

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO – UFRJ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS – CCJE  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO – FND  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO – DIR

HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA  
ESTRANGEIRA

LEONARDO ABREU GEBARA MURARO

RIO DE JANEIRO  
DEZEMBRO DE 2016



Leonardo Abreu Gebara Muraro  
Acadêmico

Prof. Dr. Thadeu Andrade  
Orientador

Rio de Janeiro, dezembro de 2016.

Muraro, Leonardo Abreu Gebara, 1987-.  
Hipóteses de Incidência do IPI sobre produtos de  
procedência estrangeira / Leonardo Abreu Gebara  
Muraro. – 2016.  
XX f. ; XXcm

Orientador: Thadeu Andrade.  
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Curso de  
Direito, 2016.

1. Produto Importado. 2. Direito. 3. Imposto 4.  
Constitucionalidade I. Andrade, Thadeu. II.  
Universidade Federal do Rio de Janeiro. Curso de  
Direito. III. Hipóteses de Incidência do IPI sobre  
produtos de procedência estrangeira.

CDD 341.55524

LEONARDO ABREU GEBARA MURARO  
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA  
ESTRANGEIRA.

Monografia apresentada junto à Faculdade Nacional de  
Direito, da Universidade Federal do Rio de Janeiro, na área de  
concentração de Direito Tributário, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Thadeu Andrade

Rio de Janeiro  
2016

LEONARDO ABREU GEBARA MURARO  
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA  
ESTRANGEIRA.

Monografia apresentada junto à Faculdade Nacional de  
Direito, da Universidade Federal do Rio de Janeiro, na área de  
concentração de Direito Tributário, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Thadeu Andrade

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Thadeu Andrade

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof. \_\_\_\_\_

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro, dezembro de 2016.

## RESUMO

MURARO, L. A. G. *Hipóteses de Incidência do IPI Sobre Produtos de Procedência Estrangeira*. XX p. Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

Esta pesquisa busca apontar quais ações no mundo fático qualificam-se como fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados (IPI), no tocante a produtos de procedência estrangeira e quem são seus contribuintes; procurando demonstrar o entendimento de que o art. 46 do Código Tributário Nacional (CTN) merece ser revisto e que seu inciso I não deve ser recepcionado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). Tal análise é feita sob a perspectiva das lides que chegam aos tribunais, tanto administrativos como judiciais, de todo o território brasileiro. Diante da controvérsia que ainda existe nesta seara do Direito Tributário, o Poder Público, por intermédio dos órgãos Fazendários e Judiciais e o contribuinte, por intermédio de seus procuradores, acabam por gastar energia e recursos, desnecessariamente, visto que tal matéria já era para estar consolidada e livre de divergências. O material utilizado compreende legislação, doutrina, artigos e jurisprudência, especialmente os julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), que apresentam decisões díspares entre si. São abordados nesta pesquisa alguns dos princípios do Direito Tributário.

Palavras-chave: Produto Importado. Direito. Imposto.  
Constitucionalidade.

## ABSTRACT

This research indicates which actions in the factual world qualify as taxable events of the tax on industrialized products, regarding the foreign origin of products and who are their taxpayers; tries to demonstrate that article 46 of the National Tax Code must be revised and its section I must not be sanctioned by the Brazilian Federal Constitution of 1988. This analysis is done from the perspective of the trials that come before the courts, both administrative and judicial, throughout Brazil. Faced with the controversy that still exists in this field of the Tax Law, the Government, through the treasury and judicial organs and the taxpayers, through their attorneys, end up spending energy and resources unnecessarily, as this matter should be already consolidated and free of divergence. The material comprises legislation, doctrine, articles and case law, especially from the Supreme Federal Court and Superior Court of Justice, which have disparate decisions together. There are some of the principles of tax law approached in this research.

Key-words: Imported product. Law. Tax. Constitution.



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	00
CAPÍTULO 1 .....	00
1.1 Conceitos .....	00
1.2 Da Regra Matriz de Incidência do IPI.....	00
CAPÍTULO 2. ....	00
2.1 Mera existência do produto.....	00
2.2 Imposto sobre a Produção.....	00
2.3 Repercussão Geral Recurso Extraordinário 723651/RS.....	00
CAPÍTULO 3 .....	00
3.1 Da alternatividade dos incisos do artigo 46 do CTN .....	00
3.2 Da cumulatividade dos incisos do artigo 46 do CTN.....	00
CAPÍTULO 4. ....	00
4.1 Da Inconstitucionalidade do IPI na Importação: Ausência de Expressa Autorização na Carta Magna.....	00
4.2 Da usurpação da finalidade do Imposto de Importação.....	00
4.3 A bitributação vedada quando da dupla cobrança do IPI na revenda pura e simples de produtos importados (art. 46, I e II, CTN).....	00
4.4 Da isonomia na equiparação do comerciante importador ao produtor nacional.....	00
CONCLUSÃO .....	0
0	
6. Referências Bibliográficas.....	00

## INTRODUÇÃO

Ao se iniciar o estudo do Direito Tributário, segmento do Direito Financeiro, é importante compreender como são constituídas as relações jurídico-tributárias entre o Estado e as pessoas de direito que vivem e são filiadas em seu território. Por se tratar de ramo de Direito Público, o Direito Tributário constitui relações jurídicas a partir da expedição, pelas autoridades competentes, de normas de caráter obrigatório, ou seja, leis compulsórias que vinculam as pessoas de direito ao Estado e seus entes federativos.

Podemos entender que os deveres advindos das relações jurídicas tributárias formam o que chamamos de obrigação tributária, que de acordo com o entendimento do autor Eduardo Marcial Ferreira Jardim “representa um vínculo abstrato pelo qual uma pessoa – sujeito ativo – fica investida do direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação de outra pessoa – sujeito passivo –, sobre o qual recai o dever jurídico correspondente”.<sup>1</sup>

Ocorre que, no exercício cotidiano das relações entre sujeito ativo e sujeito passivo, é comum o conflito de interesses, dos quais nascem os litígios de natureza Fazendária. Um destes conflitos recai sobre a controvérsia tanto doutrinária como jurisprudencial acerca das hipóteses de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – o IPI. A controvérsia paira sobre quais situações não de ensejar a constituição de uma obrigação tributária, ou seja, quais são os fatos jurídicos que se praticados pelo contribuinte irão fazer nascer o dever de dar uma prestação pecuniária para o ente tributante.

O tema foi escolhido em razão da importância da questão da tributação e seus efeitos sob o sujeito passivo: o contribuinte de fato ou o contribuinte de direito. Podemos observar que a prática da tributação é uma atividade complexa e cheia de meandros, uma vez que pequenas alterações na forma de interpretar e aplicar uma lei terão conseqüências impactantes que afetam diretamente a vida das pessoas de direito que vivem ou são filiadas em terras brasileiras. Os efeitos da tributação afetam de sobremaneira as atividades humanas e econômicas e devem ser encarados com a devida postura de seriedade e responsabilidade para com os contribuintes.

Esse tema é objeto de controvérsias e interpretações das mais diversas, uma vez que ao regular fiscal e extrafiscalmente as atividades econômicas e as manifestações de

---

<sup>1</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 255

riqueza delas oriundas, o legislador vai alterar a lógica da liberdade do mercado, fazendo com que os agentes econômicos, eventualmente, tenham que refazer as projeções de investimentos e cálculos de custos, outrossim, mudando, muitas das vezes, planejamentos empresariais e mercadológicos de anos a fio. Não podendo se estabelecer um padrão que será sempre respeitado, tendo em vista que há mudanças de aplicabilidade da lei conforme novas diretrizes de interpretação das normas, o jogo econômico perde previsibilidade, sendo possível alterar as regras depois de ter começado o jogo. Tal fato pode ter consequências extremamente negativas para a economia de um país que depende, na maior das vezes, da imagem que projeta para os investidores, tanto nacionais como estrangeiros. Não interessa a um investidor aplicar seu tempo e dinheiro num país cuja economia é ditada por regras inconstantes ou sobremaneira onerosas para o desenvolvimento da atividade empresária.

No Brasil, existem limites, constitucionalmente previstos, que servem para frear a gana arrecadatória que pode, eventualmente, tomar os sujeitos ativos das relações jurídico-tributárias. Temos como exemplos os Princípios da Anterioridade Ano-Calendário, da Anterioridade Nonagesimal; Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, Princípio de Vedação ao Confisco, Princípio da Capacidade Contributiva, dentre outros. Portanto, o presente estudo se interessa por sopesar as relações e conflitos de interesse entre Estado e contribuinte, analisando, às luzes da legislação constitucional e infra-constitucional, doutrina e jurisprudência quando serão justos ou injustos, eficazes ou ineficazes os efeitos das normas tributárias no mundo material.

O trabalho tem por objeto o estudo das hipóteses de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, mais especificamente com relação aos produtos importados, ou seja, de procedência estrangeira. Serão analisadas quais ações no mundo fático qualificam-se como fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados para produtos importados e quem são seus contribuintes.

Sendo o IPI um imposto de competência exclusiva da União, consoante enunciado da Constituição Federal de 1988 (CF/88)<sup>2</sup>, limitarei a abordagem do trabalho para este único ente tributante, pois o único que configura como sujeito ativo da obrigação tributária constituída quando da concretização das hipóteses de incidência do tributo. Além de ser também o ente competente para efetivar a cobrança e gerenciamento do IPI.

---

<sup>2</sup> Art. 153: Compete à União instituir impostos sobre:  
IV – produtos industrializados

No primeiro capítulo desta monografia, serão conceituados os termos de relevância e indicados os dispositivos legais atinentes ao tema.

Em seguida, no segundo capítulo, serão apontados os argumentos a favor e os argumentos contra a cobrança do IPI quando do desembaraço aduaneiro de produtos importados, previsto no inciso I do art. 46 do Código Tributário Nacional (CTN).

Dando seqüência, no terceiro capítulo, de igual sorte, serão apontados os argumentos a favor e os argumentos contra a cobrança do IPI quando da saída dos estabelecimentos industriais ou equiparados, a que se refere o parágrafo único do art. 51, conforme previsto no inciso II do art. 46 do CTN.

Por fim, no quarto capítulo, farei uma análise de pontos controvertidos na doutrina sobre qual seria a melhor leitura do art. 46 do CTN.

Vislumbro, com o presente trabalho, que os litígios oriundos dos diferentes entendimentos de como deve ser a aplicação do art. 46 do CTN possam ser evitados e tal matéria pacificada nos tribunais pátrios.

*“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.”*

Benjamin Franklin

## **CAPÍTULO 1**

### **DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

Inicialmente, para a adequada compreensão do que será exposto no presente trabalho, faz-se necessário a definição dos termos relevantes que serão tratados.

#### **1.1 Conceitos**

##### **1.1.A) Tributo**

À priori, como iremos tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados, que é uma espécie de tributo, cabe indagar o que seria um tributo. Importante ressaltar que a Constituição Federal de 1988 não estabelece formalmente uma definição formal de tributo, dando essa atribuição à lei complementar, conforme o comando do caput do art. 146. Por sua vez, o termo tributo é alvo de definição jurídico-positiva gravada no art. 3º do CTN – lei ordinária recepcionada com status de lei complementar pela CF/88 – que preceitua: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Já a lei, a Lei 4.320/64 dispõe em seu art. 9: “Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

A doutrina é rica em definições de tributo. A título de exemplo, desaprovando a definição estritamente legal de tributo, Luciano Amaro, por conceber que não cabe à lei e sim à doutrina definir e classificar um instituto de direito, o conceitua como a “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”<sup>3</sup>

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

Assumindo o mesmo significado de “dever jurídico” colocado por Amaro, de igual sorte, temos a definição de Dino Jarach: “O tributo é uma prestação pecuniária coativa de um sujeito (contribuinte) ao Estado ou outra entidade pública que tenha direito a exigí-lo.”<sup>4</sup>

Ademais, o tributo comporta também a idéia de norma jurídica tributária, como bem averbou Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, pois criar um tributo nada mais é do que estatuir um preceito normativo.

