<sup>10</sup> e também o imposto sobre produtos industrializados.<sup>11</sup> Este último foi classificado entre os Impostos sobre a Produção e a Circulação, na Seção IV, do Capítulo II, sendo na verdade o antigo imposto de consumo com um novo nome. O Ministro da Fazenda de então justificou a mudança de denominação com o fato de que os impostos então classificados como sobre a produção e a circulação serem pagos pelos produtores e comerciantes.<sup>12</sup>

Como se vê, o imposto sobre produtos industrializados não é novo. O exame do seu âmbito constitucional e de suas hipóteses de incidência bem demonstra o acerto da lição de Baleeiro, para quem esse imposto tem de novo apenas o nome. “Em verdade, o tributo que, nas águas da Emenda 18/1965, recebeu o nome de ‘imposto sobre produtos industrializados’, é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores.<sup>13</sup> E não incide sobre o consumo, mas sobre a produção de bens. Inclusive daqueles que não se caracterizam como bens de consumo, mas como bens de capital, porque não se destinam ao consumo, mas à utilização na produção de outros bens. Era àquela época, e ainda hoje é um imposto sobre

a produção de bens, porque restou inteiramente frustrada a perspectiva, vislumbrada pelo Professor Octávio Gouveia de Bulhões, então Ministro da Fazenda, expressa na exposição de motivos acima referida, de “que, em futuro próximo, com o aperfeiçoamento do processo de arrecadação o imposto venha a recair na fase final de consumo”.<sup>14</sup>

#### 2.4. Nas Constituições de 1967, 1969 e 1988

Na Constituição de 1967 foi atribuída à União competência para decretar, entre outros, impostos sobre a importação de produtos estrangeiros<sup>15</sup> e sobre produtos industrializados.<sup>16</sup> A Emenda nº 1, de 1969, reproduziu a norma atributiva de competência tributária à União, limitando-se a trocar o verbo decretar, por instituir, e acrescentar nos próprios incisos em que se refere aos dois impostos a faculdade atribuída ao Poder Executivo para, nos limites e nas condições estabelecidas em lei, alterar-lhes as alíquotas e bases de cálculo.<sup>17</sup>

A Constituição Federal de 1988 atribui competência à União para instituir, entre outros, impostos sobre importação de produtos estrangeiros<sup>18</sup> e sobre produtos industrializados.<sup>19</sup>

Como se vê, a única alteração no âmbito constitucional desse imposto foi a mudança de sua denominação, que se

<sup>10</sup> Emenda Constitucional nº 18 à CF/1946, art. 7º, inciso I.

<sup>11</sup> Emenda Constitucional nº 18 à CF/1946, art. 11.

<sup>12</sup> Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que acompanhou a proposta de reforma tributária a final convertida na Emenda nº 18 à Constituição de 1946, em *Emendas à Constituição de 1946 - n. 18 - Reforma Tributária*, Câmara dos Deputados, Brasília, 1966, p. 51.

<sup>13</sup> Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 199.

<sup>14</sup> Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que acompanhou a proposta de reforma tributária a final convertida na Emenda nº 18 à Constituição de 1946, em *Emendas à Constituição de 1946 - n. 18 - Reforma Tributária*, Câmara dos Deputados, Brasília, 1966, p. 51.

<sup>15</sup> Constituição de 1967, art. 22, inciso I.

<sup>16</sup> Constituição de 1967, art. 22, inciso V.

<sup>17</sup> Constituição de 1969, ou Emenda 1 à Constituição de 1967, art. 21, incisos I e V.

<sup>18</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso I.

<sup>19</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso IV.

operou com a Emenda 18. Nenhuma alteração substancial, portanto, tendo-se em vista que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto.

### 2.5. *Produto industrializado*

Para a adequada compreensão do âmbito constitucional do imposto em tela faz-se indispensável saber o que se deve entender por produto industrializado. No regime da Constituição de 1988, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados.<sup>20</sup> Não cabe à Lei Complementar definir os fatos geradores dos impostos, evidentemente, mas estabelecer normas gerais sobre tais definições, e entre essas normas gerais pode-se entender que está aquela que delimita conceitos utilizados na norma da Constituição, como é o caso do conceito de produto industrializado.

Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a Lei Complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Não obstante, o Regulamento do IPI ampliou tal conceito, incluiu nele operações como o simples acondicionamento, ou embalagem, que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoam para o consumo. Isto constitui evidente abuso do poder regulamentar, em afronta ao disposto no parágrafo único, do art. 46 do CTN.

### 3. As Hipóteses de Incidência do IPI

#### 3.1. *Fato gerador e hipótese de incidência do tributo*

Não obstante constitua noção já conhecida por muitos, não custa repetirmos que a expressão fato gerador significa coisa diversa daquela indicada pela expressão hipótese de incidência do tributo. *Fato gerador* quer dizer uma situação concreta, algo que ocorre no mundo fenomênico, e faz nascer o dever de pagar o tributo. Hipótese de incidência, diversamente, quer dizer a descrição que há de ser feita pela lei daquela situação capaz de fazer nascer o dever de pagar o tributo.

Um imposto pode ter, e muitas vezes tem, mais de uma hipótese de incidência. Desde que todas estejam compreendidas no que denominamos âmbito constitucional desse imposto, nada se pode opor. No caso do IPI, como a seguir se verá, existem diversas hipóteses de incidência.

Também não se confundem o âmbito constitucional de incidência do imposto com a sua hipótese de incidência. O primeiro é definido pela Constituição, que atribui ao legislador a competência para instituir o imposto e, ao fazê-lo, define a matéria de fato da qual se poderá valer, da qual se poderá utilizar na definição da hipótese de incidência desse. A hipótese de incidência do imposto é a descrição, feita pelo legislador ordinário, da situação de fato cuja concretização fará nascer a obrigação tributária correspondente.

É freqüente o uso, pelo legislador, da expressão *fato gerador*, ao definir a *hipótese de incidência*. Isto não causa nenhum problema, mas também não quer dizer que as duas expressões designem a mesma coisa. Na verdade desig-

<sup>20</sup> Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea "a".

nam coisas diversas, como acima foi demonstrado. Uma coisa é a descrição, pura e simples, de um fato, e outra é a ocorrência do fato descrito. A ocorrência, a concretização, é que comporta adequadamente a denominação de fato gerador. Sua descrição na lei deve ser denominada hipótese de incidência.

### *3.2. As hipóteses de incidência do IPI na Lei 4.502/64*

As hipóteses de incidência do antigo imposto de consumo estavam descritas na Lei nº 4.502, de 30.11.64, assim:

"Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembarque aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 1º - Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º - O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor."

Vê-se, pois, que mesmo antes da Emenda 18 alterar-lhe o nome, já constituía fato gerador do imposto em questão o desembarque aduaneiro de produtos importados e a saída do produto do estabelecimento produtor. Tínhamos, portanto, desde então, um imposto sobre produtos industrializados. Tanto era assim que o Decreto-lei nº 34, de 18.11.65, que alterou a Lei nº 4.502/64, adaptando-a à Emenda Constitucional nº 18, não

modificou a definição do fato gerador desse imposto, vale dizer, não alterou a redação do art. 2º, da citada Lei nº 4.502/64.

### *3.3. A questão da hierarquia das normas*

Mesmo sem a análise de todas as normas concernentes ao IPI, desde a Constituição, que se refere a produtos industrializados, passando pelo Código Tributário Nacional, que em seu art. 46 descreve a nível de lei complementar o âmbito constitucional desse imposto, pela lei ordinária que o regula e pelo regulamento dessa lei, é possível afirmarmos que existem vários pontos de conflito entre normas de posições hierárquicas diversas. Existe evidente conflito entre a lei ordinária e o Código Tributário Nacional, especialmente quando aquela contempla hipóteses de incidência do imposto que não se compreendem no dispositivo deste, e também entre normas do regulamento e normas da lei. Em todos esses conflitos evidentemente há de prevalecer a norma de hierarquia superior.

