

A EXTRATERRITORIALIDADE NO IPI: UMA EVOLUÇÃO

Victor Luz¹

Sumário: 1 INTRODUÇÃO; 2 DA ACEPÇÃO CLÁSSICA SOBRE O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE; 3 POSSIBILIDADE DA EXTRATERRITORIALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO; 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

RESUMO

Em Direito Tributário, deve-se observar os critérios da hipótese de incidência de cada tributo para se determinar a tributação de determinado fato. Nesta senda, o critério espacial teve plena evolução de sentido. Ou seja, não mais se leva em consideração a acepção clássica da territorialidade para a tributação de um fato. Em outras palavras, não mais se entende que apenas os fatos, atos e negócios jurídicos ocorridos em território nacional seriam objeto de tributação, de modo que a territorialidade não mais se afigura um limite estanque à cobrança de tributos. Nesta esteira de evolução, a extraterritorialidade surgiu para determinar que, se ocorridos os critérios de conexão determinados, um Estado soberano poderá tributar fatos ocorridos fora de seu território nacional, sem que isso se afigure nenhuma violação à soberania daquele Estado. Assim, o IPI não mais encontra os limites dispostos na acepção clássica de territorialidade. Mais uma vez, se ocorrido um critério de conexão, a tributação será legítima. Porém, no caso do IPI, a Carta Magna nada determinou sobre a possibilidade de se tributar fatos ocorridos no exterior, de modo que, em sendo a Constituição Federal de 1988 rígida em matéria tributária, qualquer exacerbação aos conceitos nela determinados será abuso de poder e se configurará, por conseguinte, em tributação ilegítima.

Palavras-chave: IPI; Hipótese de incidência; Conceito Constitucional; Critério Material.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo demonstrar a evolução da territorialidade em matéria tributária, a fim de se descobrir se os argumentos lançados pelos doutrinadores, em sede de territorialidade, são hábeis a afastar a tributação do IPI incidente na Importação.

¹ Graduando em Direito pela UNIFACS – Universidade Salvador.

Para tanto, o trabalho demonstrará, inicialmente, a acepção clássica da territorialidade, destacando o que renomados doutrinadores entendem por princípio da territorialidade e porque este impossibilita a exigência do IPI incidente na Importação.

No tópico seguinte, será feita explanação acerca da evolução da territorialidade e objetivando demonstrar o que se pode entender por extraterritorialidade. Será mesmo que existem possibilidades dos Estados soberanos “invadirem” a esfera de tributação de outro Estado para exigir tributos? Não configuraria um desrespeito à soberania estatal? É dizer: a territorialidade não seria um limite à tributação?

2 DA ACEPÇÃO CLÁSSICA SOBRE O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

A orientação clássica sobre o princípio da territorialidade ensina que um fato só pode ser tributado se ocorrido dentro de seu território nacional, sob pena de exacerbação do limite da soberania entre os Estados. Em outras palavras, um Estado tributaria fatos que deveriam ser tributados por outro Estado, já que o fato gerador do tributo ocorrera fora dos seus limites territoriais.

Assim é que Geraldo Ataliba considera que “Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previsto na h.i., se não der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro e em geral dispensável – explicitamente, não será fato imponible. (...) Será um fato juridicamente irrelevante.”²

Utilizando-se a acepção clássica de territorialidade e na tentativa de caracterizar inconstitucional a exigência do IPI na Importação, inúmeros doutrinadores trazem à baila a alegação de que não ocorre a hipótese de incidência deste imposto na importação por conta do princípio da territorialidade. Porém, em uma análise mais detida do Direito Tributário Internacional, vê-se que tal alegação merece ser afastada. Por isto, traremos, em primeiro momento, os argumentos dos autores que sustentam a utilização do princípio da territorialidade, para, após, fundamentar o equívoco destas alegações, sem, contudo, admitir ser constitucional a exigência do IPI na Importação.

Segundo os doutrinadores, por conta do princípio da territorialidade, somente os fatos jurídicos ocorridos em território nacional podem ser objetos de tributação.

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, São Paulo: Editora Malheiros, 6ª Edição, 13ª tiragem, Pág. 104/105.

Utilizando-se a teoria do princípio da territorialidade, José Eduardo Tellini Toledo concluiu que:

Assim, alcançando o produto resultante do ato industrial só pode ser aquele produto do ato praticado no território brasileiro, razão pela qual também se insurge com a exigibilidade do IPI no desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras.

