



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

# **DIREITO TRIBUTÁRIO**

## **ATUAL Vol. 11/12**

- **COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.**
- **AS IMUNIDADES. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS.**
- **IPI, ICMS E ISS: FATOS GERADORES AFINS OU CONFRONTANTES. SERVIÇOS DE ENGENHARIA.**
- **IMPOSTO DE RENDA. GANHOS DE CAPITAL. PROMESSA DE VENDAS DE AÇÕES.**
- **PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.**
- **IPI E BASE DE CÁLCULO DO ICMS.**
- **NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. REEXPORTAÇÃO.**
- **ICMS E ISS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES. CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **O FINSOCIAL E A CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1992

## EQUIPARAÇÃO COMO RECURSO FICCIONAL

### IPI E BASE DE CÁLCULO DO ICMS

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA  
Advogado em São Paulo  
Doutorando em Direito pela USP  
Sócio e Membro da Mesa Semanal do IBDT/USP

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configura fato gerador dos dois impostos (Constituição de 1988, artigo 155, § 2º, XI). Mais sinteticamente: se em operação sujeita ao ICMS, há sujeição também ao IPI, o montante deste não comporá a base de cálculo daquele, se o produto for destinado à industrialização ou à comercialização. Contrariamente, o montante do IPI comporá a base de cálculo do ICMS se a operação configurar fato gerador dos dois impostos e o produto não se destinar à co-

mercionalização ou a industrialização; se a operação configurar fato gerador dos dois impostos é porque se terá ente encontrado como contribuinte de ambos.

Se assim é, pergunta-se: de onde estariam retirando sustentação Estados que, em suas leis instituidoras do ICMS, vêm dispondo que o montante do IPI inclui-se na base de cálculo daquele na operação realizada por estabelecimento equiparado a industrial pela legislação relativa ao imposto federal? A Lei paulista nº 6.374, de 1º de março de 1989, sugestivamente refere "estabelecimento simplesmente equiparado a industrial" (art.24, § 1º, 4), o que daria margem a buscar-se, como distinto, estabelecimento não simplesmente equiparado a industrial, mas sem se encontrar. Vai na mesma linha de consideração do montante do IPI como integrante da base de cálculo do ICMS, na operação realizada por estabelecimento equiparado a industrial, a Lei do Estado da Bahia nº 4.825, de 27 de janeiro de 1989 (parágrafo único do art.26).

A interpretação desses dispositivos de leis estaduais, segundo os quais o montante do IPI integraria a base de cálculo do ICMS, na operação realizada por estabelecimento equiparado a industrial, parece levar ao enten-

dimento de que o estabelecimento equiparado a industrial não se constituiria em contribuinte do IPI. O raciocínio seria o seguinte: se o estabelecimento é equiparado a industrial é porque, na sua essência, industrial não é; se, essencialmente, não é estabelecimento industrial, não seria contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Se este é o raciocínio - e não se vê outro que pudesse "justificar" a posição - será preciso ver o grande equívoco em que se terá trabalhado. Desse equívoco, se vai tratar.

Cabe à lei do poder competente para instituição do tributo indicar seus contribuintes, observados os contornos que a Constituição Federal lhe tenha dado. Compete à União instituir imposto sobre produtos industrializados; à lei da União instituidora do imposto cabe a eleição de contribuintes, dentre aqueles que possam ser acolhidos pelo sistema jurídico, visto como um todo. Em lugar nenhum da Constituição diz-se que contribuinte do IPI é o industrial apenas. Mas também não se pode ir longe demais: o contribuinte do IPI, e de qualquer tributo, há que ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Daí que, didaticamente desenvolvendo o que está implícito na Constituição Federal e funcio

nando como norma geral em matéria de legislação (tributária) do IPI, o art.51 do Código Tributário Nacional diz que seu contribuinte é o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o importador (de produtos industrializados - acrescentasse) ou quem a lei a ele equiparar; e o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a contribuinte industrial ou quem a lei a ele equiparar.

Se é certo que a lei pode proceder a equiparações, não menos certo é que a equiparação não é recurso que se possa usar i limitadamente, ao menos para determinados efeitos. Admitir equiparação ilimitada seria escancarar portas a toda sorte de deturpação do texto constitucional.

Cabendo à União instituir imposto sobre produtos industrializados, é necessário que de sua lei resulte clara a identificação de seu sujeito passivo. Em relação ao IPI, além da indicação do sujeito passivo, deve conter a lei perfeita caracterização dos produtos industrializados e, em consequência, de industrialização. Quem procede à industrialização é industrializador; industrializador é pessoa (física ou jurídica) passível de ser indicado contribuinte do IPI, porque indubiosamente tem re

lação pessoal e direta com produtos industrializados; mas isto não exclui outras pessoas. A Lei ordinária instituidora do IPI poderia limitar-se a relacionar seus contribuintes; entretanto, por uma questão de técnica redacional, pela qual optou (e poderia optar por outra), indica determinada situação e contribuinte, para, depois, equiparar outras pessoas àquele contribuinte. Vale dizer: equipara onde e quando não precisaria fazê-lo se usasse de outra técnica redacional. A equiparação é modalidade de remissão, que opera por meio de uma ficção.

