XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/ FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta, Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-095-4 7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer,sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama,na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrarosamente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentado e os defendido nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

DECRETO Nº 8.393/2015 E TRIBUTAÇÃO DO IPI DOS ATACADISTAS DO SETOR DE COSMÉTICOS: EXTENSÃO E INCONSTITUCIONALIDADE

DECRETO Nº 8.393/2015 Y TRIBUTACIÓN DEL IPI SOBRE LOS MAYORISTAS DEL SECTOR DE COSMÉTICOS: AMPLITUD E INCONSTITUCIONALIDAD

André Parmo Folloni
Camila Beatriz Simm

Resumo

O artigo estuda as alterações na tributação do IPI no setor de cosméticos, realizadas por meio do Decreto nº 8.393/2015. A mudança consiste na imposição do dever de recolher o referido imposto dos revendedores atacadistas de cosméticos. Trata-se de uma medida que visa reequilibrar as contas públicas. A pesquisa analisa os principais contornos do IPI para, na sequencia, compreender em que medida o decreto estende aos atacadistas o dever de pagar o IPI, para concluir que não serão todos os atacadistas abarcados pelo instrumento regulamentar, mas apenas os que mantêm relação de interdependência com o industrial ou o importador. Essa conclusão não impede a reflexão acerca da constitucionalidade de tal decreto, que é sustentada.

Palavras-chave: Tributação, Intervenção do estado, Desenvolvimento, Imposto sobre produtos industrializados

Abstract/Resumen/Résumé

El artículo propone estudiar los cambios de la tributación del IPI en el sector de productos cosméticos, mediante el Decreto nº 8.393/2015. El cambio consiste en la imposición del deber de pagar el referido impuesto por parte de los mayoristas de cosméticos. Es uma medida que tiene por objetivo reequilibrar las cuentas públicas. La pesquisa analisa las principales características del IPI, para, en secuencia, comprender hasta qué punto el decreto amplía la obligación a los mayoristas de pagar el IPI, a la conclusión de que no todos los mayoristas están incluídos en la regulación, solamente aquellos que mantienen relación de interdependencia con industriales o importadores. Esa conclusión no se opone a la reflexión sobre la constitucionalidad de este decreto, que es sostenida en el ámbito del artículo.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tributación, Intervención del estado, Desarrollo, Impuesto sobre productos industrializados

Introdução

O Decreto nº 8.393/2015, publicado no Diário Oficial da União em 29 de janeiro, estipula mudanças na tributação do IPI no setor de cosméticos, as quais passaram a valer a desde 1.° de maio de 2015.

O intento dessa iniciativa é reequilibrar as contas públicas, tendo em vista que, com esses novos ajustes, o governo espera recolher a título de IPI, do setor de cosméticos, as cifras de R$ 381 milhões neste ano, e R$ 653 milhões em 2016. Esse setor, representado pela Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (Abihpec) calcula um impacto de 12% no valor dos produtos atingidos.[1]

De acordo com o instrumento regulamentar, a tributação de IPI será estendida para além dos fabricantes de cosméticos, pois alcançará os atacadistas. Ou seja, o IPI incidirá sobre o preço da fabricação do produto e também sobre o preço de sua venda. Dessa forma, o atacadista, na prática, deverá recolher o equivalente ao valor do IPI calculado sobre a diferença entre o preço da venda e o preço da fabricação do cosmético.

Para estudar essa mudança legislativa, a pesquisa parte de definições gerais a respeito do IPI, premissas necessárias para fundamentar as conclusões posteriores. Após, investiga a extensão da aplicação de tal decreto. Ou seja, serão todos os atacadistas de cosméticos atingidos pela tributação ou esta apenas se aplicará aos atacadistas interdependentes? Em seguida, o artigo explica por que a interpretação do Decreto 8.393/2015, em conjunto com as demais normas jurídicas pertinentes ao tema, aponta que apenas os atacadistas interdependentes serão alcançados pelo aludido instrumento regulamentar. E, ao final, põe-se em xeque a constitucionalidade de tal medida.

1. IPI: linhas gerais

Para iniciar o estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), será necessário reportar-se à Constituição da República, que traça os principais contornos dos impostos brasileiros. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza discorre:

[1]MARTELLO, Alexandro. Governo muda tributação de cosméticos a partir de maio deste ano. **G1**. Brasília, 29 jan. 2015. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/01/governo-muda-tributacao-de-cosmeticos-partir-de-maio-deste-ano.html>. Acesso em: 15/05/2015.

> Noutro falar, apontou, ainda que de maneira implícita, a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e, num certo sentido, até mesmo a alíquota possível das várias espécies e subespécies tributárias.[2]

Dessa forma, a hipótese de incidência e a obrigação tributária relativas ao IPI serão analisadas na pesquisa.[3] Essa análise permitirá a compreensão acerca da problemática da exação dos atacadistas de cosméticos através do aludido imposto.