Pois bem, as características elementares que distinguem o tributo de outras formas de prestação de caráter genérico são: (i) a compulsoriedade, sendo esta a característica central do conceito de tributo. A ausência de relevância da manifestação de vontade se dá pois a exação nasce de um dever jurídico que é instituído através de um preceito normativo. É através de lei, de caráter impositivo / cogente que se cria o tributo, portanto, seu cumprimento é obrigatório, não podendo o sujeito passivo a quem a lei exige a prestação se furtar da responsabilidade contraída;

(ii) a forma pecuniária, exprimindo a intenção do legislador de fazer com que o contribuinte adimpla a obrigação através de dinheiro, possibilitando ao Estado assegurar os meios financeiros de que necessita para cumprir os seus mais variados objetivos;

(iii) ação que não constitua ato ilícito, característica essencial para não confundir o tributo com sanção penal. A obrigação tributária não tem natureza sancionatória e surge de ações lícitas, perfeitamente harmônicas com o ordenamento pátrio, porém, por ficção jurídica, o legislador ordena que certos atos compreendidos no mundo material sejam ensejadores do dever jurídico de dar prestação pecuniária ao Estado;

(iv) a cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, disposição que estipula que o tributo deve ser cobrado por sujeito ativo – detentor de capacidade tributária ativa –, sem concessão a qualquer margem de discricionariedade, ou seja, a autoridade tributária não pode analisar se é conveniente ou oportuno cobrar a prestação, ela deve cobrar de maneira vinculada, obrigatória;

### 1.1.B) Imposto

---

4 JARACH, Dino. *El hecho imponible*, 2. ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p.9-10

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p.16.

Imposto é espécie do gênero tributo, cuja definição legal está disposta no art. 16 do CTN: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” A partir de tal definição podemos depreender que a relação jurídico-tributária desta espécie de tributo nasce sem qualquer atividade específica do Estado relativa ao sujeito passivo. A obrigação vai surgir de mera situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, sendo o imposto, portanto, um tributo incidente sobre a manifestação de riqueza do sujeito passivo (devedor).

Logo, as pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a idéia de solidariedade social, o que quer dizer que, em tese, aqueles que detêm mais recursos contribuem mormente aos demais.

Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres ensina que:

Imposto é o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receitas para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição<sup>6</sup>.

Assim sendo, os impostos são, por definição tributos não vinculados a qualquer atividade por parte do Estado, bastando o sujeito passivo se adequar ao tipo tributário previsto na norma jurídica para se tornar contribuinte do respectivo gravame. É importante destacar que assim como não há vinculação de atividade para a incidência do fato gerador, também não há vinculação para a arrecadação oriunda dos impostos, cuja receita, como regra, não pode ter destinação vinculada a órgão, fundo ou despesa, proibição esta prevista na própria CF/88, em seu art. 167, IV.

O que nos interessa, por ora, como já mencionado anteriormente, é o Imposto sobre Produtos Industrializados. Portanto, a ação no mundo material que ensejará a constituição da relação jurídico-tributária entre o ente tributante competente – no caso do

---

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.322

IPI, a União – e o contribuinte do tributo será o ato de industrializar, conforme dispõe o inciso II do art. 24 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

Eduardo Sabbag conceitua o Imposto sobre Produtos Industrializados afirmando que:

(...) o IPI é imposto real, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.<sup>7</sup>

### 1.1.C) Fato Gerador X Hipótese de Incidência

Faz-se mister diferenciar estas duas locuções muito utilizadas na seara do Direito Tributário e que, com bastante freqüência, são confundidas uma com a outra. A hipótese de incidência nada mais é do que a norma jurídica em abstrato; é o tipo legal positivado pela norma. Portanto, se trata da descrição hipotética de situações da vida que podem fazer nascer uma obrigação tributária para aqueles que se enquadrem na descrição normativa. A hipótese de incidência, comumente, é referida como fato gerador em abstrato, daí, provavelmente, é que surge a confusão entre as locuções.

Por sua vez, o fato gerador é a concretização no mundo fenomênico de atos que se enquadram na norma em abstrato, ou seja, atos que se subsumem à hipótese de incidência. A ocorrência do fato gerador se dá quando do encontro entre o fato impositivo e a norma abstrata. Importante salientar que sem a ocorrência do fato gerador, não há que se falar em relação jurídico-tributária e, portanto, não há que se falar em obrigação tributária. É necessário que o sujeito passivo pratique a conduta ou situação tipificada na norma abstrata para que haja a ocorrência do fato gerador e que, por conseqüência, nasça a obrigação tributária.

Em consonância a essa conjectura é a lição de Amílcar de Araújo Falcão, conceituando fato gerador como “o pressuposto material utilizado pelo legislador para

---

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário. Edição Atualizada**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.1128



estabelecer a instalação do vínculo obrigacional.”<sup>8</sup> Como se vê, o renomado autor emprega a mencionada terminologia com o significado de fato jurídico.<sup>9</sup>

Na mesma concordância, Geraldo Ataliba ensina que “a hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”<sup>10</sup> E o autor continua, distinguindo bem a criação do tributo, abstratamente, pela lei, e o surgimento de cada obrigação tributária:

Fase de criação do tributo (função tributária abstrata). Promulgação de uma lei e criação do imposto como instituto jurídico (definição legal do fato imponible). Essa fase se decompõe, conceptualmente, em dois elementos:  
a) promulgação de uma lei tributária e definição, nela, de uma hipótese legal; b) a lei vincula a produção de certos efeitos jurídicos (a obrigação de pagar um tributo) à realização da hipótese legal que nela se contém, vale dizer, ao fato imponible. A hipótese legal é só uma definição contida numa lei. Pertence ao mundo dos valores jurídicos. Pelo contrário, o fato imponible real é a realização dessa hipótese legal. Pertence ao mundo da realidade fática.<sup>11</sup>

Nos interessa, por ora, o fato gerador do IPI quando do desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros, como veremos a seguir, analisando se tal fato gerador está em harmonia com nosso ordenamento jurídico pátrio.

#### 1.1.D) Desembaraço Aduaneiro

Já que a presente monografia se limita a analisar a incidência do IPI para produtos estrangeiros, é mister que se esclareça o que é o desembaraço aduaneiro.

A Receita Federal, em seu site, assim classifica: “o despacho aduaneiro de mercadorias na importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação às mercadorias importadas, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.”<sup>12</sup>

---

8 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 17.

9 Ibid. p. 18

10 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 58.

11 Ibid. p. 59

12 PORTAL DA RECEITA FEDERAL, disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/procaduexpimp/despadiimport.htm> Acesso em 18/06/2016

Realmente, a palavra desembaraço designa a liberação, e portanto, consubstancia a autorização para a entrega do bem importado ao respectivo importador. José Roberto Vieira nos ensina que “desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.”<sup>13</sup> Logo, nada mais é que o último procedimento atinente ao processo de importação de um produto.

O desembaraço aduaneiro está colocado no art. 46 do CTN como uma hipótese de incidência do IPI. A ocorrência do desembaraço aduaneiro seria fato gerador desse imposto.

## 1.2 Da Regra Matriz de Incidência do IPI

Dando seguimento, para a adequada compreensão do que será exposto no presente trabalho, faz-se necessário o conhecimento das normas relativas à regência do IPI e, portanto, cabe trazer à lume os dispositivos aplicáveis:

### Constituição da República Federativa do Brasil/1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

(...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - **importação de produtos estrangeiros**;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

---

13 VIEIRA, José Roberto. **IPI – Regra Matriz de Incidência**. Curitiba: Juruá Editora, 1993, p. 98.

**IV - produtos industrializados;**

(destaques não constantes do original)

Código Tributário Nacional

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

**I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;**

**II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;**

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

**Parágrafo único. 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.**

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

**II - no caso do inciso II do artigo anterior:**

a) **o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;**

b) **na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria**, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

(...)

Art. 51. **Contribuinte do imposto é:**

**I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;**

**II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;**

**III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;**

**IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.**

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

(destaques não constantes do original)

Decreto nº 7.212/10 (RIPI – Regulamento do IPI)

**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, (...)**

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art.4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

**Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:**

**I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;**

(...)

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

**II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento**, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar);

**III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem**, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar);

(...)

Art. 35. Fato gerador do imposto é:

**I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;** ou

**II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.**

(destaques não constantes do original)

Dispostos os artigos pertinentes à matéria, passemos então à análise das hipóteses de incidência do IPI sobre produtos importados.

## **CAPÍTULO 2**

### **DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPI NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO**

Em seu art. 153, IV, a CF/88 outorga competência à União Federal para instituir imposto sobre produtos industrializados. Entretanto, a Carta Magna não disciplina o conceito de IPI, motivo pelo qual emerge, de início, discussão sobre a aplicabilidade do referido imposto. Trata o imposto de gravar somente o processo de produção ou trata também de gravar o produto industrializado, per se?

Por sua vez, o CTN, ao disciplinar a matéria, prevê no art. 46 as três hipóteses de incidência do imposto em questão e, em seu parágrafo único dispõe 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.”

Da leitura do parágrafo único, vê-se que o CTN procurou definir o conceito de “produto industrializado”. De igual modo, o Decreto nº 7.212/10 (RIPI) buscou trazer sua interpretação no art. 4º, seguindo na mesma linha o conceito explicitado pelo CTN, porém, abrangendo a definição ao incluir os termos funcionamento, acabamento e apresentação.

No regime da CF/88, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados. 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 Constituição, como é o caso do conceito de produto industrializado.

Ante a conceituação do IPI nos dispositivos citados, há diferentes interpretações para a aplicabilidade dele. De um lado há a corrente doutrinária que entende que o fato gerador do referido tributo é o produto industrializado, por si só. De outro lado, há a corrente que entende que o fato gerador é o processo de produção, pois o imposto seria sobre a produção e não sobre a simples operacionalização com o produto industrializado.

## **2.1 Mera existência do produto**

Endossa a corrente de que basta a operacionalização com o produto industrializado o ilustre jurista Aliomar Baleeiro, que ensina que “o IPI recai sobre o produto, sem atenção de seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria, sendo que o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos

característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização.”<sup>14</sup> Isso quer dizer que, para Baleeiro, não importa onde ocorreu o processo de industrialização, se foi em território nacional, ou alhures. Portanto, quando do desembaraço aduaneiro, há a ocorrência do fato gerador para os produtos que não foram industrializados no Brasil, mas no estrangeiro.

Nesse mesmo sentido é a lição de Kiyoshi Harada, que acompanha o entendimento do jurista Hugo de Brito Machado:

Em estudos anteriores, consideramos como o fato gerador do IPI a descrição legislativa contida no parágrafo único do art. 46 do CTN, o que conduziria à inconstitucionalidade da cobrança do IPI em relação aos produtos estrangeiros importados, como assevera o jurista Edvaldo de Brito.

Contudo, reexaminando a matéria à luz do que dispõe o art. 153, IV da CF entendemos acertada a posição de Hugo de Brito Machado, para **quem o aspecto material ou nuclear do fato gerador do IPI pressupõe a existência de produto industrializado**, cujo conceito está no parágrafo único do art. 46 do CTN e no art. 3º da Lei nº 4.502 de 30/04/1964, antiga lei do imposto sobre consumo que continua regendo o atual IPI e que em nada mudou a não ser a sua denominação. É o fato gerador se concretiza nos momentos indicados nos incisos I a III do art. 46 do CTN.<sup>15</sup> (destaques não constantes do original)

Por sua vez, Hugo de Brito Machado complementa:

Em face o anteriormente exposto, nossas respostas às questões jurídicas inicialmente 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**<sup>16</sup>. (destaques não constantes do original)

Como pode se depreender, estes autores encampam a corrente que defende a mera existência do produto e sua operacionalização como fato gerador do IPI, sendo irrelevante o local da industrialização, portanto, o produto estrangeiro que adentra o país será alvo da exação.

Kiyoshi Arada ainda rechaça o argumento de que o IPI não é um imposto de comércio exterior, razão pela qual não poderia incidir sobre o desembaraço aduaneiro – fato gerador do II – Imposto de Importação:

Há, data vênia, um duplo equívoco nesse entendimento. Primeiro, porque a posição topográfica do imposto de importação (art. 153, I da CF) não confere primazia sobre o IPI (art. 153, IV da CF). Em segundo lugar, ambos os

14 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.184.

15 HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/21767>. Acesso em: 20 junho 2016

16 MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. In: Revista Dialética Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n 69, p.77-85.

impostos são de competência impositiva da União, pelo que não há que se falar em bitributação jurídica.