Não são necessários grandes esforços para se concluir que a “importação” de produtos industrializados em nada se adequou ao conceito constitucional de “produto industrializado”, já que o produto importado não foi objeto de qualquer processo de industrialização em território nacional.³

No mesmo sentido, Fábio Soares de Melo dispõe que “se a materialidade do tributo, qual seja, a industrialização, ocorreu em território estrangeiro, não me parece juridicamente possível aceitar que mencionada operação de importação possa ser alcançada pela tributação do IPI”.⁴

Assim também compreende José Eduardo Soares de Melo, ao aduzir que, “face o princípio da territorialidade, somente os fatos, atos e negócios realizados no país é que poderiam ser objeto de tributação”.⁵

Realmente, caso se considerasse o conceito clássico de territorialidade a cobrança do IPI na Importação jamais poderia ocorrer. Isto porque, em um sistema que adote o sistema territorial puro, a tributação se justifica única e exclusivamente pela localização da categoria como tendo sido produzida no interior dos limites territoriais, o que respeitaria, também, a soberania tributária dos Estados, conforme bem ensinou Heleno Taveira Tôres.⁶

Data vênia, tais considerações não estão em consonância com a evolução do princípio da territorialidade em sede de direito tributário internacional. Para melhor compreensão da matéria, serão feitos breves comentários sobre a evolução do princípio da territorialidade.

³ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**, São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, pág. 74.

⁴ MELO, Fábio Soares de. **Impossibilidade de Exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as Importações de produtos industrializados**. Apontamentos principais: *In: IPI – Questões Fundamentais*, pág. 13.

⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e exportação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições**. 3. ed. São Paulo, Editora: Revista dos Tribunais, 2014, p. 159.

⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado** – Coord: Heleno Taveira Torres – São Paulo, Quartier Latin, 2003, pág. 77.

3 POSSIBILIDADE DA EXTRATERRITORIALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, o estudo aqui proposto perpassa pelo entendimento do que seria a *soberania* em matéria tributária.

Soberania é o conjunto de poderes que investirão o Estado como sujeito da ordem interestatal, sendo o critério de legitimidade para a existência daquele Estado perante as outras nações. Importante destacar que nos Estados contemporâneos a soberania jurídica se dá apenas após a constituição daquele Estado por uma Lei Maior, isto é, por uma Constituição.

Por mais que exprima um poder dos Estados perante a ordem internacional, a soberania encontra “limites muito claros, esculpidos juridicamente”⁷, limites estes que podem ser encontrados na própria Constituição que investiu o Estado de soberania, bem como em costumes de direito internacional, convenções internacionais de direitos humanos, dentre outros.

Investido de soberania, o Estado disporá de poder para criar o seu sistema tributário, que será legitimado para atuar com independência legislativa e exclusividade, mas sempre observando os ditos limites de atuação da soberania.

Em suma ao quanto foi dito, em organização às ideias aqui postas, tem-se que:

O poder de tributar, enquanto manifestação funcional da soberania na ordem interna, é poder constituído, estabelecido constitucionalmente para gestão do respectivo sistema tributário, apto, por via de seus princípios e normas, a possibilitar entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes, conforme os limites demarcados constitucionalmente.⁸

Diante da existência de limites ao exercício da soberania tributária, resta-nos investigar se a territorialidade constitui um destes limites que impediriam a tributação de fatos ocorridos no exterior, ou seja, que impediriam a extraterritorialidade da lei tributária.

Como dito, não se pode mais admitir a utilização de um conceito clássico da territorialidade, dada a evolução do direito tributário internacional,

⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado** – Coord: Heleno Taveia Torres – São Paulo, Quartier Latin, 2003, pág. 73.

⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado** – Coord: Heleno Taveia Torres – São Paulo, Quartier Latin, 2003, pág. 75

Não mais se aceita a possibilidade dos Estados tributarem apenas fatos ocorridos em seu território, pois a “tendência contemporânea dos Estados (...) é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes”, considerando:

(i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial; (ii) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categoriais reituais e, principalmente, para (iii) controlar os casos de elusão e evasão internacional, proporcionados pelos benefícios fiscais promovidos pelos “países com tributação favorecida”.⁹

Pelo princípio da universalidade (*world wide taxation*), o Estado poderá tributar fatos imponíveis ocorridos em território interno e também em âmbito extraterritorial, observados os critérios de conexão objetivos, atinentes à atividade legislativa, ou em fatos subjetivos, que legitimam a atuação do Estado onde quer que o rendimento seja produzido.

