



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Clarissa Andrade Parreira

**A CONSTITUCIONALIDADE E A LEGALIDADE DA
INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO POR PESSOA
FÍSICA DE VEÍCULO DESTINADO A USO PRÓPRIO**

Brasília

2015

Clarissa Andrade Parreira

**A CONSTITUCIONALIDADE E A LEGALIDADE DA
INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO POR PESSOA
FÍSICA DE VEÍCULO DESTINADO A USO PRÓPRIO**

Monografia apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel em
Direito pela Universidade de Brasília – UnB.
Orientador: Professor Doutor ValcirGassen

Brasília
2015

TERMO DE APROVAÇÃO

Clarissa Andrade Parreira

A Constitucionalidade e a Legalidade da Incidência do IPI na Importação por Pessoa Física de Veículo destinado a Uso Próprio

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

ValcirGassen

Professor Doutor e Orientador

Antônio de Moura Borges

Professor Mestre e Examinador

Pedro Júlio Sales D`Araújo

Professor Mestre e Examinador

Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

Professor Mestre e Examinador

Brasília, 01 de julho de 2015.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, Simone e Areno, pelo amor e carinho de todos os dias. Vocês nunca me permitem duvidar de mim mesma e sempre instigam o meu melhor. Devo tudo à vocês.

Agradeço, também, à minha irmã, Duda, pela confiança e afeto inabaláveis.

À minha família, por todas as palavras de apoio e pelo carinho constante.

Aos meus amigos e amigas da faculdade, que fizeram de uma cidade desconhecida um lar.

Ao Bernardo, pela dedicação sem medida e pelo suporte diário. À você, toda a minha gratidão e afeto.

Agradeço, ainda, ao meu orientador, professor ValcirGassen, por instigar uma visão crítica ao direito tributário e pela colaboração na elaboração deste estudo.

Por fim, agradeço à Universidade de Brasília por me proporcionar um espaço de reflexão e engrandecer minha formação acadêmica.

RESUMO

A (não) incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio é tema bastante controvertido na doutrina e jurisprudência. Atualmente, encontra-se à espera de julgamento no Supremo Tribunal Federal através de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida. Dessa forma, é de suma importância que se promova reflexão embasada acerca da problemática. Para tanto, o presente trabalho aborda, de início, diversos conceitos imprescindíveis para o melhor entendimento dos fundamentos utilizados tanto em desfavor da incidência do tributo, quanto em sua defesa. Promove, também, análise e crítica dos entendimentos proferidos pelos Tribunais Regionais Federais pátrios, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal. Por fim, defende a constitucionalidade e a legalidade da incidência do IPI na hipótese, através de argumentos como a não aplicação da não cumulatividade, necessário combate à evasão fiscal e a imprescindível observância ao princípio da livre concorrência e isonomia tributária.

PALAVRAS-CHAVE: direito tributário; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio; não cumulatividade; princípio da isonomia; princípio da livre concorrência; evasão fiscal; Supremo Tribunal Federal.