**Seja como for, o certo é que, apesar da vigência do IPI desde a Constituição Federal de 1946 (com o nome de imposto sobre consumo), até hoje não há julgado declarando a inconstitucionalidade da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro em razão do ato da industrialização ter ocorrido no exterior, portanto, fora do alcance da nossa legislação por força do princípio da territorialidade das leis.**

O que existem são acórdãos condenando a cobrança do IPI no desembaraço aduaneiro, porque nesse caso há incidência do imposto de importação, ferindo o princípio da bitributação.<sup>17</sup>  
(destaques não constantes do original)

Pois bem, o posicionamento dessa corrente doutrinária endossada por Aliomar Baleeiro, Hugo de Brito Machado e Kiyoshi Arada vem sendo contestado nos tribunais pátrios quando do julgamento dos litígios versando sobre o assunto; há controvérsia doutrinária e jurisprudencial quanto à incidência ou não do IPI na importação de produto industrializado. Vejamos alguns julgados que foram ao encontro da tese:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA. PIS /COFINS - IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865 /04. VALOR ADUANEIRO. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. É devida a incidência do IPI nos casos de importação de veículo automotor, por pessoa física, para uso próprio, **pois o desembaraco aduaneiro se insere entre os fatos geradores do referido tributo, o qual incide sobre o produto e não sobre a atividade de comercialização ou fabricação, sendo irrelevantes a natureza do importador e o seu objetivo.** 2. A se admitir a tese do impetrante, chegar-se-ia à conclusão de que em nenhuma hipótese haveria a incidência do IPI, pois o consumidor final que adquire um veículo importado, ou mesmo nacional, em uma concessionária, também o faz para uso próprio, não havendo outra operação de comercialização ou industrialização, de modo que, reconhecer a não incidência do imposto para aquele que compra o produto diretamente no exterior, viola o princípio da isonomia, além de atentar contra o interesse público e a proteção da indústria nacional. 3. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 559.937/RS, submetido ao regime de repercussão geral, reconheceu a inconstitucionalidade da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraco aduaneiro e do valor das próprias contribuições", contida no citado art. 7º, I, da Lei 10.865 /2004. 4. Remessa oficial e apelação parcialmente providas. (TRF-5 - REEX: 8026248520134058300, Relator: Desembargador Federal Raimundo Alves de Campos Jr., Data de Julgamento: 30/01/2014, Terceira Turma)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA MERCADORIA IMPORTADA NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO - AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA RECONHECIMENTO DO CRÉDITO - COMPENSAÇÃO QUE NÃO SE OPERA. Preliminar rejeitada. **O IPI incide sobre produtos industrializados no exterior, hipótese em que o fato gerador se dá com o seu desembaraço aduaneiro no território nacional, nos termos do inciso I do art. 46 do CTN. Não há qualquer inconstitucionalidade, o importador arcar com o IPI, seja comerciante, industrial ou mesmo pessoa física, uma vez que resta caracterizada a hipótese de incidência tributária quando da importação do objeto industrializado, bem assim a ocorrência do fato gerador no momento do desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira.** O direito subjetivo à compensação somente nasce quando presentes a obrigação tributária

---

17 Ibid.



e a obrigação de devolução, devidamente prevista em lei. Faz-se necessário que o indébito seja reconhecido na esfera administrativa ou judicial para que se possa verificar a compensação, na medida em que somente após efetivamente reconhecido o direito à repetição que a compensação pode se dar. Apelação não provida. (TRF-3 - AMS: 8810 SP 2003.61.09.008810-6, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, Data de Julgamento: 18/06/2009, TERCEIRA TURMA)

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 79 DA MP 2158-35/2001. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA OU VAREJISTA A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. INCIDÊNCIA DE IPI. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO A NORMA CONSTITUCIONAL. 1. O artigo 153, IV, da CF apenas prevê a competência da UNIÃO para instituir imposto sobre produtos industrializados, cabendo à lei complementar dispor acerca das normas gerais da legislação tributária, definir os tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, dentre eles o IPI, delimitar seus fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes. 2. O Supremo Tribunal Federal já assentou, inclusive em situação muito similar a presente que: •É evidente a impossibilidade de cotejo direto do ato impugnado com o texto da Constituição do Brasil. Não há como afirmar sua inconstitucionalidade sem o prévio cotejo de seu texto com o art. 51 do Código Tributário Nacional. Daí porque a ofensa à Constituição seria indireta, manifestando-se em primeiro plano, uma questão de legalidade-. 3. Em relação à arguição de inconstitucionalidade da própria equiparação legalmente prevista, é certo que o IPI incide sobre o produto industrializado e não sobre a industrialização em si, pouco importando se essa ocorre dentro ou fora do país, o que significa que a incidência do IPI é sobre o produto. 4. **A tributação do IPI encontra seus parâmetros no artigo 153, IV, da Constituição Federal, e não excluiu a incidência do aludido imposto sobre os produtos importados, sendo o desembaraço aduaneiro o seu fato gerador, nos moldes indicados pelo artigo 46, I, do CTN.** 5. A Medida Provisória nº 2158-35/2001 tem força de lei e traça uma regra de equiparação, e que não viola o princípio da isonomia, pois direcionada a todos os contribuintes da categoria na mesma situação. 6. O artigo 79 da MP 2158-35/2001 está em perfeita sintonia com o princípio da igualdade tributária posta no artigo 150, III, da CF, eis que apenas equiparou a estabelecimento industrial os sujeitos que se encontram na situação ali descrita, sendo que o próprio artigo 51 do CTN, estabelece em seu inciso II o industrial, ou quem a lei a ele equiparar, como contribuintes do IPI. 7. Portanto, foi a própria lei complementar, no caso o CTN, norma geral em matéria tributária (artigo 146, III, da CF) que antecipou a equiparação feita pela Medida Provisória n. 2158-35/2001, em seu artigo 79. 8. Em relação à alegação de bis in idem, por ocasião do desembaraço aduaneiro, que ocorreria na incidência concomitante do IPI com o Imposto de Importação, o STJ já decidiu que a •questão em foco foi objeto das lentes de Hugo de Brito Machado, que diagnosticou que não se cuida de bitributação, mas, na verdade, de bis in idem, o que não configura inconstitucionalidade alguma, pois as exações, leiam-se IPI e imposto de importação, pertencem à competência tributária da mesma pessoa política, a União—(REsp 846.667/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 7.3.2007). 9. Inexiste violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da não surpresa e de não submetimento do legislador à Constituição, pois •a disciplina de temas relacionados ao IPI e a outros impostos federais via medida provisória, que possui força de lei, é hoje admitida com tranquilidade na seara tributária, desde que esta não incida nas vedações previstas no art. 62, § 1º, da CR/88, o que não é o caso da medida provisória em comento-. 10. Arguição de inconstitucionalidade do artigo 79 da Medida Provisória n.º 2158-35/2001 rejeitada. (TRF-2 - ARGINC: 200550010044819 RJ 2005.50.01.004481-9, Relator: Desembargadora Federal SALETE MACCALOZ, Data de Julgamento: 05/03/2012, PLENÁRIO, Data de Publicação: E-DJF2R - Data::13/03/2012 - Página::1)

MANDADO DE SEGURANÇA. IPI SOBRE IMPORTAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E DA ESSENCIALIDADE. 1. **A disciplina constitucional do IPI (art. 153, IV e § 3º, CF) limita-se a conferir os contornos gerais ao tributo, especialmente quanto aos princípios a serem observados pelo legislador ordinário para sua instituição. A definição do fato gerador e da base de cálculo incumbe à legislação complementar e ordinária. Dessa forma, não se cogita qualquer inconstitucionalidade por se considerar a**

**importação (desembaraço aduaneiro) como hipótese de incidência do IPI.** 2. A incidência concomitante do IPI e do imposto de importação (bis in idem) não invalida a cobrança, visto que não há uma completa superposição dos tributos (STJ, RESP nº 846667, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins. DJ de 06/02/2007). 3. A ausência de normatização expressa na Constituição para incidência do IPI nos produtos industrializados no exterior, tal como ocorre com o ICMS (art. 155, IX, a), não afasta sua exigibilidade nesses casos. Trata-se de tributos atrelados à competência de entes políticos diversos e, ao que tudo indica, a menção da Constituição ao ICMS nas importações leva em conta a importância desta exação para a manutenção financeira dos Estados-membros. 4. A alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade confunde-se com a impugnação do próprio fato gerador previsto em lei: o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira. Nesse contexto, o fato da impetrante não realizar nenhum ato de industrialização não obsta a cobrança do IPI. A exação busca onerar a industrialização de produto ocorrida no exterior e seu ingresso no território brasileiro. Esse fato coaduna-se com a própria base econômica eleita na Constituição: a operação com produtos industrializados, e não a industrialização em si. 5. A essencialidade é critério que envolve a valoração do que é indispensável e necessário à vida humana, mensurado por fatores que variam no tempo e no espaço, conforme a evolução e os padrões de exigência da sociedade. Esse juízo de valor está implícito, tanto na atividade legislativa, ao dispor sobre as condições e limites para a fixação de alíquotas, quanto na atividade do Executivo, ao alterar as alíquotas do IPI, segundo as determinações legais, cumprindo ao Judiciário reconhecer sua adequação ou não aos ditames constitucionais. (TRF-4 - AC: 3955 PR 2008.70.00.003955-0, Relator: OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, Data de Julgamento: 04/05/2010, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 26/05/2010) (destaques não constantes do original)

## 2.2 Imposto sobre a Produção

Para a segunda corrente de pensamento, a base econômica definida constitucionalmente é a “operação com produto industrializado”, o que pressupõe a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial.

Para a correta incidência do IPI, não basta que o produto objeto do negócio jurídico tenha sido industrializado em algum momento, mas sim, que se tribute a própria produção quando ela acontece.

Acerca do tema, Rogério Lima ressalta com propriedade:

[...] a operação que envolve produto industrializado, cuja referência faz a Constituição no caso do IPI, engloba as atividades de produzir e fazer sair o produto. **Logo, a saída do produto está intimamente ligada a sua produção, ou seja, há estrita comunicação entre os aspectos material e temporal da hipótese de incidência do imposto.**<sup>18</sup>

[...] reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto estrangeiro industrializado no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. O simples argumento de que a importação tanto pode ser de produto de produto

---

18 LIMA, Rogério. **A Inconstitucionalidade do IPI na importação.** In: Revista Dialética Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, n 77, p. 126.

não industrializado, em razão do silêncio do legislador constituinte, não legitima a cobrança do IPI na importação. O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI. E quanto a isso há duas linhas de pensamento totalmente opostas: 1ª que entende incidir o IPI tão só sobre o produto, e aí, ao ingressar o produto no território nacional, sendo industrializado, certamente o importador deverá pagar tanto o Imposto de Importação como o IPI; e 2ª) **que considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país. [...] IPI sobre a importação de produto estrangeiro industrializado ultrapassa seus limites constitucionais**<sup>19</sup>.  
(destaques não constantes do original)

Também oferece valiosa contribuição ao assunto o eminente jurista Leandro Paulsen, que aduz, *in verbis*:

A hipótese de incidência do IPI tem de estar circunscrita, na legislação infraconstitucional, necessariamente, à operação com produto que tenha sido industrializado, sob pena de inconstitucionalidade. [...] **o IPI não se qualifica como “imposto sobre o comércio exterior”, mas como imposto sobre a “produção”**. Não é adequado considerarmos o IPI, inserido pelo CTN dentre os impostos sobre produção e circulação (Livro I, Título III, Capítulo IV) e com competência restrita às operações com produtos industrializados (art. 153, IV c/c §3º, II, da CF), como se estivéssemos ainda em face do vetusto imposto de consumo, seu antecessor, relativamente ao qual não guarda mais equivalência desde o advento da EC 18/65 e do CTN/66.<sup>20</sup>

O termo industrializado, na norma de competência do art. 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação. Não basta que simplesmente não se esteja cuidando de produto in natura; **não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes.**<sup>21</sup>  
(destaques não constantes do original)

Ainda corroborando essa corrente doutrinária, suscitando a questão da territorialidade das leis, Edvaldo Brito sustenta que tributar um fato jurídico que ocorreu fora da abrangência de competência das leis brasileiras seria um ato de estender a soberania nacional para fora do país e, assim, 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,

19 LIMA, Rogério. **A Inconstitucionalidade do IPI na importação**. In: RDDT, 2002, n 77, p.128 e 132.

20 PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 122-123.

21 PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 99.

**pode-se afirmar, de logo, que não é possível, juridicamente, admitir a tributação, pelo IPI, do desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira.**<sup>22</sup>

**O IPI não pode ser cobrado nas operações de importação sobre produtos cujo processo de industrialização tenha ocorrido fora do território brasileiro,** porque, dessa forma, estar-se-ia espeçando a soberania brasileira para alcançar elementos que não se encontram em conexão com o seu território, e se estaria abrangendo, de modo defeso, fatos que se localizam fora de sua soberania territorial.<sup>23</sup>  
(destaques não constantes do original)