Assim é que não se pode considerar válida a cobrança do imposto quando não se trate de produto industrializado. Nem se pode admitir a ampliação, por lei ordinária, desse conceito fundamental no regime jurídico desse imposto. Nem tampouco a ampliação desse conceito, ou de outros estabelecidos em lei, pelo regulamento correspondente, que se há de limitar a expressar normas necessárias à fiel execução da lei.

### **4. O Desembarque Aduaneiro como Hipótese de Incidência do IPI**

#### *4.1. O desembarço aduaneiro*

Como se depreende da legislação pertinente ao imposto de importação,

desembarço aduaneiro é ato posterior à conferência aduaneira dos bens importados e imediatamente anterior à entrega destas ao importador.<sup>21</sup> Há, aliás, no Regulamento Aduaneiro, definição explícita, segundo a qual o desembarço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.<sup>22</sup>

Realmente, a palavra *desembarço* designa a liberação e, portanto, consubstancia a autorização para a entrega do bem importado ao respectivo importador.

O desembarço aduaneiro está colocado no art. 46 do Código Tributário Nacional como uma hipótese de incidência do IPI. A ocorrência do desembarço aduaneiro seria fato gerador desse imposto. Entretanto, a rigor, ele é apenas a forma, ou o momento de exteriorização do fato gerador do IPI. “Em verdade, o desembarço aduaneiro apenas marca o instante em que se inaugura a obrigação tributária do IPI, nunca a sua hipótese de incidência propriamente dita.”<sup>23</sup>

A consideração do desembarço aduaneiro como momento de exteriorização do fato gerador do IPI suscita, entre outras, como se disse na introdução, as questões de saber: (a) se é juridicamente possível a cobrança do IPI, tendo-se em vista que a industrialização do produto não ocorreu no território nacional, mas no exterior; (b) se tal cobrança caracteriza ou não uma *bitributação*, tendo-se em vista que sobre o mesmo fato são cobrados dois impostos, o de importação e o IPI; e (c) se, mesmo não caracterizada a bitributação, é

juridicamente válida a cobrança do IPI, tendo em vista que o seu fato gerador, no caso, superpõe-se ao fato gerador do imposto de importação. Vejamos.

#### *4.2. A industrialização no exterior*

A cobrança do IPI sobre a importação de produtos industrializados no exterior não é nova. Mesmo quando ainda denominado *imposto de consumo* já vinha sendo praticada. Seria um defeito antigo, só agora combatido, ou teria havido alguma alteração nos fundamentos do imposto capaz de gerar sua incompatibilidade com a atual Constituição?

Edvaldo Brito sustenta que a Lei nº 4.502/64, tributava o *consumo* do produto industrializado, e embora este tivesse como pressuposto o ato industrial, ou industrialização, não tinha qualquer relevo a questão de saber se a industrialização ocorreria no país ou no exterior. Entretanto, segundo ele, a referida lei não é compatível com a Constituição de 1988, pois

“Ela alcança não o *consumo* do *produto* resultante do ato industrial; ela alcança não o ato industrial do qual resultou o *produto*; ela alcança o próprio *produto* resultante do ato industrial. E, alcançando o *produto* resultante do ato industrial, só pode ser aquele produto do ato praticado no território brasileiro (elemento espacial; considerando que, entre nós - já foi dito linhas atrás - a regra é a territorialidade da tributação). Nesses termos, pode-se afirmar, de logo, que não é possível, juridicamente, admitir a tributação, pelo IPI, do desembarço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira.”<sup>24</sup>

<sup>21</sup> Art. 51, do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, com redação que lhe deu o art. 2º, do Decreto-lei nº 2.472, de 1º.09.88.

<sup>22</sup> Art. 450, § 1º, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05.03.85.

<sup>23</sup> José Roberto Vieira, *IPI - Regra Matriz de Incidência*, Juruá, Curitiba, 1993, p. 98.

<sup>24</sup> Edvaldo Brito, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1998, vol. 1, p. 379.

O âmbito constitucional do imposto sobre produtos industrializados, como acima demonstramos, vem se mantendo inalterado desde a Emenda 18 à Constituição de 1946, que mudou o nome do imposto, que era até então de *consumo*, e passou a ser sobre *produtos industrializados*. Não foi, portanto, a Constituição de 1988 que introduziu a inovação, como afirma Edvaldo Brito, e desde 1966 o imposto sobre produtos industrializados vem sendo cobrado sem qualquer oposição.