O IPI, de início, é tributo de competência da União (art. 153, IV, CRFB/1988), e tem como núcleo de sua hipótese de incidência realizar operações com produtos industrializados. É essa conduta que, uma vez ocorrida, e obedecidos outros condicionamentos, poderá desencadear o nascimento da obrigação tributária.[4]

Portanto, a hipótese de incidência envolve a noção de "produto industrializado". Entende-se por produto como algo ou alguma uma utilidade retirada de outra coisa.[5] Por sua vez, industrializado conduz, de imediato, ao abandono de produtos naturais (agrícolas, pecuários e minerais), em favor daqueles decorrentes de uma atuação humana.[6]

Segundo o regulamento do IPI (RIPI), editado pelo Decreto 7.172/2010, produto industrializado pode ser compreendido como aquele que passou por alguma modificação decorrente de um agir humano, tal como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento. Essa é a redação do seu artigo 4.°:

> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou

[2] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. rev., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 43.
[3] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.239.
[4] CARRAZZA, op. cit, p. 62.
[5] VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.157-196, p.177-178.
[6] Ibidem, p. 178.

> recondicionamento).Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Embora a Constituição seja sucinta ao indicar que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados, não basta apenas realizar o processo de industrialização. É preciso, nas palavras de José Roberto Vieira, que haja "atos ou negócios jurídicos translativos da posse ou da propriedade do produto",[7] tais como venda, revenda, locações e outras. Havendo a necessidade da transmissão da titularidade do bem industrializado, o tributo somente incide sobre obrigações de dar.[8] Portanto, isoladamente, tanto o "produto industrializado", quanto a "operação", não irradiam quaisquer efeitos jurídicos capazes de ensejar a incidência do IPI: é preciso que estejam conjugados.[9]

Ricardo Lobo Torres explica que o fato gerador do IPI se verifica desde que um produto industrializado no Brasil ou no exterior se submeta à circulação, a qual compreende a saída econômico-jurídica do estabelecimento industrial, a arrematação em leilão ou o desembaraço aduaneiro.[10] Em relação à importação, a operação jurídica é a "importação de produtos industrializados estrangeiros". Daí se afirmar que o critério material do Imposto de Importação é mais amplo, pois engloba produtos industrializados ou não. De maneira que nos produtos industrializados estrangeiros, o IPI seria um adicional do II.[11]

Definida a materialidade do IPI, fica claro que esse tributo não deve ser confundido com outras espécies tributárias. A incidência do IPI envolve uma obrigação de dar cujos objetos da prestação passam por um processo de industrialização, ou seja, são produtos padronizados e massificados, não podendo o bem ser personalizado ou feito por encomenda, a partir das especificações do consumidor.[12] Por outro lado, o ISS recai sobre a prestação de serviços (obrigação de fazer), em que há um esforço humano para o cumprimento de um dever oriundo de obrigação contratual, ainda que envolva entrega de bem material.[13]

Nem mesmo se deve cogitar de confusão entre IPI e ICMS. Embora ambos envolvam bens móveis e corpóreos, o tributo de competência federal se preocupa com o produto, se industrializado, e o tributo de competência dos Estados-membros e Distrito Federal volta-se

---

[7] VIEIRA, José Roberto. **A regra de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá Editora, 1993, p. 77.
[8] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. rev., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 143.
[9] MELO, José Eduardo Soares de**. IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 53.
[10] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.381.
[11] FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior.** São Paulo: Dialética, 2005 p. 128-129.
[12] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. rev., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 146-147.
[13] Ibidem, p. 148

para mercadoria, isto é, o bem (produto ou não, portanto mais amplo) que se encontra em uma situação de comércio (portanto, em noção agora mais restrita do que o conceito de produto, que prescinde da relação mercantil). O ICMS está vinculado a uma obrigação de dar em que a mercadoria circula no comércio, atingindo operações industriais ou não. Por sua vez, o IPI recai sobre as obrigações de dar produtos industrializados, de forma que suas operações restringem-se às industriais.[14]

Analisado o núcleo da hipótese de incidência do IPI, deve-se voltar o estudo para os elementos da obrigação tributária. O sujeito ativo da obrigação tributária relativa ao IPI é a União. O contribuinte da referida exação é o industrial, ou seja, a pessoa que realiza o processo de industrialização, por meio dos processos de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento. Trata-se daquele que está pessoal ou diretamente envolvido com o fato gerador, como prevê o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Contudo, o RIPI também considerou como contribuintes o importador e os demais estabelecimentos equiparados a industrial.