Luís Eduardo Schoueri e Heleno Taveira Tôrres ensinam que o princípio da universalidade não exclui o princípio da territorialidade, tendo esse apenas modificado sua acepção clássica de necessidade do fato gerador estar ligado ao território, para a necessidade do fato gerador ter algum critério de conexão com o Estado¹⁰, o que permitirá a extraterritorialidade da lei tributária.

Em outras palavras,

(...) este princípio (da universalidade), não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade, antes, o pressupõe. Ambos, entre si, não são antitéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona apenas como um critério possibilitador de atribuição de alcance às normas tributárias de localização de rendimentos imponíveis pelo poder tributário estatal, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade.¹¹

Por isto é que Luís Eduardo Schoueri ensina que a territorialidade em seu sentido estrito (ligação a um território) já não pode mais ser aceita.

⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado** – Coord: Heleno Taveia Torres – São Paulo, Quartier Latin, 2003, pág. 79.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Ed. Saraiva, 5a Edição, , 2015, pág. 804.

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado** – Coord: Heleno Taveia Torres – São Paulo, Quartier Latin, 2003, pág. 78.

A territorialidade tem seus postulados subjetivo e objetivo (formal e material, respectivamente). Dentre os princípios constantes no primeiro postulado estão o princípio da residência (o residente em determinado território se sujeita à tributação daquele território) e o princípio da nacionalidade (pelo qual o cidadão nacional de determinado Estado soberano torna-se passível de ser exigido pela comunidade com a qual trava vínculo político).

Com relação ao postulado objetivo, nos ensina Aristóteles Moreira Filho¹² que:

Os postulados de matiz material ou objetivo, por seu turno, são representados pelo princípio da fonte, por que um indivíduo ou ente, localizado fora do território, põe-se à mercê da tributação por um Estado quanto aos fatos e operações que desenvolva em seu espaço territorial; pelo princípio da origem, segundo o qual são objeto de imposição por um Estado, ainda que concluídas no território de outro, as operações que tenham origem ou saída do Estado referido; o princípio do destino, a partir de que as transações que tenham como destino de um Estado, inobstante iniciada em outro, podem ser objeto da tributação pela primeira comunidade política; e o princípio do local ou situação do bem (*locus rei sitae*, em que o indivíduo ou ente, conquanto esteja situado fora do território, é tributado pelo Estado do local de situação do bem, com o qual desenvolve esta conexão de natureza territorial.

Em outras palavras, não mais se leva em consideração o simples vínculo com o território do Estado, mas sim o vínculo do fato impositivo com o próprio Estado. Por isto é que existem critérios de conexão com o Estado tributante, sem o qual (basta a existência de um deles para legitimar a tributação) jamais poderia aquele Estado exercitar a soberania tributária, já que, “ausente uma conexão com o Estado, é prática reiterada (costumes internacional) ou, mesmo princípio geralmente conhecido, que fica afastada a possibilidade de tributação”¹³

Em palavras mais simplificadas, diz-se¹⁴ que a conexão ao Estado pode ser pessoal (residência ou nacionalidade) ou real (fonte, pertença econômica, local de pagamento etc).

¹² FILHO, Aristóteles Moreira. **A aplicação do Princípio da territorialidade Fiscal e o Conceito de Fonte na Tributação da Renda Auferida pelo Não-Residente, no Brasil, a partir de Operações de Transferência de Tecnologia**. IN: Direito Tributário Internacional Aplicado, Volume V, Coord: Heleno Taveira Tôrres, pág. 226.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Ed. Saraiva, 5a Edição, 2015, pág. 803.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Ed. Saraiva, 5a Edição, 2015, pág. 803.

Assim, observa-se a possibilidade de Estados tributarem fatos ocorridos fora de seu território nacional. **Em outras palavras, o princípio da territorialidade não mais configura um limite à soberania tributária.**

Face a todo o exposto é que se concluiu no tópico anterior pela impossibilidade de carregar a argumentação sobre o princípio da territorialidade como legítimo a afastar a incidência do IPI na importação.

Isto é, existente a conexão ao Estado brasileiro (real ou pessoal) daquele produto industrializado, ainda que a industrialização tenha ocorrido fora do território nacional, admite-se a tributação.