É certo que o fato de vir sendo o imposto cobrado sem oposição não se presta para demonstrar a validade jurídica da cobrança, nem a aceitação do tributo inconstitucional o convalida. Não vemos, porém, a inconstitucionalidade apontada por Edvaldo Brito. A mudança do nome imposto de consumo, para imposto sobre produtos industrializados, não alterou a natureza jurídica do tributo, que é determinada pelo aspecto material de seu fato gerador, e não pelo nome ou outra característica formal. Em face da Constituição de 1946, tanto antes como depois da Emenda 18, a materialidade do imposto reposava na existência do produto industrializado. Os momentos de exteriorização do fato gerador do imposto eram definidos pela mesma lei, a Lei nº 4.502/64, entre os quais o desembarço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira.

Por outro lado, se o ato industrial não era essencial para a tributação do *consumo* do produto respectivo, de sorte que poderia ocorrer tanto no País como no estrangeiro, não é razoável considerar-se que esse ato industrial tenha passado a ser essencial para a tributação do próprio produto dele resultan-

te. Assim, embora não se possa negar a habilidade da construção de Edvaldo Brito, com ela não nos colocamos de acordo. Se em face da Lei nº 4.502/64 o tributo incidia sobre o *consumo* de produto industrializado, e a industrialização podia ocorrer tanto no País como no estrangeiro, o fato de o imposto ter passado a incidir sobre o próprio *produto* industrializado não tem a força de tornar necessária a ocorrência da industrialização no território nacional.

O âmbito constitucional do imposto em tela é o *produto industrializado*. Basta a existência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização. Assim, o Código Tributário Nacional podia validamente delimitar, como delimitou em seu art. 46, esse âmbito constitucional.

#### 4.3. A alegada bitributação

Tomada a palavra *bitributação* em um sentido amplo, que se pode sem dúvida a ela atribuir, a cobrança dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, no desembarço aduaneiro de produtos estrangeiros caracteriza, com toda certeza, uma bitributação.

Ocorre que tal palavra, tomada para significar cobrança *indevida* de tributo, tem um sentido restrito. Significa a cobrança, sobre um mesmo fato, de tributos pertencentes a diferentes pessoas jurídicas. “Caracteriza-se pela tributação de um mesmo fato jurídico tributário por duas pessoas constitucionais.”<sup>25</sup>

Bitributação, portanto, no sentido em que a palavra se tornou conhecida no Direito Tributário brasileiro, é tributação inconstitucional. Não se confunde com a dupla ou múltipla tributação de um mesmo fato pela mesma pessoa jurídica

<sup>25</sup> Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Dicionário Jurídico Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 14.

de Direito Público, que tem sido designada pela expressão *bis in idem*. Neste sentido é o registro de Igor Tenório e José Motta Maia:

“A distinção de multiplicidade de tributação, no Direito Tributário Nacional, entre bitributação e *bis in idem*, já não oferece dúvidas ou problemas de qualquer natureza, tão definidos estão os conceitos: a dupla tributação pela mesma entidade caracteriza o *bis in idem*. Quando se tratar de múltipla ou dupla tributação vários sujeitos ativos ou entidades tributantes, caracteriza-se bitributação, vedada pela Constituição.”<sup>26</sup>

O *bis in idem* é lícito, salvo, é claro, quando seja ultrapassada alguma limitação constitucional. Já a bitributação é sempre inconstitucional, porque viola a partilha constitucional das competências tributárias, além de poder eventualmente violar também outras limitações constitucionais.

Vê-se, portanto, que a cobrança do imposto de importação no desembarque aduaneiro de produtos estrangeiros importados, em face da cobrança, também no mesmo ato, do imposto de importação, não caracteriza a *bitributação*, mas simplesmente um *bis in idem*, que no caso não viola nenhuma limitação constitucional. Como assevera José Roberto Vieira, não obstante esse deslize de técnica jurídica que permitiu a invasão do campo de um, pelo outro imposto, certo é que não se deu violação da discriminação constitucional de competências tributárias, pois tanto um como o outro imposto pertencem à competência de uma só pessoa política, a União, configurando-se um como adicional do ou-

tro,<sup>27</sup> a nosso ver sem qualquer conflito com a Constituição.