Em relação ao importador, entendido como a pessoa que realiza o desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros, José Eduardo Soares de Melo ensina que não deveria ser considerado contribuinte, pois não realiza operações de industrialização.[15] Leandro Paulsen recorda que a indicação de outras pessoas à sujeição passiva do IPI, tais como o importador e o comerciante, não se coaduna com as bases econômicas da aludida exação. Diante desse quadro, o jurista também destacou que STF manifestou-se pela inconstitucionalidade da cobrança de IPI do importador pessoa física.[16] Ricardo Lodi Ribeiro entende que o principal argumento utilizado pela Corte Superior para afastar a cobrança de IPI das pessoas físicas, qual seja, o princípio da não-cumulatividade, também serve de apoio para o afastamento desta exação sobre as pessoas jurídicas não contribuintes deste imposto, como empresas comerciantes e prestadoras de serviço.[17]

O estabelecimento equiparado a industrial refere-se a uma unidade empresarial que realiza a saída de produtos elaborados por terceiros, conforme definições contidas no RIPI. Sobre esse contribuinte, maiores considerações serão feitas na sequência. Mas, importa

[14] VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.157-196, p. 180-181.
[15] MELO, José Eduardo Soares de**. IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 16
[16] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de**. Impostos federais, estaduais e municipais.** 9.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 140.
[17] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos:** teoria geral e espécies. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 137.

destacar o entendimento de Ricardo Lodi Ribeiro, segundo o qual a legitimidade dessa equiparação depende se o equiparado estiver pessoal e diretamente vinculado ao processo de industrialização; caso contrário, ele será, no máximo, um responsável, nos moldes do artigo 128, do CTN.[18]

Ademais, o artigo 51, parágrafo único do CTN considerou como contribuinte qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. É uma ficção jurídica de que cada estabelecimento é um contribuinte autônomo, que visa a trazer uma solução prática, porque muitas empresas contam com mais estabelecimentos que cumprem funções distintas entre si. Para fins de apuração do fato gerador são consideradas autônomas, mas a responsabilidade do pagamento do IPI é da empresa.[19]

A base de calculo do IPI pode ser o valor aduaneiro, tratando-se de operações de importação, acrescido do Imposto de Importação. Já no caso da saída do produto industrializado do estabelecimento, a base de cálculo reflete o valor da operação empreendida. Somente em casos de ausência do valor real é que se adotam preços de mercado do produto ou de seu similar no mercado atacadista.[20]

A alíquota desse imposto comporta diversos comentários, tais como a possibilidade de sua alteração mediante ato do Poder Executivo, o decreto, atendidas as condições e limites fixados em lei (CF, art. 153, § 1º).[21] As alterações da alíquota do IPI efetuadas via decreto se justificam na medida que o tributo em questão assume papel extrafiscal, pois se torna ferramenta implementadora de políticas monetárias, econômicas, de comércio exterior, de estímulo à produção de setores econômicos e assim por diante.[22]Por outro lado, a alíquota deve ser definida levando-se em consideração a seletividade do IPI, por imposição constitucional (art. 153, § 3º, I). Trata-se, na verdade, de tributar os produtos mantendo atenção a sua essencialidade. A seletividade, nesse viés, é compreendida como a técnica que permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva no âmbito dos tributos indiretos.[23]

[18] Ibidem, p. 139.
[19] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 35.ed., rev., atual., ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 342.
[20] RIBEIRO, op. cit., p. 136.
[21] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de**. Impostos federais, estaduais e municipais.** 9.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 100.
[22] FIGUEIREDO, Adriana Stamato de. IPI nas operações de importação. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI**: Aspectos Jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 26-47, p. 27.
[23] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de**. Impostos federais, estaduais e municipais.** 9.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 101.

O entendimento dos principais elementos estruturais desse imposto, acima delineados, é de fundamental relevância para a análise das mudanças trazidas com o Decreto 8.393/2015, no que toca à tributação do setor de cosméticos.

2. Decreto 8.393/2015 e IPI no setor de cosméticos

O IPI, como estudado, é um imposto cuja hipótese de incidência consiste na operação com produtos industrializados, desde que seja realizada por um industrial. Todavia, na legislação infraconstitucional, não é apenas o industrial o sujeito passivo da referida exação. É preciso atentar-se para as hipóteses de estabelecimentos equiparados a industrial. Ou seja, são unidades empresariais que promovem a saída de produtos industrializados por terceiros, nas situações elencadas no regulamento do IPI.[24]

Nessa esteira, o atacadista poderia ser equiparado a industrial, de acordo com o artigo 10 do RIPI:

> Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º.

Contudo, o parágrafo 1º deste dispositivo restringiu a equiparação de atacadistas a industriais quando aqueles são empresas controladoras ou controladas, coligadas, interligadas ou interdependentes:

> § 1º O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras ou controladas - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099, e Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único, interligadas - Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º - ou interdependentes (Lei nº 7.798, de 1989, art. 7º § 1º).