A questão que se põe, no caso, é esta: poderia a lei ordinária instituidora do IPI equiparar a industrial quem não o é? Ou esta outra: fez contribuinte do IPI quem não poderia sê-lo diante do sistema jurídico constitucional?

A resposta a essas questões levará também à conclusão sobre a possibilidade ou não de Estados desclassificarem como contribuintes do IPI os estabelecimentos equiparados a industrial, para incluírem, na base de cálculo do ICMS, montante daquele outro imposto.

Quando a lei do IPI equipara certas pessoas a industrial, simplesmente reme-

te ao regime aplicável a este aquelas outras pessoas. Com isso, deixa de repetir cansativa e despropositadamente. Mas de nenhum modo precisaria equiparar se adotasse outra técnica redaccional em que simplesmente relacionasse tantos quanto elegesse contribuintes tomados do universo daqueles que pudessem ter relação direta e pessoal com produtos industrializados (com exceção daqueles que os exportam, porque o IPI "não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior", conforme o inciso III do § 3º do art. 153 da Constituição Federal de 1988). Poderia e pode a lei ordinária instituidora do IPI dizer simplesmente que são contribuintes do IPI os estabelecimentos industriais, os importadores de produtos industrializados e os comerciantes de produtos industrializados (nessa última hipótese, quando os forneça a contribuinte do IPI) etc.; se não o faz e elege contribuinte-padrão e usa do recurso de equiparar outros àquelle, remetendo-os às mesmas regras, não há porque, juridicamente, estranhar-se. Seria de se estranhar, sim, se a lei equiparasse a contribuinte quem juridicamente não tivesse relação direta e pessoal com produto industrializado, como, por exemplos absurdos, se considerasse contribuinte do IPI ao proprietário de imóvel ou ao comerciante de produtos não-industrializados.

É preciso ver que a lei ordinária instituidora do IPI equipara a industrial a quem não é. É preciso ver também que a lei ordinária instituidora do IPI não equipara certos estabelecimentos a contribuinte; antes, equipara a industriais estabelecimentos que, não o sendo, eram e são passíveis de serem indicados como contribuintes.

É perda de tempo buscar a definição de contribuinte de qualquer tributo federal em legislação estadual. Certamente, a legislação estadual não precisaria aceitar legislação federal que elegeesse contribuinte, de tributo de competência da União, que o fizesse inconstitucionalmente e ao arrepio do sistema. Mas, no caso concreto que se focaliza, o que se tem é situação absurda e inaceitável que equivale ao seguinte nas leis estaduais de São Paulo e da Bahia: o estabelecimento equiparado a industrial, embora fosse contribuinte do IPI, segundo a lei ordinária da União, deixa de sê-lo a partir da vigência da lei estadual que o descaracteriza como tal, ao menos dentro das fronteiras do Estado. Ou, então, ainda na linha do absurdo: o estabelecimento equiparado a industrial, embora seja ou possa ser contribuinte do IPI, não deveria sê-lo segundo a descrição do legislador estadual e como ele assim gostaria que sucedesse



deixa-se efetivamente de considerá-lo como tal, ao menos para certos efeitos. Não seria absurdo a lei estadual recusar a condição de contribuinte do IPI a quem, por acaso, fosse indicado como tal em desconformidade com a Constituição Federal.

Pelo exposto, resulta juridicamente embasado o entendimento no sentido da inconstitucionalidade das leis estaduais de São Paulo e da Bahia, no ponto em que dispõem que o montante do IPI inclui-se na base de cálculo do ICMS na operação realizada por estabelecimento equiparado a industrial. Não se pôde ver como o assunto foi tratado nas legislações instituidoras do ICMS de todos os Estados, mas conforta verificar que não incidiram no mesmo erro ao menos as do Ceará (Lei nº 11.530/89), Paraná (Lei nº 8.933/89), Santa Catarina (Lei nº 7.547/89), Rio Grande do Sul (Lei nº 8.820/89) e Minas Gerais (Lei nº 9.758/89).

Quanto ao Estado do Rio de Janeiro, agiu exemplarmente: conforme redação inicial de sua Lei nº 1.423, de 27 de janeiro de 1989, o valor do IPI deveria integrar a base de cálculo do ICMS na operação, cujo produto fosse destinado à industrialização ou comercializa

ção. realizada por estabelecimento industrial (parágrafo único do art.5º); constatado o engano, a Lei nº 1.556, de 30 de outubro de 1989, deu nova redação ao dispositivo, pondo-o de conformidade com a Constituição.

.x.x.x.