Neste caso específico, a conexão ao Estado brasileiro se dará pelo critério real, dado que o produto fora incorporado à economia nacional. Ou seja, a importação do bem seria apta a possibilitar a tributação pelo IPI, já que demonstra a existência de uma conexão do produto ao território nacional. Além disso, pelo princípio do destino, um dos vieses do postulado objetivo, ainda que uma operação tenha se iniciado em um Estado, deveria ela ser tributada no segundo Estado, o que demonstra mais uma conexão ao Estado brasileiro.

Contudo, em que pese aceitarmos a possibilidade de extraterritorialidade da lei tributária, uma advertência (que foge aos propósitos do presente estudo) há de ser feita: **não é o princípio da territorialidade que fundamenta a inconstitucionalidade do IPI na importação, e sim a ausência de autorização constitucional específica para a imposição desta exação da importação, o que configura *bis in idem*, dada a confusão com o Imposto de Importação.** Ademais, não se pode entender que a mera entrada de produto industrializado autoriza a cobrança do IPI na Importação. Em verdade, aqui quer-se demonstrar que a territorialidade não pode ser argumento hábil a afastar a cobrança do IPI na Importação, pela evolução do direito tributário internacional, mas não se pode admitir que, sem autorização expressa da Constituição Federal, haja a tributação, pelo IPI, de hipótese de incidência idêntica ao do Imposto de Importação.

Em outras palavras, por mais que o princípio da territorialidade tenha uma nova faceta (aliado ao princípio da universalidade), este deve pressupor uma autorização constitucional específica para que a atividade legislativa possa tributar fatos ocorridos fora do território nacional, sempre em observância à rigidez constitucional em matéria tributária.

Nem se diga que em matéria de Imposto de Renda a Constituição Federal de 1988 não autorizou expressamente a tributação de fatos ocorridos no exterior. Conforme pode ser visto no art. 153, par. 2º, inc. I, o critério da universalidade foi adotado como informado do Imposto de Renda, sendo plenamente possível a tributação de fatos geradores ocorridos no exterior ou, muito bem, a tributação de não-residentes em território nacional, matéria tratada pela Lei n. 9.249/95.

Assim é que concordamos com Heleno Taveira Tôres no sentido de que o poder de tributar deve observar os limites específicos constitucionalmente exigidos, de modo que, ausente a autorização expressa da Carta Magna Brasileira, impossível a tributação, pelo IPI, de produto que sua industrialização se deu no exterior.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como demonstrado no decorrer do trabalho, a territorialidade não mais se afigura como um limite à tributação. A evolução dos estudos em sede de Direito Tributário Internacional demonstrou que a extraterritorialidade está vigente, podendo um Estado soberano tributar fatos ocorridos em outro Estado soberano.

Diante disso, podemos sintetizar nosso artigo em:

- a) A territorialidade em sua acepção clássica significa que só se pode tributar os fatos ocorridos em território nacional;
- b) Pela acepção clássica da territorialidade, o IPI não pode incidir na Importação por conta da industrialização ter ocorrido no exterior;
- c) A evolução dos estudos de direito tributário internacional demonstram que o princípio da universalidade modificou o que se entende por territorialidade na tributação, de modo a possibilitar a tributação de fatos ocorridos no exterior, desde que presentes elementos de conexão objetivos ou subjetivos;
- d) Diante da possibilidade de se tributar fatos ocorridos fora do território nacional, pode-se afirmar que a territorialidade não configura um limite à tributação;

- e) O IPI incidente na Importação, diante da extraterritorialidade, não é inconstitucional, pois basta a existência do elemento de conexão real com o Estado brasileiro para se admitir a tributação pelo IPI;
- f) Em que pese a existência da extraterritorialidade, a Constituição Federal é rígida em matéria tributária, de modo que, para se admitir a tributação pelo IPI em casos de industrialização ocorrida no exterior, deveria haver menção expressa na Carta Magna, o que, *in casu*, não ocorre.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, Editora Malheiros, 6^a Edição, 13^a tiragem.

BOTTALO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e estrutura**, Ed. Dialética, São Paulo, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Editora Malheiros, São Paulo, 27^a Ed.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**, Editora Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e exportação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições**. 3. ed. São Paulo, Editora: Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 5a Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2015.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**, São Paulo, Ed. Quartier Latin, 2006.