As disposições presentes no referido decreto também se encontram no artigo 7º e seu parágrafo 1º, da Lei nº 7.798/1989, a qual altera a legislação do IPI:

> 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

[24] MELO, José Eduardo Soares de**. IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 17.

> empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº. 1.950, art. 10, § 2º).

Nessa linha, os atacadistas controladores, controlados, coligados, interligados, ou interdependentes que adquirem produtos elencados no Anexo III da Lei 7.798/1989 são equiparados a industrial. Ressalta-se, portanto, a condição especial que os atacadistas devem apresentar para serem equiparados.

É aqui que entra a discussão acerca da tributação de IPI aos atacadistas do setor dos cosméticos. Antes, a matéria era regulada pelo decreto 1.217/94, o qual excluía do Anexo III da Lei 7.798/1989 diversos produtos de beleza e estética. É dizer, não equiparava o atacadista de cosméticos a industrial. Segundo o artigo 1º do referido decreto:

> 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.

Todavia, com a edição do Decreto 8.393/2015, vários produtos de beleza e estética foram incluídos no aludido anexo. Portanto, voltou-se a equiparar a industriais os atacadistas de cosméticos.

Nesse cenário, aplicando-se o raciocínio feito até aqui, resta evidente que não serão todos os atacadistas de cosméticos equiparados a industrial. De acordo com o RIPI e a Lei 7.798/1989, eles apenas serão equiparados na medida em que forem controladores, controlados, coligados, interligados ou interdependentes do estabelecimento industrial ou equiparado. Dessa forma, não serão todos os atacadistas do ramo de cosméticos que arcarão com o IPI em suas vendas.

Mesmo assim, impera frisar que boa parte do setor de cosméticos está organizado de maneira tal que grande parte dos atacadistas é coligada ou interligada aos industriais. É dizer, os efeitos do Decreto n 8.393/2015 terão forte impacto no setor de cosméticos.[25]

No entanto, não existem apenas os atacadistas que adquirem produtos de estabelecimentos industriais ou equiparados. Há outros que contam com uma previsão específica no regulamento do IPI de equiparação a industriais. Esses atacadistas, na legislação

[25] FERNANDES, Sofia. Mudança na tributação de cosmético passa a valer a partir de maio. **Folha de S. Paulo**. São Paulo, 29 jan. 2015. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/01/1582254-mudanca-na-tributacao-de-cosmeticos-passa-a-valer-a-partir-de-maio.shtml>. Acesso em: 15/05/2015.

infraconstitucional, já eram definidos como sujeitos passivos do imposto antes da edição do Decreto n. 8.393/2015.

São os atacadistas que adquirem os produtos de posições 33.03 a 33.07 da TIPI diretamente do importador. Eles são equiparados a industrial, sem qualquer distinção. Em outras palavras, são atacadistas equiparados a industrial, independente de serem controladores, controlados, coligados, interligados, ou interdependentes ou não com o estabelecimento industrial. Nesses termos, prescreve o artigo 9º, VIII, do RIPI:

> Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:
> (...)
> VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI.

Nesses termos, a equiparação a industrial de atacadista de cosméticos dependerá da espécie de atacadista que se está analisando. Aqueles que adquirem seus produtos diretamente do importador serão sempre equiparados, sem prejuízo da discussão a respeito da constitucionalidade da legislação que traz essa definição. Por outro lado, os demais atacadistas apenas serão equiparados se forem controladores, controlados, coligados, interligados, ou interdependentes ao estabelecimento industrial ou equiparado, também não obstante a discussão sobre a constitucionalidade dessa equiparação .

3. Inconstitucionalidade do Decreto 8.393/2015

O decreto que autorizou a equiparação a industrial os atacadistas de cosméticos, desde que controladores, controlados, coligados, interligados ou interdependentes não está livre de problemas de constitucionalidade.

O primeiro deles refere-se à violação ao princípio da legalidade. O princípio da legalidade, em matéria tributária, encontra-se previsto no artigo 150, II, da Constituição da República. Segundo Roque Antonio Carrazza, extrai-se do referido princípio que o tributo deve nascer de lei editada pela pessoa política competente. Nessa lei, devem constar todos os elementos que caracterizam a incidência tributária, a saber, hipótese de incidência do tributo, sujeitos ativos e passivos, e a forma de cálculo do tributo (em regra, suas bases de cálculo e alíquotas).[26]

[26] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. rev., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 280.