#### 4.4. A superposição ou “*bis in idem*”

José Roberto Vieira aponta um deslize de técnica jurídica, consubstancial ao pela penetração de um dos impostos no âmbito constitucional do outro, afirmando, com razão, que

“se o Código Magno atribui à União competência para instituir imposto sobre ‘importação de produtos estrangeiros’ (art. 153, I), claro está que as *operações com produtos industrializados* não poderão estender seu manto por sobre a importação de produtos industrializados estrangeiros, sob pena de invadirem a materialidade de hipótese de outro tributo.”<sup>28</sup>

A tese de José Roberto Vieira é consistente. Na verdade o âmbito constitucional do imposto de *importação de produtos de procedência estrangeira* (art. 153, inciso I) é invadido pela âmbito de incidência do *imposto sobre produtos industrializados* definido nos termos do art. 46, inciso I, vale dizer, o *desembarque aduaneiro*. Se o produto estrangeiro é suporte do imposto de importação ao entrar no território nacional, a incidência do imposto sobre produtos industrializados configura evidentemente um *bis in idem*. Este, porém, como acima ficou demonstrado, não invalida sua cobrança.

Não há, todavia, no desembarque aduaneiro de produtos importados, uma completa superposição do IPI e do imposto de importação. A superposição é apenas parcial, pois o âmbito constitucional de incidência do imposto de importação é a *importação de produtos es-*

<sup>26</sup> Igor Tenório e José Motta Maia, *Dicionário de Direito Tributário*, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1996, p. 33.

<sup>27</sup> José Roberto Vieira, *IPI - Regra Matriz de Incidência*, Juruá, Curitiba, 1993, p. 99.

<sup>28</sup> José Roberto Vieira, *IPI - Regra Matriz de Incidência*, Juruá, Curitiba, 1993, p. 98.

trangeiros<sup>29</sup>, que não abrange a importação de produtos brasileiros exportados.

Por isto mesmo, aliás, a incidência do imposto sobre produtos industrializados, no desembaraço aduaneiro, desempenha importante papel de proteção da Fazenda Nacional contra a fraude, quando se trata de importação de produtos brasileiros exportados. Como o imposto de importação não pode incidir em tal caso, posto que não se trata de importação de produtos estrangeiros, e a exportação dos produtos brasileiros ocorre sem a incidência de impostos, poderia a exportação destes ser feita com o propósito de sua posterior importação, simplesmente como uma forma de fugir aos impostos. Justifica-se pois, plenamente, a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro na importação de produtos brasileiros, salvo quando essa importação decorra de fatores alheios à vontade do exportador brasileiro, hipótese, aliás, em que a própria legislação estabelece a isenção do imposto.<sup>30</sup>

## 5. Conclusão

Em face do acima exposto, nossas respostas às questões jurídicas inicial-

mente colocadas são no sentido de que (a) é juridicamente possível a cobrança do IPI, tendo-se em vista que a industrialização do produto não ocorreu no território nacional, mas no exterior, sendo bastante a presença do produto industrializado, e inteiramente irrelevante o local em que se deu a industrialização; (b) a cobrança, pela União, dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, no desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros importados, não caracteriza uma *bitributação*, constitucionalmente vedada; e (c) tal cobrança é juridicamente possível, mesmo caracterizando um *bis in idem*, porque este não é constitucionalmente proibido.

Em síntese, não vislumbramos nenhuma invalidade jurídica na cobrança, pela União, do imposto sobre produtos industrializados no desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros. Cuida-se de simples superposição parcial de hipóteses de incidência de impostos que de certa forma pode ser considerada um defeito de técnica jurídica, mas de nenhum modo afronta as normas da vigente Constituição.

<sup>29</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso I.

<sup>30</sup> Decreto-lei nº 491, de 05.93.69, art. 11.