No mesmo diapasão, Rogério Lima defende a inconstitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação:

[...] reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto industrializado no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. O simples argumento de que a importação tanto pode ser de produto não-industrializado como de produto industrializado, em razão do silêncio do legislador constituinte, não legitima a cobrança de IPI na importação. O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI [...] **considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país [...] o IPI sobre a importação de produto estrangeiro industrializado ultrapassa seus limites constitucionais.**<sup>24</sup> (destaques não constantes do original)

Vejamos, agora, julgados das cortes nacionais que se posicionam no sentido de que o IPI deve incidir sobre o processo de produção e industrialização, indo de encontro com a tese de que basta a mera existência do produto:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÃO ENTRE EMPRESA ARRENDADORA E EMPRESA BRASILEIRA. - Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, IX, a, da CF, com a redação da EC 33/2001. - **A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da CF. A competência outorgada enseja a sua incidência sobre "operação" com "produtos:"industrializados", ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não necessariamente destinado ao comércio (mercadoria), submetido por um dos contratantes a processo de industrialização. Pressupõe, assim, a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial. - Negócio internacional que implique a entrada de produto no território brasileiro mas que seja realizado com empresa estrangeira que não produziu o equipamento não configura "operação com produto industrializado" no sentido do art. 153, IV, da CF, por ser alheio à fase de industrialização, não se sujeitando à incidência de IPI. - Através do contrato de arrendamento, o arrendador se compromete a efetuar a compra e o leasing para o arrendatário. O arrendador, assim, interpõe-se entre o fornecedor e o arrendatário, não havendo negócio jurídico direto entre**

22 BRITO, Edivaldo. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, vol.1, p. 379.

23 BRITO, Edivaldo. Comentários ao Código Tributário Nacional. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 433.

24 LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação.** In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, n 77, p.128 e 132.

estes a configurar operação com produto industrializado. O fato de o produto ser enviado diretamente pela fornecedora à arrendatária não descaracteriza tal situação jurídica, eis que é entregue produto que tem como proprietária, já naquele momento, a arrendadora. (TRF-4 - AMS: 64205 SC 2000.04.01.064205-5, Relator: LEANDRO PAULSEN, Data de Julgamento: 03/09/2003, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 22/10/2003 PÁGINA: 338)

RECURSO ESPECIAL Nº 1.536.601 - MG (2015/0134260-9) RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL RECORRIDO : LÍDER TÁXI AÉREO S/A - AIR BRASIL ADVOGADOS : MARGHERITA COELHO TOLEDO HENRIQUE SILVA DE CASTRO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. **NÃO OCORRÊNCIA. IPI. FATO GERADOR. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE AERONAVE. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. ART. 557, CAPUT, DO CPC. DECISÃO** Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, a, da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 178/183): **PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL/APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA DE AERONAVE. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. 1. Não incide o IPI na importação de aeronave ou de qualquer outro bem por pessoa física ou jurídica e para uso próprio**, considerando a impossibilidade de compensá-lo nas etapas da comercialização, que não existem no caso (Constituição, art. 153/IV § 3º item II). **2. O Supremo Tribunal Federal decidiu que o desembaraço aduaneiro não constitui fato gerador do IPI porque a incidência do tributo ocorre sobre operações com produtos industrializados, ou seja, sobre negócios jurídicos que tenham por objeto bem submetido a processo de industrialização por um dos contratantes. (...) os precedentes que denotam a não incidência do imposto nas importações de veículos por pessoa física guardam estrita pertinência com o feito em comento. Em ambos os casos, o imposto estaria incidindo sem uma correlação imediata com sua base econômica constitucionalmente definida, de modo que seu critério material estaria associado tão somente ao ingresso do produto no país. (...) o que viabiliza a cobrança desse imposto, na importação, não é a mera entrada do produto no país, mas seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio** (RE 643.525 AgR, r. Ministro Dias Toffoli, 1ª Turma em 26/02/2013). 3. Agravo regimental e apelação da impetrante providos. Os embargos de declaração interpostos foram rejeitados (e-STJ fls. 198/201). Alega a recorrente que houve violação aos arts. 535 do CPC, 79, da Lei 9.430/96 e 46, I, e 111 do CTN. Sustenta, em síntese, além de negativa de prestação jurisdicional, que o art. 79, da Lei nº 9.430/96 permite a cobrança proporcional do IPI incidente sobre bem admitido temporariamente no território nacional. Contra-razões nas e-STJ fls. 256/270. Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 294/295). É o relatório. Decido. A irresignação não merece acolhida. De início, afasto a ocorrência da alegada ofensa ao artigo 535, do CPC. É que o Poder Judiciário não está obrigado a emitir expresse juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando para fundamentar o decidido fazer uso de argumentação adequada, ainda que não espelhe quaisquer das linhas de argumentação invocadas. Quanto ao mérito, verifico que o acórdão recorrido restou assentado em fundamentos eminentemente constitucionais. Confira-se, por oportuno, o inteiro teor do voto, in verbis: A decisão recorrida considerou que o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro quando de procedência estrangeira, como é o caso de aeronave importada pela impetrante (CTN, art. 46/I). Na realidade, esse tributo não incide na importação por pessoa física ou jurídica e para uso próprio, considerando a impossibilidade de compensá-lo nas etapas da comercialização (que não existem no caso), como prevê a Constituição: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: .... IV - produtos industrializados; .... § 3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; ... Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no RE 643.525, r. Ministro Dias Toffoli, **1ª Turma, decidiu que não só a pessoa física mas também a jurídica está dispensada do**

**pagamento do IPI na importação de bem destinado a uso próprio, pois o que viabiliza a cobrança desse imposto, na importação, não é a mera entrada do produto no país, mas seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio: 1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. 2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. 3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. Como salientado no voto condutor do precedente do Supremo Tribunal Federal: Para a legitimidade da cobrança, é imprescindível que a tributação se encontre adequada com a base econômica definida constitucionalmente. ..., quanto ao caráter aduaneiro, existe disposição constitucional específica para o ICMS; contudo, com relação ao IPI, não há disposição semelhante. A doutrina especializada aborda de forma precisa a questão: (...) reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto estrangeiro industrializado no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. O simples argumento de que a importação tanto pode ser de produto de produto não industrializado, em razão do silêncio do legislador constituinte, não legitima a cobrança do IPI na importação. O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI. E quanto a isso há duas linhas de pensamento totalmente opostas: 1ª que entende incidir o IPI tão só sobre o produto, e aí, ao ingressar o produto no território nacional, sendo industrializado, certamente o importador deverá pagar tanto o Imposto de Importação como o IPI; e 2ª) que considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país. ( AgRg no Ag 1.233.634/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 13/10/2011). IV. Eventual juízo de retratação, por força do julgamento realizado pelo STF, no RE 559.937/RS (DJe de 17/10/2013), poderá ser realizado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário que ficou sobrestado, na origem, consoante dispõe o art. 543-B, § 3º, do CPC, já que a instância especial não foi aberta, no julgamento do Recurso Especial, ante a impossibilidade de análise, em sede de Recurso Especial, de matéria constitucional. V. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1.377.506/SP, Segunda Turma, Rel. Ministra Assusete Magalhães, DJe 28/5/2015 - grifou-se) TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. PERÍODO QUE ANTECEDE O ADVENTO DA LEI Nº 9.779/99. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO EM FUNDAMENTO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. RETROATIVIDADE DO ART. 11, DA LEI N. 9.779/99. IMPOSSIBILIDADE. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ N.º 8/2008. 1. Não se verifica ofensa ao art. 535 do CPC quando o aresto a quo decide integralmente a controvérsia e se apresenta devidamente motivado, sem omissões, contradições ou obscuridades a serem sanadas. No caso, o tema atinente ao creditamento de IPI antes do advento da Lei nº 9.779/99 foi resolvido pela Corte de origem sob o enfoque eminentemente constitucional, com esteio no regramento contido na Carta Magna acerca do princípio da não cumulatividade. 2. Não cabe ao Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do recurso especial, apreciar acórdão que se fundamenta de maneira central em norma da Constituição da República, cuja análise é de competência exclusiva da Suprema Corte, nos termos do artigo 102 da Carta Magna. 3. Ademais, no julgamento recurso representativo da controvérsia REsp 860.369/PE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, a Primeira Seção do STJ reafirmou o entendimento de que o direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal julgados sob a sistemática da repercussão geral: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 3.9.09 e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe**

10.9.09). 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.357.540/SP, Segunda Turma, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 21/5/2013 - grifou-se) Pelas razões expostas, com fundamento no art. 557, caput, do CPC, NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 11 de junho de 2015. Ministro Mauro Campbell Marques Relator (STJ - REsp: 1536601 MG 2015/0134260-9, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 22/06/2015)

**EMENTA** Agravo regimental no recurso extraordinário. **Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida. 1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. 2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. 3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. 4. Agravo regimental não provido. (STF - RE: 643525 RS, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 26/02/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACORDÃO ELETRÔNICO DJe-078 DIVULG 25-04-2013 PUBLIC 26-04-2013)**

(destaques não contantes do original)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO PRÓPRIO POR NÃO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não cumulatividade. II – Agravo regimental improvido. (STF - RE: 615595 DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 13/04/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-082 DIVULG 03-05-2011 PUBLIC 04-05-2011)

Complementando a última ementa de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, vale ressaltar trecho do voto do relator:

#### VOTO

O SENHOR MINISTRO Ricardo Lewandowski (Relator): Eis o teor da decisão agravada: “Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que entendeu constitucional a incidência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte daquele tributo. Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegouse, em suma, ofensa ao art. 153, § 3º, II, da mesma Carta.

A pretensão recursal merece acolhida. **Esta Corte já fixou posicionamento no sentido de ser inconstitucional, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade (153, § 3º, II, da CF), a exigência do IPI em importação de bem para uso próprio, por pessoa não contribuinte habitual do referido imposto.**

**Aplica-se ao caso o entendimento adotado na Súmula 660 do STF, que dispõe que 'Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto'.**

(destaques não constantes do original)

Da leitura dos excertos acima é possível extrair o entendimento de Ministros, tanto do STJ como do STF, no sentido de que não basta o simples ingresso do produto industrializado no território nacional para a incidência do IPI, pois tal medida não guarda correlação com a sua base econômica constitucionalmente definida. Veja-se que o IPI,

conforme foi ressaltado pelo Ministro Dias Toffoli, “não é um imposto próprio do comércio exterior”. Seria, sim, um instrumento de política econômica, devendo incidir tão somente sobre a produção. Ademais, os Ministros alegam que a cobrança do tributo no caso da finalidade da importação ser o consumo próprio por pessoa não contribuinte do IPI implicaria violação ao princípio da não-cumulatividade e, por mais esse motivo, julgaram pela não-incidência do gravame em tela.

Entretanto, em decisão recente, em julgado de repercussão geral, o plenário do STF deu nova interpretação à matéria, contrariando o entendimento adotado pela Primeira Turma até então, como veremos a seguir.

### **2.3 Repercussão Geral Recurso Extraordinário 723651/RS**

O STF, no glossário jurídico do próprio site, define Repercussão Geral como:

Descrição do Verbetes: A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. A preliminar de Repercussão Geral é analisada pelo Plenário do STF, através de um sistema informatizado, com votação eletrônica, ou seja, sem necessidade de reunião física dos membros do Tribunal. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos 8 votos, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria<sup>25</sup>.

Conforme definido, a repercussão geral de uma matéria é instituto jurídico que busca orientar o julgamento de todas as outras lides que versam sobre o mesmo assunto nas instâncias inferiores à Corte Excelsa. Tal instituto foi aplicado recentemente e o julgamento resolverá, pelo menos, 358 processos que tratam da matéria e estão sobrestados em outras instâncias do Judiciário.<sup>26</sup>

Alterando o paradigma do último entendimento preconizado pela Primeira Turma, com Ministro Relator Dias Toffoli, no AgR RE nº643525/RS com julgamento em

25 PORTAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbetes.asp?letra=R&id=451>. Acesso em: 23 jun. 2016.

26 PORTAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=309265>. Acesso em: 23 jun. 2016.



26/02/2013, o STF acolheu a matéria como Repercussão Geral no RE 723651-PR, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio. Vejamos trechos do voto do Ministro Relator:

2. A controvérsia, relativa ao alcance do Imposto Sobre Produtos Industrializados, a envolver o figurino constitucional desse tributo, é passível de repetir-se em inúmeros processos. Os precedentes da Primeira e da Segunda Turmas foram formalizados na apreciação de agravos regimentais. No interposto no Recurso Extraordinário nº 550.170, ressaltei que o tema estava a exigir pronunciamento do Plenário. Eis o que versei relativamente à Carta Federal e ao Código Tributário Nacional:

[...] Qual é o tema de fundo? Saber se é constitucional, ou não, considerado o artigo 146 da Carta Federal, preceito do Código Tributário Nacional que prevê expressamente a obrigatoriedade de se recolher o imposto sobre produtos industrializados, tendo em conta produto industrializado e importado.