Em razão da exclusividade da lei para a criação de tributos, normas de escalão inferior jamais poderão dispor sobre aspectos essenciais da incidência tributária. Não se admite a delegação legislativa para que o Executivo trace os contornos essa incidência.[27] Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

> Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento a figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.[28]

Nessa perspectiva, Julio de Oliveira defende que a previsão constitucional do art. 153, §1º não é exceção ao princípio da legalidade, no que pertine ao critério quantitativo do IPI. Cuida-se, em realidade de uma atribuição legal para que o Poder Executivo manuseie as alíquotas do imposto, mas sempre observados os critérios fixados na lei.[29] Por decorrência lógica, viola o princípio da legalidade a inovação do critério material do IPI, por meio da inclusão por via infralegal de novos produtos industrializados.[30]

No caso em tela, o Decreto 8.393/2015, ao estender a exação ao atacadista de cosmético, acaba definindo o contribuinte do IPI, de forma a ultrapassar, consideravelmente, a competência regulamentar do Executivo e, por consequência, violar o princípio da legalidade. Nessa perspectiva, a 22ª Vara Federal do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ao antecipar os efeitos da tutela no sentido de suspender a exigibilidade do IPI, a decisão fundamentou-se no fato de que a inclusão dos produtos de cosméticos, higiene e limpeza pessoal no Anexo III da Lei 7.798/89 inova no ordenamento jurídico, de maneira a impor uma obrigação tributária ao atacadista. A decisão da Magistrada levou em consideração que:

> Vislumbra-se, em sede de cognição sumária, que a definição do contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, acaba sendo levada a efeito pelo Decreto do Poder Executivo, num forte indício de violação ao princípio da legalidade tributária. De fato, a partir da inclusão de determinado produto no anexo da Lei nº 7.798/89, via norma regulamentar, surge a obrigação tributária para o atacadista que o adquire junto aos estabelecimentos previstos no art. 7º. Nesse caso,

[27] Ibidem, p. 281.
[28] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79.
[29] OLIVEIRA, Júlio M. de. **O Princípio da Legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 252.
[30] Ibidem, p. 252-253.

> parece-me que o Decreto vai além de esmiuçar a previsão legal, tendo caráter inovador na ordem jurídico-tributária, o que, a princípio, afronta o disposto no art. 150, I, da CF..[31]

Para além da inobservância do princípio da legalidade, outra inconstitucionalidade a ser denunciada refere-se à figura da equiparação a industrial, fortemente ligada à ideia de ficção jurídica. Sobre o tema, Tércio Sampaio Ferraz Junior explica que ficção é a verificação da dessemelhança de uma situação dada em relação a uma situação percebida. Ato contínuo, determina-se que certas conclusões sejam retiradas de situações que, em primeira vista, seriam inconcebíveis. Em outras palavras, a partir da constatação da diferença, impõe-se uma igualação.[32]

Dessa forma, equiparar a industrial o atacadista pode ser considerado uma ficção, na medida em que o industrial coloca em circulação um produto que sofreu algum processo de modificação, ao passo que o atacadista não industrializa produtos. Ora, cuidam-se de atividades substancialmente diferentes. Assim, iguala-se uma atividade com outra totalmente distinta.

Além de configurar uma ficção jurídica, revela-se inconstitucional o instituto da equiparação a industrial, vez que amplia a tributação para além dos parâmetros constitucionais, ao alcançar aqueles que não realizam algum tipo de modificação no produto.[33] Anote-se que os traços característicos do IPI já foram assinalados pela Constituição, sendo inafastável a submissão do produto a algum processo de industrialização com posterior realização de operações jurídicas. José Eduardo Soares de Melo, sobre esse tema, ensina: "São inaceitáveis os mecanismos engendrados pelo legislador com a finalidade de obter a liquidação do tributo por pessoas estranhas à realização da industrialização, em razão do que o elenco dos contribuintes não pode ser ampliado de modo a permitir a exigência tributária fora dos parâmetros constitucionais"[34].

O mesmo autor destaca que as hipóteses de equiparação a contribuinte já se encontram na Constituição, sendo que a criação de novas constituiriam equiparações iriam de encontro aos princípios da tipicidade cerrada e segurança jurídica. Em suas palavras:

---

[31] BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Antecipação de tutela em ação ordinária processo nº 0022803-69.2015.4.01.3400 - 22ª VARA FEDERAL. Juíza ROBERTA DIAS DO NASCIMENTO GAUDENZI. Data de inclusão: 28/04/2015.

[32]FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Equiparação - CTN, Art. 51. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 7, n. 28, p. 109-114, jul.-set. 1999.

[33] MELO, José Eduardo Soares de**. IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 20.

[34] Ibidem, p. 20.