[...] O tema de fundo, Presidente – peço vênha ao relator –, merece o crivo do Supremo, até mesmo para definir se é constitucional, ou não, o artigo do Código Tributário que prevê expressamente essa espécie de incidência do tributo, do IPI.

[...] Em síntese, caberá ao Supremo definir se pessoa natural que não atua na compra e venda de automóveis, importando veículo para o próprio uso, está sujeita à satisfação do tributo. O Tribunal de origem cogitou do importador, nesse caso, como substituto tributário do exportador não tributado pelas leis brasileiras, ficando descaracterizado o IPI, por isso, como imposto indireto. Disse da irrelevância da destinação final do produto. 3. **Admito configurada a repercussão geral.**

(destaques não constantes do original)

Por sua vez, em julgamento realizado em 03/02/2016, o plenário do STF decidiu que é legítima a incidência do IPI na importação de produtos industrializados procedentes do exterior. Segue o teor da decisão, *in verbis*:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 643 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Edson Fachin e Dias Toffoli. Em seguida, por maioria, o Tribunal fixou a seguinte tese: "**Incide o imposto de produtos industrializados na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio**", vencidos os Ministros Roberto Barroso, Edson Fachin e Dias Toffoli. Quanto à modulação, o julgamento foi suspenso, após os votos dos Ministros Marco Aurélio (Relator), Teori Zavascki, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Gilmar Mendes, que não modulavam os efeitos da decisão; os votos dos Ministros Roberto Barroso, Edson Fachin, Dias Toffoli e Celso de Mello, que modulavam a decisão para que tenha efeitos a partir deste momento, não podendo a Fazenda acionar o devedor retroativamente, mas admitindo a possibilidade de uma eventual restituição de indébito; e os votos dos Ministros Luiz Fux e Ricardo Lewandowski (Presidente), que modulavam os efeitos da decisão em menor extensão, no sentido de não se aplicar a tese adotada aos casos em que a cobrança já esteja sendo questionada na Justiça. Plenário, 03.02.2016.

(destaques não constantes do original)

Os ministros Edson Fachin e Dias Toffoli – que ficaram vencidos – entenderam que não incide o IPI na importação de veículos por pessoa física e votaram pelo provimento do recurso do contribuinte.<sup>27</sup>

27 PORTAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=309265>. Acesso em 23 jun. 2016

Pois bem, após essa decisão por maioria do plenário do STF, a corte passou a aplicar o mérito para outras lides que versam sobre o mesmo tema. Podemos depreender dessa decisão, que o STF está a pacificar seu entendimento quanto ao mérito de tema com repercussão geral, concernente à importação por pessoa física de produto industrializado, no caso, limitando a decisão para veículos automotores.

De acordo com a seção de notícias do site do STF: “(...) o ministro Luís Roberto Barroso, acompanhou o entendimento do relator quanto à incidência do IPI, mas propôs uma tese com maior abrangência, **aplicando-se também à importação de qualquer produto industrializado por não contribuinte do imposto. Nesse ponto, ficou vencido.**”<sup>28</sup> (destaques não constantes do original)

É mister salientar que outros produtos industrializados de natureza diversa não foram abrangidos pela repercussão geral, ou seja, cabe indagar por que o plenário do STF fez essa limitação para os casos envolvendo a compra de carros, e não incluiu a compra de qualquer mercadoria importada. Isso dá azo à incongruência jurídica por parte da Corte Suprema, pois um carro é um produto industrializado e se a regra vale para um tipo, por que não valeria para todos os produtos industrializados?

### **CAPÍTULO 3**

#### **DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NA SAÍDA DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS OU EQUIPARADOS DE PRODUTOS IMPORTADOS PARA VENDA**

---

28 PORTAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=309265>. Acesso em 23 jun. 2016

Sem prejuízo do exposto no capítulo anterior, abordaremos agora a segunda etapa da operação com produtos industrializados de procedência estrangeira. Da leitura do art. 46, II, do CTN, apreendemos que há a previsão de outro momento caracterizador de fato gerador de obrigação tributária de IPI, qual seja, a saída para venda dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51 do CTN. Podem ser contribuintes neste caso, conforme os artigos 51, incisos I e II do CTN c/c art. 24, incisos II e III do RIPI, o industrial que importa produtos e os revende ou a quem a lei a ele equiparar, sendo este o comerciante importador que não efetua qualquer operação que lhes modifique a natureza, finalidade ou os aperfeiçoe para o consumo.

Logo, o legislador infra-constitucional tratou de incluir nas hipóteses de incidência do IPI outra etapa concernente à importação de bens estrangeiros guardando correlação à função econômica da atividade empresária quando da atribuição de mercadoria de revenda para o bem importado.

Resta saber se todo e qualquer produto que seja importado pelos sujeitos passivos referidos no parágrafo único do art. 51 será gravado pela exação do IPI. Deve haver uma diferenciação entre o produto que é importado e revendido na exata forma que ingressou no país e aquele que depois de importado sofre outros processos de industrialização? Se o importador não praticar nenhuma operação que resulte na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ele deve ser considerado contribuinte do imposto?

E mais, haverá dupla incidência do IPI quando este for cobrado, em um primeiro momento, no desembaraço aduaneiro da mercadoria e, posteriormente, na sua saída do estabelecimento comercial do importador que não tenha praticado novos atos que caracterizem industrialização?

Bem como na etapa do capítulo anterior há divergências sobre a correta aplicação da lei, nesta etapa tratada neste capítulo também ocorre a mesma coisa; há visões diferentes de como deve se dar a aplicação da norma tributária.

Num sentido, tem-se a jurisprudência que enxerga alternatividade entre os incisos I e II do art. 46 do CTN. Ou seja, se o importador já recolheu IPI quando do desembaraço aduaneiro, só poderá recolher novamente caso antes da saída de seu estabelecimento tenha efetuado nova industrialização, conforme previsão legal do parágrafo único do art. 46 c/c art. 4º do RIPI.

Esta corrente afirma que o importador que apenas realize a revenda pura e simples do produto industrializado importado não deve recolher novamente o tributo quando der saída à mercadoria do seu estabelecimento. Caso contrário, estará configurada uma dupla incidência do IPI, resvalando numa possível bitributação.

Na contra-mão, há a corrente jurisprudencial que entende que os dois incisos do art. 46 do CTN são cumulativos e, portanto, deve haver recolhimento nos dois momentos definidos como fato gerador. Logo, para essa corrente, mesmo que já tenha sido recolhido IPI no desembaraço aduaneiro, deverá ser recolhido novamente quando da saída do estabelecimento importador, sendo irrelevante que haja novo processo de industrialização.

### **3.1 Da alternatividade dos incisos do artigo 46 do CTN**

Pois bem, a primeira corrente, que percebe a alternatividade, ostenta que, para o importador, o processo de produção ocorre fora do Brasil; dessa forma, para equipará-lo ao produtor interno, que sofre a incidência do IPI quando da saída do estabelecimento, foi prevista a incidência do inciso I, o desembaraço aduaneiro.

Haverá dupla incidência do IPI quando este for cobrado, em um primeiro momento, no desembaraço da mercadoria e, posteriormente, na sua saída do estabelecimento comercial do importador, sem que haja, por parte deste, qualquer modificação, mínima que seja, no produto, que pudesse caracterizar novos atos de industrialização.

Assim, esta corrente conclui que, nesta hipótese, o fenômeno da bitributação se concretizará. Vejamos alguns precedentes jurisprudenciais que encampam essa tese:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. EMPRESA IMPORTADORA DE MERCADORIAS. INCIDÊNCIA NO MOMENTO DA REVENDA. NÃO CABIMENTO. 1. A incidência do IPI ocorre nas situações previstas no art. 46 do CTN, quais sejam: desembaraço aduaneiro, saída de produto de estabelecimento industrial ou equiparado e arrematação. 2. **Hipótese em que a autora, na condição de comerciante importadora, já recolherá o IPI pela importação de mercadorias industrializadas, quando do respectivo desembaraço aduaneiro, não sendo cabível uma nova incidência do imposto pela revenda das mesmas em face da vedação à bitributação.** 3. Apelação e agravo retido providos. (TRF-5 - AC: 188174820124058300, Relator: Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria, Data de Julgamento: 27/08/2013, Terceira Turma, Data de Publicação: 03/09/2013)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUINTE IMPORTADOR DE MERCADORIA. ATIVIDADE EMPRESÁRIA. IPI. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ARTS. 46, I, C/C 51, I, AMBOS DO CTN. EXAÇÃO NA SAÍDA/VENDA DO PRODUTO EM ESTABELECIMENTO NACIONAL. BITRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. TAXA SELIC. PRESCRIÇÃO. LEI

COMPLR Nº 118/05. DIREITO DO FISCO. AFERIÇÃO. QUANTUM DEBEATUR. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO IMPROVIDAS. 1. Trata-se de remessa oficial e apelação cível contra sentença, em sede de ação mandamental, que concedeu a segurança requestada, para declarar a desnecessidade de recolhimento do IPI sobre a venda/saída do seu estabelecimento do produto importado, quando tal exação já restou condicionada a operação de liberação e desembaraço aduaneiro do referido produto estrangeiro, além de reconhecer a compensação sobre qualquer tributo, observando-se para tal a prescrição, de acordo com a LC nº 118/05 e utilizando-se a taxa SELIC, para a correção dos valores porventura compensados, ficando resguardado o direito do FISCO de aferir a legalidade e exatidão do quantitativo compensado. 2. A empresa entende ser devedora do imposto IPI, quando do desembaraço aduaneiro do produto estrangeiro adquirido, de acordo com o exposto no art. 51, I, do CTN, entretanto, não entende ser devedora do IPI quando da nova cobrança pelo FISCO do referido imposto na revenda deste mesmo produto, sem que a empresa impetrante tenha, sequer, realizado algum novo processo de industrialização. 3. **Em sendo a mercadoria proveniente do exterior, o desembaraço aduaneiro perfaz um único fato gerador de IPI (Art. 46, I, do CTN). Assim, resta cristalino que a base de cálculo do tributo, com o seu pagamento umbilicalmente ligado ao próprio desembaraço, limita-se ao preço praticado na importação, com os respectivos acréscimos.** 4. **Observa-se que a tributação posterior (aquela que é realizada na saída do estabelecimento, e incidente sobre o preço de mercado então praticado em relação à mercadoria já tributada) não encontra referência legal, aduzindo-se, in casu, em bitributação.** 5. Nesse sentido, há os julgados do Superior Tribunal de Justiça, do TRF da 5ª Região e do TRF da 4ª Região: (STJ, REsp 841.269/BA, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, 1ª Turma, DJ 28.11.2006); (TRF5, AG 111817, dec. unânime, Rel. Des. Frederico Dantas, DJ 10.03.2011);(TRF4, APELREEX 5041451-34.2011.404.7000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 02/08/2012). 6. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF-5 - REEX: 101725220124058100, Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt, Data de Julgamento: 20/06/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: 27/06/2013)

TRIBUTÁRIO. EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. I - **O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro** ou na arrematação em leilão. II - **Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.** (TRF-4 - AC: 104437720094047200 SC 0010443-77.2009.404.7200, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 22/06/2010, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 15/07/2010)

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na sessão de **11/06/2014**, no julgamento dos EREsp 1411749/PR, com o voto vencedor do Ministro Ari Pargendler, decidiu que as hipóteses de incidência do IPI previstas no art.46 do CTN são excludentes, de modo que na importação o fato gerador é o desembaraço aduaneiro (inciso I), sendo inviável nova incidência em momento posterior, qual seja, a saída do estabelecimento quando da sua comercialização (inciso II), salvo, evidentemente, se o produto importado se sujeitar, no território nacional, a novo processo de industrialização. Segue a ementa deste julgado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo

único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. **Consequentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização.** Embargos de divergência conhecidos e providos. (REsp 1411749/PR, Rel. Ministro SERGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2014, DJe 18/12/2014) (destaques não constantes do original)

Seguindo a mesma tese esposada, outros julgados dispõem:

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.** Agravo regimental provido. (STJ - AgRg no REsp: 1466190 PR 2014/0164728-6, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 16/09/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/09/2014)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. DUPLA INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.411.749/PR. 1. 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 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, sob pena de dupla incidência não admitida na legislação de regência.** 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg no AgRg no REsp: 1430403 SC 2014/0009844-1, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 23/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/11/2014)

RECURSO ESPECIAL Nº 1.461.829 - PR (2014/0148605-7) RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES RECORRENTE : AMPLA PRODUTOS DE COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA ADVOGADO : MARSEL PARZIANELLO E OUTRO (S) RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. DUPLA INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.411.749/PR. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. DECISÃO Trata-se de recurso especial interposto com fundamento no artigo 105, inciso III, a e c da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 684): TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTADOR COMERCIANTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. É devido o

imposto sobre produtos industrializados no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do estabelecimento do importador, comerciante equiparado a industrial, compensando-se o que for devido na última operação com o que foi pago na primeira, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade. Os embargos de declaração foram rejeitados, conforme fls. 701-705. No apelo especial (fls. 714-730), o recorrente alega violação aos arts. 46, I, 51, I, do CTN e ao art. 4º do Decreto n. 4544/02 (Regulamento do IPI). **Insurge-se a recorrente contra a incidência de IPI sobre produtos importados quando na saída, em revenda no mercado interno, defende que a incidência do IPI deve ocorrer apenas no desembaraço aduaneiro.** Contrarrazões às fls. 761-772, pelo desprovimento do Recurso Especial. Decisão de admissibilidade à fl. 775. Parecer do MPF às fls. 795-799, pelo provimento do Recurso Especial. É o relatório. **Passo a decidir. Conforme relatado, cinge-se a controvérsia sobre a incidência do IPI quando da saída do produto importado, em revenda no mercado interno. Com efeito, a Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, decidiu que 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, sob pena de dupla incidência não admitida na legislação de regência.** Nesse sentido: 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 REsp 1454100 / RS, Rel. Min. Sergio Kukina, Primeira Turma, DJe 05/11/2014, grifo nosso). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. DUPLA INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.411.749/PR. 1. 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 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, sob pena de dupla incidência não admitida na legislação de regência. 2. Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg no AgRg no REsp 1430403 / SC, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 21/11/2014, grifo nosso). 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, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 06/10/2014, grifo nosso). **No caso, o Tribunal a quo ao decidir pela incidência do IPI também na saída do produto quando de sua comercialização, confrontou a jurisprudência desta Corte, merecendo assim ser reformada. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao Recurso Especial para afastar a incidência do IPI na saída do produto importado quando de sua comercialização.** Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 29 de abril de 2015. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES Relator (STJ - REsp: 1461829 PR 2014/0148605-7, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Publicação: DJ 05/05/2015)

## 3.2 Da cumulatividade dos incisos do artigo 46 do CTN

### 3.2.1 Bitributação X *Bis In Idem*

Para a compreensão da corrente doutrinária que interpreta a cumulatividade das exações previstas nos incisos I e II do art. 46 do CTN, é mister diferenciar bitributação de *bis in idem*.

Para efeitos de significar alguma cobrança exacional indevida, a bitributação refere-se às hipóteses em que duas (ou mais) pessoas jurídicas distintas pretendem tributar o mesmíssimo fato ou evento. Haveria uma cobrança por uma dessas pessoas que não estaria legitimada, pois estaria ela a adentrar na esfera da competência impositiva de outra. Seria exemplo a cobrança tanto por parte dos Municípios como dos Estados do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA); um deles obviamente estaria a invadir a competência normativa do outro.

Trata-se, em verdade, de limitação e divisão da competência tributária; um problema de legitimação constitucional da capacidade impositiva tributária.

Não se pode confundir tal fenômeno, qual seja, o da bitributação com o de múltipla tributação pelo mesmo ente tributante de um só fato. Invariavelmente haverá, na bitributação, a concorrência de mais de um ente tributante e, por conseqüência, a pretensão de um deles resta deslegitimada, logo, indevida, uma vez que a esfera de competência tributária de cada ente dotado de capacidade impositiva é constitucionalmente exclusiva.

Bastante incisiva, neste aspecto, é a persistente lição de Hugo de Brito Machado sobre a 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.

Bitributação, portanto, no sentido que a palavra se tornou conhecida no Direito Tributário Brasileiro, é a tributação inconstitucional. Não se confunde com a dupla ou múltipla tributação de um mesmo fato pela mesma pessoa jurídica de Direito Público, que tem sido designada pela expressão *bis in idem*. Nesse 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 de vários sujeitos ativos ou entidades tributantes, caracteriza bitributação, vedada pela Constituição.”*



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<sup>29</sup>.

Indo ao encontro de Hugo de Brito Machado, leciona Eduardo Marcial Ferreira Jardim que a bitributação “caracteriza-se pela tributação de um mesmo fato jurídico tributário por duas pessoas constitucionais<sup>30</sup>.”

Em vista disso, a corrente que combate a tese de haver bitributação quando da cumulatividade dos incisos I e II do art. 46 do CTN assim o faz alegando que o fenômeno do *bis in idem* não é vedado, inexistindo qualquer laivo de antijuridicidade na cobrança do IPI em duplicidade pelo mesmo ente tributante, no caso, a União Federal.

Nessa direção se alinham, novamente, os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, ratificando que “tal cobrança é juridicamente possível, mesmo caracterizando um *bis in idem*, porque este não é constitucionalmente proibido<sup>31</sup>.”

Portanto, os defensores da cumulatividade dos fatos geradores entendem ser devida a cobrança do IPI tanto no momento do desembaraço aduaneiro quanto no momento em que há a saída do produto industrializado importado do estabelecimento industrial ou revendedor importador.

Há precedentes judiciais de diferentes tribunais adotando a tese da cumulatividade de fatos geradores; alguns transcritos a seguir:

TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - AGRAVO REGIMENTAL - IPI SOBRE IMPORTAÇÃO - INCIDÊNCIA - TESE DA BITRIBUTAÇÃO - 1. **A questão que se coloca nos autos é da incidência do IPI no momento da saída da mercadoria do estabelecimento importador, por lei equiparado a industrial.** 2. Verifica-se que a agravante sequer demonstra se os valores objeto da carta de cobrança são realmente relativos à venda, exclusivamente, dos bens por ela importados (aspecto fático da tese da bitributação - identidade de débitos e no mesmo quantitativo). 3. Além do mais, há notícia de pedido de compensação tributária, com indicação de suposto crédito relativo a saldo negativo de CSLL e débitos de IPI. Tal pleito foi indeferido na esfera administrativa, por falta de confirmação da apuração do saldo negativo. 4. **"Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN"** (in (RESP 201302158120, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/09/2013 ..DTPB). 5. Agravo Regimental não provido. (TRF-1 - AGA:

29 MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol I. São Paulo: Atlas, 2002, p. 475, com itálicos do original

30 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 14.

31 MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. In: Revista Dialética Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n 69, p.77-85.

265986920134010000 DF 0026598-69.2013.4.01.0000, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, Data de Julgamento: 14/01/2014, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p.940 de 24/01/2014)

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - IPI EXIGIDO NA REVENDA DE PRODUTO IMPORTADO - CABIMENTO: DOIS MOMENTOS DE INCIDÊNCIA (FATOS GERADORES) DESSA TRIBUTAÇÃO QUANDO O EMPRESÁRIO IMPORTADOR VENDE NO MERCADO INTERNO O PRODUTO INDUSTRIALIZADO QUE INTERNALIZOU - EQUIPARAÇÃO A "INDUSTRIAL" (IRRELEVÂNCIA DA INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO PRODUTO, ANTES DA REVENDA) - APELO DESPROVIDO. **1. Além do desembaraço de mercadoria estrangeira industrializada, também é fato gerador do IPI a saída desse produto do estabelecimento de um importador, de um industrial, de um comerciante ou de um arrematante (art. 46, I e II, c.c. art. 51, § único, do CTN), ainda que não tenha sofrido qualquer alteração. Havendo duplicidade de fatos geradores, não há que se falar em bis in idem, embora na verdade mesmo que ocorresse não haveria atentado contra a Constituição pois a Magna Carta não o veda. 2. Na verdade o empresário importador/revendedor pratica dois fatos geradores de IPI: o primeiro no momento do desembaraço da mercadoria e o segundo no momento da saída dessa mercadoria de seu estabelecimento (alterada ou não, pouco importa); ou seja, no momento em que vender ou der saída ao produto que ele importou, pagará IPI, equiparando-se a industrial (na previsão do art. 9º, inciso I, do RIPI/2010) em relação a essa segunda operação, o que está conforme o CTN e a própria Constituição Federal. Deveras, pode-se falar no IPI-importação que ocorre no desembaraço aduaneiro e o IPI-saída, a serem pagos pelo importador que coloca à venda o produto industrializado que internalizou, sem que isso signifique bi-tributação, mesmo porque a "transformação" do produto internalizado não é requisito legal para a segunda incidência e, dessa forma, não cabe ao Judiciário exigi-la sob pena de se transformar em legislador positivo. 3. Precedentes do STJ: RESP 201302718130, Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJE DATA:14/10/2013 - RESP 201302158120, Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/09/2013 - REsp 794.352/RJ, Min. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2009, DJe 10/02/2010. 4. Apelo desprovido. (TRF3, AMS n.º 0022268-42.2012.4.03.6100, Rel. Des. Fed. JOHNSOM DI SALVO, SEXTA TURMA, j. 13/02/2014, e-DJF3 26/02/2014).**

TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. POSSIBILIDADE. **1. A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento no sentido de que os produtos importados estão sujeitos à nova incidência de IPI na operação de revenda (saída do estabelecimento importador), ante a ocorrência de fatos geradores distintos.** Precedentes. 2. Superado entendimento em sentido contrário. 3. Recurso especial não provido. (STJ - REsp: 1398721 SC 2013/0271813-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 03/10/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/10/2013)

RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, **os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de**

**procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. 4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006. 5. Recurso especial não provido. (STJ - REsp: 1429656 PR 2014/0006971-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 11/02/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/02/2014)**

Em recente decisão, a Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça pôs fim à controvérsia relativa ao tema ao apreciar os EREsp n. 1403532/SC sob o rito dos recursos repetitivos, na sessão de **14/10/2015**. Importante atentar a essa mudança da orientação jurisprudencial do STJ, que é totalmente oposta a inúmeros precedentes que vinham sendo adotados pelo tribunal; perfazendo uma quebra do paradigma de até então. A seguir a ementa do julgado, que pacificou a matéria no STJ e passou a orientar as demandas semelhantes:

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente**

da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. 4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp.nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006. 5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil". 6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (EREsp 1403532/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI EM OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIAS IMPORTADOS DO ESTABELECIMENTO. BITRIBUTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. ENTENDIMENTO PACIFICADO NO ERESP N. 1403532/SC JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. LIMINAR CASSADA. RECURSO IMPROVIDO. - Trata-se a questão posta de aferir a legitimidade da incidência do IPI sobre produtos industrializados de procedência estrangeira quando de sua saída do estabelecimento importador, para fim de revenda, nos termos do artigo 46, II, do Código Tributário Nacional, cc. artigo 9º do Decreto nº 7.212/2010 - o qual equipara o estabelecimento importador ao industrial, para fim de exigência do imposto em tela, prevendo como fato gerador a saída do produto importado -, ainda que este já tenha sido tributado quando de seu o desembaraço aduaneiro. - Artigos 153 da Constituição Federal e 49 do Código Tributário Nacional. - Verifica-se expressa previsão legal no que diz respeito à não-cumulatividade da exação em tela, o que permite à empresa importadora acumular crédito referente ao IPI pago por ocasião do desembaraço aduaneiro para em seguida abatê-lo quando da saída do produto importado de seu estabelecimento, restando, em princípio, afastada a alegada bitributação na espécie, em decorrência da sistemática própria de recolhimentos e abatimentos a que se encontra submetido o tributo em questão. - Além disso, o art. 46 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer os fatos geradores do IPI dispõe no parágrafo único 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 existindo por parte do dispositivo legal a exigência de que a operação que modificou a natureza de um produto original tenha sido realizada direta ou indiretamente por aquele que comercializa o produto final (industrializado). - Em recente decisão, a Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça pôs fim à controvérsia relativa ao tema ao apreciar os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1403532/SC sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). - O resultado obtido pela maioria dos votos foi o entendimento de que os estabelecimentos que revendem produtos importados se equiparam a estabelecimentos industriais, de modo

que não se trata de bitributação a incidência do IPI no momento da saída do produto do estabelecimento importador. - Anoto, por oportuno, que este era o posicionamento desta Relatora antes dos julgamentos mais recentes realizados pelo E. STJ a respeito do tema. - Diante das decisões que afastavam a tributação em tela e tendo em vista que há, de fato, argumentos que suportam a não incidência do IPI no momento da saída do produto do estabelecimento importador, ocorreu o alinhamento de decisões. - Entretanto, levando-se em conta que a legislação atual é bastante específica e objetiva em relação ao tema e que a Constituição Federal, nos artigos 46 e 51, instituiu o imposto sobre a saída de produtos do estabelecimento do importador, industrial, comerciante ou arrematante, não há espaços para ambiguidades ou suposições dentro das aludidas previsões legais, razão pela qual me curvo ao posicionamento adotado no recurso repetitivo n. 1403532/SC, supracitado. Precedentes desta Quarta Turma. - Liminar cassada. - Recurso improvido. (TRF-3 - AI: 00106705320154030000 SP 0010670-53.2015.4.03.0000, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, Data de Julgamento: 03/02/2016, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/02/2016)