> A Constituição Federal estipula, de modo específico, as situações de equiparação a contribuinte (arts. 149, § 3º; 195, I e IV), razão pela qual não pode o legislador infraconstitucional (Regulamento do IPI), por simples discricionariedade, ampliar o rol de devedores tributários, nominando-os de equiparados a industrial. Estaria se tratando de "ficção", totalmente incompatível com o princípio da tipicidade fechada, e da segurança jurídica, comprometendo o patrimônio de terceiros (comerciantes) que não praticam fatos geradores de IPI (industrialização).[35]

A doutrina já enfrentou casos práticos envolvendo estabelecimentos equiparados a industrial. Por exemplo, Danilo Monteiro de Castro defendeu a inconstitucionalidade da equiparação a industrial das empresas encomendantes de produtos importados. Isso porque as atividades da última não guardam relação com a hipótese de incidência do IPI, pois o produto que ingressa nesses estabelecimentos não passa por nenhum processo de industrialização.[36]

É justamente nessa perspectiva que Ricardo Lodi Ribeiro destaca que o comerciante somente pode ser equiparado a industrial se suas mercadorias forem destinadas à industrialização. Esse fato viabiliza a preservação do princípio da não-cumulatividade, de maneira que o industrial adquira da etapa anterior os créditos sobre insumos necessários ao processo de industrialização. Um bom exemplo é o comerciante de peças que as vende para indústrias automobilísticas utilizarem como produtos intermediários para a fabricação de automóveis.[37]

Outra situação interessante diz respeito à tributação de IPI sobre a revenda de bens importados. Sobre o tema, Gabriel Lacerda Troianelli esclarece, inicialmente, que o IPI incidente nos produtos importados por ocasião do despacho aduaneiro tem por função a equalização dos produtos, de maneira que os importados sejam onerados com os mesmos tributos que os produtos nacionais. [38] Trata-se, segundo Marcus de Freitas Gouvêa, de uma medida que visa à preservação do princípio constitucional da igualdade, pois a não incidência de tal tributo conduziria a desigualdade de contribuintes que se encontram em idêntica situação.[39]

Depois de equalizado e devidamente nacionalizado, não se justifica a nova incidência do IPI se a revenda do bem não se destinar a estabelecimento industrial. Contudo, a Fazenda

---

[35] MELO, José Eduardo Soares de**. IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 20.
[36] CASTRO, Danilo Monteiro de. Ilegalidade e Inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 11.281/06 (a Figura do Encomendante de Importação Equiparado a Estabelecimento Industrial). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 132, p. 48-53, set. 2006, p. 51
[37] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos:** teoria geral e espécies. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 139.
[38] TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n.184, p. 28-43, jan. 2011, p.30.
[39] GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n.195, p. 88-94, dez. 2011, p. 90.

sustenta o entendimento de que como o importador é equiparado à industrial, então é contribuinte e deve recolher o IPI no momento da saída do bem, mesmo que este não se destine a industriais, segundo interpretação literal dos artigos 46, II, 51, II e parágrafo único, todos do CTN.[40] Frederico Cunha e Marcelo Campos afirmam que a mera circulação da mercadoria, sem que esta passe por processo de industrialização não é situação apta a provocar a incidência do imposto em questão, ou seja a não incidência do IPI pela ausência da etapa de industrialização.[41] Após nacionalizado o produto, o IPI apenas se aplica nos casos da saída do estabelecimento (ar. 46, II, CTN) operacionalizada pelo importador na hipótese do último configurar-se como comerciante de produtos sujeitos ao tributo, os quais são destinados ao industrial ou equiparado, nos termos do art. 51, III, CTN. Essa conclusão é resultado da interpretação sistemática do artigo 46, CTN - que define os fatos geradores do tributo - e do artigo 51, CTN – que elenca o rol dos contribuintes do IPI.[42] Aliás, se o importador recolher novamente o IPI, pelo simples fato da revenda da mercadoria, seria hipótese de "bis in idem", visto que seria tributado duas vezes pelo ente federativo em razão do mesmo fato imponível.[43]

Ademais, a Organização Mundial do Comércio (OMC), oriunda do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) 1947, visa a fomentar a liberalização do comércio entre os países mediante cooperação internacional, adota por princípio a não-discriminação.[44] O último se subdivide em nação mais favorecida e tratamento nacional. Pelo primeiro, qualquer incentivo fiscal concedido a um produto nacional, também deve ser estendido ao produto advindo de um país membro da OMC. Já o princípio do tratamento nacional dispõe que o produto importado deve contar com o mesmo tratamento que recai sobre o nacional, sendo que tal tratamento envolve a aplicação da alíquota, questões administrativas e o modo como o tributo é cobrado.[45]Nesse cenário, Rogério David Carneiro recorda que o Brasil é signatário do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt), de modo que a cobrança de IPI na saída do produto do estabelecimento do importador viola o princípio do tratamento nacional, não