## **CAPÍTULO 4**

### **PONTOS CONTROVERTIDOS NA DOUTRINA**

Neste capítulo, abordarei os seguintes pontos controvertidos na doutrina:

- (i) a inconstitucionalidade da cobrança do IPI na importação (art. 46, I, CTN) por ausência de expressa autorização na Constituição;
- (ii) a usurpação da finalidade do Imposto de Importação (II) por parte do IPI;
- (iii) a bitributação vedada quando da dupla cobrança do IPI na revenda pura e simples de produtos importados (art. 46, I e II, CTN);
- (iv) a isonomia na equiparação do comerciante importador ao produtor nacional;

#### **4.1 Da Inconstitucionalidade do IPI na Importação: Ausência de Expressa Autorização na Carta Magna**

Conforme visto anteriormente, a CF/88 concedeu expressa autorização à União para a instituição do IPI, dispondo, ainda, sobre os critérios a serem observados quando dessa instituição, como a obediência ao princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, CF/88).

Porém, o constituinte jamais autorizou a cobrança do IPI sobre a importação, como fez expressamente com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), desde o texto originário da Lei Maior, que já previa em seu art. 155, § 2º, IX, “a”, a incidência deste imposto “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.”

Após caloroso debate a respeito da sujeição passiva do ICMS incidente sobre a importação, o constituinte derivado ampliou, ainda, o campo de abrangência previsto no texto constitucional, mediante a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, a qual alterou a redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, para autorizar a incidência do imposto “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (...)”

Tal ressalva evidencia-se necessária e, até mesmo, imprescindível ao presente debate, para demonstrar que, caso fosse a intenção tributar as importações com o IPI, o constituinte originário teria expressamente inserido a respectiva previsão na CF/88, como procedeu com o ICMS, ou mesmo o constituinte derivado poderia tê-la acrescentado na oportunidade cabível, quando da promulgação da EC nº 33/2001.

No entanto, parece-me que essa não foi a intenção do legislador constituinte, na medida em que até os dias de hoje não há amparo constitucional para a incidência do IPI na importação.

Uma possível explicação para esta afronta ao texto constitucional pode ser encontrada no aspecto temporal das normas em questão. Isso porque, por datar de 1966, entendo que o CTN abriu oportunidade para equívocos, que por sua vez, foram refletidos na legislação ordinária e no RIPI. Portanto, seria o caso de inconstitucionalidade superveniente, pois entendo que o inciso I do art. 46 do CTN não foi recepcionado pela CF/88 e, de igual sorte, os dispositivos de conjugação conexa que foram derivados dele e

corroboram com a previsão de incidência do IPI na importação, quando do momento do desembaraço aduaneiro.

A fim de respaldar o exposto, Humberto Ávila adverte acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar:

Como já enfatizado, a Constituição Brasileira caracteriza-se precisamente pela extensão das regras de competência que prevê para a instituição dos tributos dos entes federados. O Sistema Tributário Nacional, do artigo 145 ao artigo 162, estabelece regras que delimitam constitucionalmente o poder que cada ente político possui, **não deixando, como sói acontecer em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou que não podem ser objeto de tributação.**

[...]  
Na perspectiva da espécie normativa que as exterioriza, as normas de competência possuem a dimensão normativa de regras, na medida em que descrevem o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, delimitando o conteúdo das normas que poderá editar. O decisivo é que a Constituição Brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais constitucionalmente traçados. Em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder por meio de regras especificadoras, já no plano constitucional dos fatos que podem ser objeto de tributação. **Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever.**<sup>32</sup> (destaques não constantes do original)

Nesse mesmo prisma se posicionou Roque Antônio Carraza:

Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos indubitável que sim.

Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e a sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm a sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais.

[...]  
**Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada.**<sup>33</sup>  
(destaques não constantes do original)

Em vistas a essa ausência de expressa autorização constitucional é que penso não ser possível a cobrança de IPI na importação e, portanto, flagrante a inconstitucionalidade do art. 46, I do CTN (com redação reflexa no art. 2º, I da Lei nº 4.502/64 e art. 35, I do

---

32 ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p 158/159.

33 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 441/442.

Decreto nº 7.212/10), na medida em que prevê a incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro.

Repisando esse entendimento, o Ministro Maurício Corrêanos, nos autos do RE nº 255.682/RS-AgR, citando precedente consubstanciado no RE nº 203.075/DF, foi categórico ao afirmar o seguinte:

Para viabilizar a cobrança do ICMS, em caso tal, foi promulgada a EC 33, de 12.12.2001, que alterou a redação da alínea “a” do inciso IX, do art. 155 da CF. **Com relação ao IPI, entretanto, não há disposição igual.** O que há, simplesmente, é o dispositivo constitucional que estabelece o princípio da não-cumulatividade, de obediência obrigatória, evidentemente, pelo legislador ordinário (CF., art. 153, IV, § 3º, II). (RE 255.682/RS AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 10/2/06).

Para a legitiimidade da cobrança, é imprescindível que a tributação se encontre adequada com a base econômica definida constitucionalmente. Conforme ressalta o excerto do voto acima, **quanto ao caráter aduaneiro, existe disposição constitucional específica para o ICMS; contudo, com relação ao IPI, não há disposição semelhante.**

[...]  
A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. A incidência do tributo ocorre sobre operações com produtos industrializados, ou seja, sobre negócios jurídicos que tenham por objeto bem submetido a processo de industrialização por um dos contratantes.  
(destaques não constantes do original)

## 4.2 Da usurpação da finalidade do Imposto de Importação

Dando seguimento ao capítulo, adentremos em mais um tópico controvertido na doutrina: a questão da dupla incidência de dois impostos sobre um fato gerador idêntico; a incidência do II cumulativamente ao IPI quando do desembaraço aduaneiro.

Ora, o ato de importar nada mais é que fazer dar entrada no país algum bem oriundo do exterior. Esse momento é materializado no instante do desembaraço aduaneiro de importação. O site da Receita Federal define Despacho de Importação como:

Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro (art. 542 do Regulamento Aduaneiro).

Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria. O despacho aduaneiro de importação encontra-se basicamente disciplinado pelas IN SRF nº 680/2006 e IN SRF nº 611/2006.<sup>34</sup>

34 PORTAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/conceitos-e-definicoes/despacho-de-importacao> Acesso em 25 jun. 2016.



Pela definição dada pela Receita Federal, fica claro que o despacho aduaneiro é o procedimento burocrático que faz registro, a título de controle de comércio externo, da movimentação de bens e mercadorias que adentram o território nacional. Através deste procedimento burocrático a Receita Federal fica capacitada a realizar seus labores fiscais. É no despacho aduaneiro que serão calculados os tributos devidos pelo sujeito passivo que praticar ato de importação, ou seja, comprar bem de procedência estrangeira.

Nesse aspecto, a CF/88 prevê a competência da União para instituir imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, CF). Se a Carta Magna preconiza a existência de um imposto próprio para controle de comércio exterior, por que há que se falar em cobrança de IPI no caso do mesmíssimo fato gerador, ou seja, da importação, materializada no momento do despacho aduaneiro? Ainda mais quando se entende que o IPI é um imposto sobre a produção e, por isso, enseja o ato de industrializar por parte do contribuinte. A mera entrada do produto importado no país não deve configurar fato gerador de IPI, pois este tem a finalidade precípua de gravar o processo de industrialização de produto com destinação ao comércio.

Para José Roberto Vieira, a incidência de qualquer tributo no âmbito do importado de importação estaria violando as competências tributárias estabelecidas na CF/88, pelos seguintes motivos:

Ora, se o Código Magno atribui a União a competência para instituir imposto sobre a 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 outro tributo.<sup>35</sup>

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, seguindo a mesma linha de pensamento, a qual endosso, asseveram que a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas importações invade a competência de outro tributo federal, qual seja, o Imposto de Importação, senão vejamos:

Há fundamento jurídico para se entender que não se poderia cogitar do fato gerador do IPI na importação de quaisquer espécies de produtos porque, além de inexistir industrialização no território brasileiro, a Constituição já estabelece um imposto federal relativo à importação. Portanto, não há nenhuma constitucionalidade na legislação infraconstitucional ao estatuir a incidência do IPI na importação.<sup>36</sup>

O IPI deverá incidir nas operações em que houver processo de industrialização, não devendo incidir nas operações em que não ocorra atividade de industrialização. Assim

---

35 VIEIRA, José Roberto. **A Regra-matriz de Incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 98.

36 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária. (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 2 ed., São Paulo: Dialética, 2004, p.77

sendo, quando o produto for integralmente industrializado no exterior, não há que se falar em incidência deste tributo na importação do bem.

Rogério Lima também abarca a tese esposada e defende a inconstitucionalidade da cobrança do IPI na importação:

(...) reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto industrializado no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. O simples argumento de que a importação tanto pode ser de produto não-industrializado como de produto industrializado, em razão do silêncio do legislador constituinte, não legitima a cobrança de IPI na importação. O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI (...) considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país (...) o IPI sobre a importação de produto estrangeiro industrializado ultrapassa seus limites constitucionais<sup>37</sup>.

Conforme já citado anteriormente, há precedentes do próprio STF que ratificam o entendimento de que a exação do IPI se difere da exação do II, pois enquanto uma mira o processo de produção voltado ao comércio interno, a outra mira o controle do comércio exterior.

Reiterando o julgado já previamente transcrito, em sede do RE 643.525, o Ministro Dias Toffoli, 1ª Turma, decidiu que:

**[...] não só a pessoa física, mas também a jurídica está dispensada do pagamento do IPI na importação de bem destinado a uso próprio, pois o que viabiliza a cobrança desse imposto, na importação, não é a mera entrada do produto no país, mas seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio: 1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. 2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal.**

(destaques não constantes do original)

Muito embora tal precedente, atualmente, resta prejudicado, devido ao julgamento da matéria de repercussão geral no Recurso Extraordinário 723651/RS, que alterou o paradigma adotado até então, entendo ser a decisão a melhor caracterizar a interpretação quando da diferenciação das finalidades dos referidos impostos.

---

37 LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº. 77, fev.2002, p.128 e 132.

Poderia se alegar que, mesmo no caso de haver usurpação de finalidade do II pelo IPI, adentrando a exação do IPI na esfera de competência do outro imposto, tal fato configuraria apenas uma das formas de múltiplas incidência de impostos, ou seja, um *bis in idem* e, portanto, sem qualquer eivo de inconstitucionalidade, visto que o ente tributante é apenas um: a União Federal.

Entretanto, ressalto a importância de limitar cada imposto a seu espectro de competência, evitando que um resvale sobre a finalidade constitucional do outro. O II tem a finalidade precípua de fazer o controle do comércio exterior e, deve, portanto, incidir sobre TODOS os bens de procedência estrangeira que adentrem o território nacional, sendo irrelevante quem seja o importador, pessoa física ou jurídica.

Por outro lado, o IPI tem a finalidade de gravar a produção dos produtos fabricados em sede industrial destinados ao comércio, ou seja, o IPI engloba não apenas a fabricação de um produto industrializado, mas também a base econômica envolvendo o elemento de mercância do mesmo. Quer dizer, deve haver o objetivo de dar função econômica ao bem produzido, almejando assim auferição de renda e aumento de patrimônio.