[40] TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Op. Cit.**, p.33.
[41] CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. Breves reflexões sobre a não incidência do IPI nas operações de revenda de produtos importados. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n.217 , p. 17-23, out. 2013, p.20.
[42] TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Op. Cit.**, p.35.
[43] CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **Op. Cit.**, p. 22.
[44]FERIATO, Juliana Marteli Fais; FERIATO, Viniccius. Da não incidência do IPI na revenda de bens importados. *In*: MURTHA, Antonio Carlos Diniz et al. XXXIII Congresso Nacional do Conpedi/UniCuritiba. **Direito Tributário**, p. 464
[45]FERIATO, Juliana Marteli Fais; FERIATO, Viniccius. Da não incidência do IPI na revenda de bens importados. *In*: MURTHA, Antonio Carlos Diniz et al. XXXIII Congresso Nacional do Conpedi/UniCuritiba. **Direito Tributário**, p. 465-466.

concedendo aos bens produzidos pelos países membros do Gatt o mesmo tratamento tributário que é conferido aos bens nacionais.[46] Conforme o entendimento do jurista:

> Notadamente presenciamos no caso em estudo que o produto nacional não sofrerá a exação no momento de sua comercialização. Já o importado sim. Entretanto, em se tratando de produtos oriundos de países signatários, os tributos internos devem incidir, para os importados, na mesma intensidade que oneram os produtos nacionais.[47]

No âmbito jurisprudencial, o STJ proferiu decisões favoráveis ao contribuinte na perspectiva de que não cabe tributação de IPI dos importadores no momento da revenda. Isso porque se aceitasse tal exação, configurar-se-ia o fenômeno da bitributação.[48]

As situações discorridas até então se assemelham, sobremaneira, ao que ocorrem com os atacadistas de cosméticos, visto que eles precisam recolher o tributo, se equiparados a industrial (a regra, por sinal). Cobrar o IPI dos atacadistas de cosméticos equiparados a industrial incorre na mesma problemática da cobrança de IPI do importador que, pago o referido tributo no momento do desembaraço, é instado novamente a recolher o tributo. Em ambos os casos, há exigência de recolhimento de IPI sem que houvesse a prática de fato jurídico tributário ensejador de tal exação. Sem contar que provocaria o fenômeno da bitributação, haja vista que o atacadista, ao realizar a circulação de mercadorias, já está sujeito ao recolhimento de ICMS ao Estado-membro. E se a União exigir o IPI dessa mesma operação, dois entes políticos estariam tributando o mesmo fato imponível.

À luz do exposto, não restam dúvidas de que o Decreto 8.393/2015 é inconstitucional, visto que estipula uma verdadeira sujeição passiva, sendo que esta matéria

---

[46] CARNEIRO, Rogério David. O Gatt e a incidência do IPI na revenda de produtos importados. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n.223 , p. 153-159, abr. 2014, p. 158.

[47] Ibidem, p. 158-159.

[48] TRIBUTÁRIO. IMPORTADOR COMERCIANTE. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. AUSÊNCIA DE QUALQUER PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A Primeira Seção desta Corte, com o objetivo de dirimir a divergência entre seus órgãos fracionários, na assentada de 11/6/14, ao julgar os ERESp 1.400.759/RS, por maioria de votos, firmou a compreensão no sentido de reconhecer a não incidência de IPI sobre a comercialização de produto importado, que não sofre qualquer processo de industrialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação. Precedente: AgRg no REsp 1.466.190/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/09/2014). 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.454.100 – RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 05/11/2014).

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

A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR (acórdão pendente de publicação), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, Relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, deu provimento ao embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento adotado no REsp 841.269/BA, segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação.Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes (EDcl no AgRg no REsp 1455759 / PR, Re.. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 06/10/2014).

apenas pode ser veiculada por lei. Não apenas a violação ao princípio da legalidade, mas a ficção jurídica do equiparado a industrial é flagrantemente inconstitucional, pois hipóteses de equiparação devem estar previstas na Constituição. Além disso, a equiparação a industrial impõe o dever de recolher um tributo, mesmo que o sujeito não tenha praticado o fato jurídico pertinente para a exação. E, em relação aos atacadistas, isso conduz à bitributação, submetendo o agente ao pagamento de ICMS e IPI sobre exatamente a mesma operação. A verificação de outros fenômenos semelhantes à equiparação de atacadista a industrial, como importador que não realiza industrialização, ratificam ainda mais o entendimento pela inconstitucionalidade do referido decreto.

Essa inconstitucionalidade da equiparação atinge, também, os atacadistas que adquirem produtos industrializados de importadores. Ou seja, também a antiga previsão do artigo 9.°, VIII, do Regulamento do IPI, padece da mesma inconstitucionalidade.

Conclusão

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) é de competência da União e não se confunde com o ISS ou ICMS, haja vista que sua materialidade consiste na realização de operações com produtos industrializados realizadas por industriais. Tem como base de cálculo o valor da operação com produto industrializado, e apresenta alíquotas que variam de produto a produto em função da aplicação que se faz do princípio da seletividade. O sujeito ativo é a União. O sujeito passivo, por sua vez, é industrial, além das figuras a ele equiparadas pela legislação infraconstitucional.

Nessa linha, a compreensão do arquétipo constitucional do aludido imposto é importante para o melhor entendimento acerca das implicações do Decreto 8.393/2015 na tributação do setor de cosméticos. O que esse instrumento regulamentar pretende é equiparar à condição de industrial (contribuinte) o atacadista de cosméticos. Contudo, a análise do decreto, aliada com a legislação pertinente, conduz ao entendimento de que apenas os atacadistas controladores, controlados, coligados, interligados, ou interdependentes do industrial arcarão com o recolhimento do IPI. Além desses, todo o atacadista de cosmético que adquire os produtos diretamente do importador também está sujeito á aludida exação, mas não em decorrência do Decreto 8.393/2015, e sim da já antiga previsão do artigo 9.°, VIII, do Regulamento do IPI.

Porém, a conclusão de que o instrumento regulamentar não atingirá todos os atacadistas é apenas o primeiro passo do estudo acerca da medida implantada pelo Poder

Executivo. Até porque grande parte dos atacadistas do setor de cosméticos são controladores, controlados, coligados, interligados, ou interdependentes do industrial. Urge analisar a constitucionalidade de tal decreto.

Já de início, o instrumento regulamentar esbarra com o princípio da legalidade, uma vez que o decreto acaba definindo o contribuinte, tarefa que cabe apenas à lei. Outro questionamento relevante diz respeito à equiparação a industrial, uma ficção jurídica que extrapola os delineamentos que a Constituição confere ao IPI. A equiparação acaba impondo o dever de recolher tributos àquele que não praticou o fato tributário que desencadeia a obrigação tributária. Outro problema que enferma o decreto é a bitributação, pois o atacadista é tributado por dois entes políticos pela mesma operação realizada. Em outras palavras, o atacadista equiparado a industrial recolherá tanto o IPI quanto o ICMS pela circulação de mercadorias que vier a realizar. O IPI é transformado em um ICMS e passa a independer de industrialização, o que é evidentemente inconstitucional. Ademais, outras situações semelhantes à equiparação industrial e que o STJ decidiu em alguns julgados pela não cobrança do IPI, como é o caso do importador que não realizou industrialização, reforçam ainda mais a tese da inconstitucionalidade do pagamento do imposto pelos atacadistas de cosméticos equiparados a industrial, e, por consequência, a inconstitucionalidade do próprio Decreto 8.393/2015, nesse particular, e da previsão do artigo 9.°, VIII, do Regulamento do IPI (atacadistas que adquirem cosméticos de importadores).

Referências

BRASIL, **Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7798.htm. Acesso em: 11 ago. 2015.

_____, **Decreto nº 1.217, de 11 de agosto de 1994.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d1217.htm. Acesso em: 11 ago. 2015.

_____, **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 11 ago. 2015.

CARNEIRO, Rogério David. O Gatt e a incidência do IPI na revenda de produtos importados. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n.223 , p. 153-159, abr. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. rev., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTRO, Danilo Monteiro de. Ilegalidade e Inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 11.281/06 (a Figura do Encomendante de Importação Equiparado a Estabelecimento Industrial). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 132, p. 48-53, set. 2006.

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

FERIATO, Juliana Marteli Fais; FERIATO, Viniccius. Da não incidência do IPI na revenda de bens importados. *In*: MURTHA, Antonio Carlos Diniz et al. XXXIII Congresso Nacional do Conpedi/UniCuritiba. **Direito Tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014, v. 1, p. 457-473.

FERNANDES, Sofia. Mudança na tributação de cosmético passa a valer a partir de maio. **Folha de S. Paulo**. São Paulo, 29 jan. 2015. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/01/1582254-mudanca-na-tributacao-de-cosmeticos-passa-a-valer-a-partir-de-maio.shtml>. Acesso em: 15/05/2015.

FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Equiparação - CTN, Art. 51. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 7, n. 28, p. 109-114, jul.-set. 1999.

FIGUEIREDO, Adriana Stamato de. IPI nas operações de importação. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI**: Aspectos Jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 26-47.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior.** São Paulo: Dialética, 2005.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n.195 , p. 88-94, dez. 2011.

MARTELLO, Alexandro. Governo muda tributação de cosméticos a partir de maio deste ano. **G1**. Brasília, 29 jan. 2015. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/01/governo-muda-tributacao-de-cosmeticos-partir-de-maio-deste-ano.html>. Acesso em: 15/05/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 35.ed., rev., atual., ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

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

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de**. Impostos federais, estaduais e municipais.** 9.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos:** teoria geral e espécies. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

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

VIEIRA, José Roberto. **A regra de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá Editora, 1993.

_____, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.157-196.