Corroborando a idéia de que deve haver finalidade mercante para a tipicidade da exação do IPI, a Relatora Desembargadora Diva Malerbi, em seu voto, no julgamento da Apelação Em Mandado de Segurança nº 0020310-50.2014.4.03.6100/SP, em 14/03/2016 (D.J. 28/03/2016) proferiu seguinte lição:

**[...] É certo que o aspecto material da hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI tem como núcleo a efetiva colocação do produto industrializado na cadeia de consumo.** Não se pode olvidar, porém, que, de outra parte, o montante do imposto devido é computado em determinados períodos de tempo, de modo que os fatos impositivos são apurados em conjunto e mediante a aplicação do princípio da não cumulatividade, restando assim caracterizada a natureza jurídica do IPI como verdadeiro imposto de consumo.

**Portanto, a regra matriz da incidência alcança a industrialização como um todo e, especificamente, os produtos advindos da industrialização, que ingressaram na cadeia de consumo.**  
(destaques não constantes do original)

Tal definição é de extrema importância para podermos fazer a distinção entre a tipicidade do II e do IPI, já que, considerando-se cabível a incidência de ambos gravames na importação de bens industrializados, o II deverá incidir sobre importações de quaisquer natureza e destinação, abrangendo tanto bens naturais quanto industrializados. sendo irrelevante o destino deles, podendo ser para o consumo próprio ou também para

realocação na cadeia de consumo. Diversamente, o IPI incidirá apenas aos produtos que guardarem correlação com o ingresso na cadeia de consumo, ou seja, aqueles que forem objeto de revenda, assumindo função econômica.

É por isso que, ainda hoje – após julgamento da matéria de repercussão geral no Recurso Extraordinário 723651/RS , o STF entende que quando há importação de bem para consumo próprio, resta precária a incidência de IPI, com exceção aos veículos automotores.

Entendo acertada a lógica tributária de gravar com IPI apenas o fato gerador que atende a efetiva colocação do produto industrializado na cadeia econômica de consumo. Afinal, o industrial não recolhe IPI quando produz o bem, apenas quando dá-lhe saída de seu estabelecimento com o intuito de aliená-lo (art. 46, II, CTN). Por este motivo entendo a tipicidade do IPI como a conjugação do ato de produzir e vender o produto industrializado.

#### **4.3 A bitributação vedada quando da dupla cobrança do IPI na revenda pura e simples de produtos importados (art. 46, I e II, CTN)**

Apesar de vasta doutrina e jurisprudência aduzindo que a alegação de bitributação quando da conjugação das hipóteses de incidência do IPI previstas nos incisos I e II do art. 46 do CTN, na revenda pura e simples de produtos importados é mera configuração de *bis in idem*, entendo ser equivocada tal posição.

Com a máxima vênia, percebo que há omissão à seguinte observação. Se considerarmos devida a cobrança do IPI nestes dois momentos distintos: quando do desembaraço aduaneiro – situação em que há a equiparação do importador comerciante ao industrial nacional – e quando da saída do estabelecimento que não pratica novos atos de industrialização, ou seja, que realiza a revenda pura e simples dos bens importados, a União Federal estará a praticar, de fato, o *bis in idem*, pois estará tributando duas vezes o contribuinte com o mesmo imposto, o IPI.

Porém, a bitributação inconstitucional – que é uníssona a doutrina em afirmar ser inexistente neste caso – ocorrerá quando da cobrança do IPI por parte da União Federal no momento em que o comerciante importador der saída da mercadoria para revenda sem que haja novos atos de industrialização, concomitantemente com a cobrança do ICMS por parte do Estado-membro, no mesmo momento, gravando o contribuinte duas vezes a partir de fato gerador idêntico.

Ora, se o contribuinte já recolheu IPI no momento do desembaraço aduaneiro e está a recolher, novamente, quando fizer a revenda pura e simples do produto importado, ou seja, apenas operando circulação com a mercadoria; essa segunda tributação passa, em verdade, a fazer as vezes do ICMS.

Com isso, tanto União quanto Estado estão tributando o mesmo fato gerador por parte do contribuinte: a mera saída da mercadoria do estabelecimento / fazer circular a mercadoria no mercado interno brasileiro. Flagrante é a bitributação neste caso, pois são duas pessoas jurídicas de direito público gravando o mesmo fato.

Se a revenda pura e simples de produto importado admite a incidência de IPI, por que a venda de produto nacional, não? Afinal, em qualquer hipótese se tem apenas a operação ou o fato de venda enquanto transferência da propriedade (e da posse) do produto. Não se tem qualquer beneficiamento agregado ou utilização dele como insumo. Apenas a venda pura e simples. Por acaso, o industrial brasileiro, paga IPI duas vezes: uma quando produz e outra quando vende o produto produzido? Não. Paga apenas uma vez, quando vende o produto produzido que sofreu industrialização. O distribuidor, o revendedor, o comerciante, estes não pagam IPI. Pagam ICMS.

A incidência de IPI na importação, isto é, no desembaraço alfandegário justifica-se porque o produto foi produzido no estrangeiro. Se fosse produzido internamente geraria a incidência do IPI, por isso que, trazido de fora do país, deve gerar também o IPI. Paga-o o importador, que é equiparado ao produtor industrial nacional. Daí para diante, internalizado o produto, qualquer operação de venda sujeita-se apenas à incidência do ICMS. Se for utilizado como insumo, o produto resultante terá valor agregado e sofrerá também a incidência do IPI. Mas não na venda.

#### **4.4 Da isonomia na equiparação do comerciante importador ao produtor nacional**

Devido a essa problemática é que entendo equivocada a cumulatividade dos fatos geradores previstos no art. 46, I e II, CTN ao se tratar de revenda pura e simples de produto importado.

Como se sabe, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele a quem a lei atribui o dever de cumpri-la, denominando-se contribuintes quando têm relação pessoal e direta com a situação definida como fato gerador da obrigação, e responsáveis os que, sem

serem contribuintes, ficam obrigados ao pagamento do imposto por expressa determinação legal.

A legislação do IPI criou a figura do equiparado a industrial, por meio da qual estabelecimentos que não realizam nenhuma operação de industrialização são, não obstante, tratados como se industriais fossem. Devem, por conseqüência, cumprir todas as obrigações atribuídas a um industrial.

É importante lembrarmos que, via de regra, são contribuintes do IPI, as empresas que praticam algum ato de industrialização dentro do território ou que adquirem produtos industrializados no exterior e os revendem no mercado interno, que, por força de lei, são equiparadas a estabelecimentos industriais. O **RIPI** legisla sobre o tema de forma bastante clara. Vejamos:

**Art. 9º. “Equiparam-se a estabelecimento industrial:  
I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;”**

**Art. 24. “São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:**

**I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;**

**II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar);**

**III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar);”**

Inexistindo a exação do inciso I do art. 46 do CTN, em vistas à tese da não-receptividade pela CF/88 do dispositivo, a qual defendo, não há que se falar em bitributação para o estabelecimento equiparado a industrial (do comerciante importador), pois haverá, de fato, uma equiparação justa e eficiente entre ele e o industrial nacional. Ambos, neste caso, recolherão IPI uma única vez, quando da saída do estabelecimento industrial ou equiparado, conforme dispõe o inciso II do art. 24 do RIPI.

Por reflexo à inconstitucionalidade da cobrança do IPI no momento do desembaraço aduaneiro, o inciso I do art. 24 do RIPI também restará prejudicado, não sendo recepcionado pela CF/88.

Dessa forma, o comerciante importador – tal qual o industrial nacional – apenas concretizará o fato gerador do IPI quando der saída da mercadoria que importou de seu estabelecimento, a partir do momento em que houver **a efetiva colocação do produto**

**industrializado na cadeia de consumo, guardando correlação com a finalidade econômica necessária do tributo.**

Repise-se que se fosse o bem produzido internamente e, logo após destinado ao comércio, geraria a incidência do IPI; por isso que, trazido de fora do país, deve gerar também o IPI, mas no momento oportuno, quando da revenda do produto, que é quando se revela a função econômica dada ao produto importado. Paga o gravame o comerciante importador, que é equiparado ao produtor industrial nacional, como se ele próprio tivesse industrializado o produto.

O elemento finalístico da conduta por parte do importador deve ser voltado a sua vontade de **fazer ingressar o produto industrial com destino ao comércio. Caso contrário, não havendo a intenção de comercializar o bem importado, caracterizada estaria uma simples relação de compra para consumo próprio, o que como já vimos, tal conduta não estaria apta para ensejar o fato gerador do IPI, conforme posição do STF, que entende que quando há importação de bem para consumo próprio, resta precária a incidência de IPI (com a exceção recente para veículos automotores).**

## CONCLUSÃO

O tema da incidência de IPI na importação de produtos de procedência estrangeira é de grande importância, tendo em vista a necessidade de uniformização da jurisprudência, cujos paradigmas de interpretação das normas são alterados com bastante frequência, inclusive nos tribunais superiores como STJ e STF, gerando insegurança jurídica para as pessoas naturais e jurídicas que atuam na seara do comércio exterior.

O artigo 51 do CTN estabelece como sujeito passivo (contribuinte) do IPI o importador, industrial ou comerciante. No entanto, apesar de estar prevista a inclusão de sujeito passivo por equiparação, não há que se estender o rol para qualquer importador eventual, pois ele deverá ter relação direta com o fato gerador, não sendo conferida autonomia irrestrita para a inclusão de terceiros na figura de contribuinte.

A pessoa natural ou jurídica que importa produto industrializado para consumo próprio, na qualidade de destinatário final, não se enquadra em nenhuma das hipóteses elencadas no mencionado dispositivo legal, não devendo ser considerado sujeito passivo, nem mesmo por equiparação. Por isso, não deve recolher IPI, mas tão somente o II, que é o gravame adequado; imposto cuja finalidade é o controle do comércio exterior.

Em sede de IPI, deveria ser necessário que a conduta do contribuinte guarde correlação com a finalidade econômica necessária para a adequada tipicidade do tributo, ou seja, a cobrança do IPI na importação deve atender o requisito de alocação do produto na cadeia de consumo, envolvendo o elemento volitivo de mercância na conduta do sujeito



passivo. Quer dizer, deve haver o objetivo de dar função econômica ao bem produzido (ou importado, por equiparação) almejando assim auferição de renda e aumento de patrimônio. Caso contrário, estará configurada simples relação de compra para consumo próprio, o que, como já vimos, não enseja o fato gerador do IPI, de acordo com o entendimento do STF relativo à importação.

Ante todo o exposto discorrido ao longo do presente trabalho, concluo que o IPI é imposto que deve gravar a produção, e não a mera entrada da mercadoria no território nacional. Para essas vezes há a incidência do II. Portanto, a cobrança da exação quando do momento do desembarço aduaneiro (art. 46, I, CTN) deveria ser inconstitucional, até por inexistir expressa autorização na CF/88. Existe disposição constitucional específica para a incidência do ICMS na importação; contudo, com relação ao IPI, não há disposição semelhante.

Ademais, justifica-se a cobrança do IPI daquele contribuinte comerciante importador que faz revenda pura e simples dos produtos importados; sendo ele equiparado ao industrial nacional por questão de isonomia constitucional. Não é justo que o produtor nacional, quando dá saída do produto de seu estabelecimento pague IPI enquanto o comerciante importador não pague o mesmo imposto.

Portanto, por ficção jurídica, o comerciante importador deve ser equiparado ao produtor industrial nacional, como se ele próprio tivesse industrializado o produto, antes de dar saída de seu estabelecimento.

Adotando essa sistemática, afasta-se tanto o problema da bitributação quando da cobrança o IPI nos dois momentos descritos nos incisos I e II do art. 46 do CTN, como o problema de onerar a maior o comerciante importador em relação ao produtor nacional.

Com essa interpretação da norma tributária, haverá uma equiparação justa e eficiente entre o comerciante importador e o industrial nacional. Ambos, neste caso, recolherão IPI uma única vez, quando da saída do estabelecimento industrial ou equiparado.

Esta deveria ser a única hipótese de incidência do IPI, prevista no inciso II do art. 46 do CTN, com igual teor no inciso II do art. 24 do RIPI.

Vislumbro com tal sugestão de interpretação da norma a melhor e mais adequada operacionalização com produtos industrializados importados e sua conseqüente tributação pelos órgãos fazendários.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BRITO, Edivaldo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v.1

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/21767>.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**, 2. ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

LIMA, Rogério. **A Inconstitucionalidade do IPI na importação**. In: Revista Dialética Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, n 77, p. 126.

MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. In: Revista Dialética Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n 69, p.77-85.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol I. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária. (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 2 ed., São Paulo: Dialética, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais** . 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário. Edição Atualizada**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VIEIRA, José Roberto. **IPI – Regra Matriz de Incidência**. Curitiba: Juruá Editora, 1993.