SUMÁRIO

1	Introdução	6
2	Tributo: classificação e espécies; Impostos; Impostos sobre Produtos Industrializados: base econômica do IPI e operações com produtos industrializados, competência, fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota; Seletividade no IPI e Princípio da Capacidade Contributiva; e Não Cumulatividade como técnica de tributação e sua aplicação no IPI	8
2.1	Conceito de tributo	8
2.2	Classificações dos tributos	10
2.3	Espécies Tributárias.....	12
2.4	Impostos	14
2.5	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	15
2.5.1	Base econômica do IPI e operações com produtos industrializados	15
2.5.2	Competência para a instituição do IPI.....	17
2.5.3	Fato Gerador	18
2.5.4	Contribuintes	21
2.5.5	Base de Cálculo e Alíquota	23
2.6	A Seletividade no IPI e o Princípio da Capacidade Contributiva	25
2.7	A Não Cumulatividade como técnica de tributação e sua aplicação no IPI	27
3	Entendimento dos Tribunais Pátrios acerca da (Não)Incidência do IPI na Importação por Pessoas Físicas de Veículos destinados a Uso Próprio; Entendimento dos TRFs; Entendimento do STJ; Entendimento do STF e Reconstrução Histórica de Decisão Paradigma; e Repercussão Geral do Tema	31
3.1	Entendimento jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais	31
3.2	Entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça	39
3.3	Entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e reconstrução histórica de decisão paradigma.....	45
3.4	Repercussão Geral do Tema	53
4	A Constitucionalidade e a Legalidade da Incidência do IPI na Importação de Veículo por Pessoa Física destinado a Uso Próprio	57
4.1	Qualificação legal do consumidor final como contribuinte do imposto.....	57
4.2	A inaplicabilidade da técnica constitucional da não cumulatividade.....	64
4.3	A incidência do IPI como consagração aos Princípios Constitucionais da Isonomia e da Livre Concorrência	69
4.4	Os princípios da tributação na origem e no destino e a necessidade de combate à evasão fiscal.....	73
5	Conclusão	76
6	Referências Bibliográficas	78

1 Introdução

O presente trabalho visa abordar os aspectos controversos acerca da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo destinado a uso próprio, de forma a defender a constitucionalidade e a legalidade da exação na hipótese. É esse um tema que gera grande controvérsia doutrinária e na jurisprudência, de sorte que são lançados argumentos tanto em defesa da não incidência da exação, quanto em seu favor.

É, da mesma forma, um tema deveras atual, eis que se encontra à espera de julgamento no Supremo Tribunal Federal, através de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida.

Com o fito de melhor esclarecer a temática, este estudo será dividido em três capítulos.

O primeiro deles terá uma abordagem mais conceitual e dogmática. De início, será conceituado o tributo e expostas suas classificações e espécies. Logo após, tratar-se-á especificamente dos impostos, que são uma espécie de tributos. Em seguida, focar-se-á no objeto do trabalho, o Imposto sobre Produtos Industrializados, de modo a discorrer acerca de sua base econômica, operações com produtos industrializados, competência, fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota.

Não suficiente, também se abordará a seletividade operante no IPI, bem como sua correlação com o princípio da capacidade contributiva, os quais, conjuntamente, devem levar à consecução da justiça fiscal.

Ademais, no último item do capítulo, tratar-se-á da não cumulatividade como técnica de tributação e sua incidência no IPI. Esta primeira abordagem se fará de maneira mais conceitual, já que, ao final do presente trabalho, tal técnica será analisada mais profundamente.

O segundo capítulo, por sua vez, promove uma análise dos posicionamentos dos tribunais pátrios acerca da incidência ou não de IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio.

Primeiramente, será destacado o entendimento dos Tribunais Regionais Federais, em suas diversas regiões. Após, será examinada a postura do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, será evidenciado o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, de modo a abordar decisão paradigma que influenciou inúmeros outros julgados sobre o tema, bem como esmiuçar a questão submetida a repercussão geral.

Já o terceiro capítulo intende defender a legalidade e a constitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos por pessoas físicas para uso próprio. Para tanto, serão destacados quatro subtópicos que expõem diferentes argumentos.

O primeiro deles trata da qualificação legal do consumidor final como contribuinte do IPI. Neste item, será defendido que a lei não exclui do campo de incidência as importações efetuadas por consumidores finais, de sorte que não haveria obstáculo para a incidência do IPI na hipótese.

Logo após, argumentar-se-á que a não cumulatividade não resta ofendida na hipótese de incidência do referido imposto. Defender-se-á que a importação para uso próprio é operação monofásica e, por isso, a não cumulatividade nela não se aplica.

O terceiro argumento se consubstanciará no entendimento de que a incidência do IPI promove a consagração dos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência. Desse modo, se a pessoa física importadora for exonerada do pagamento do tributo, será concedido privilégio inconstitucional, já que não poderia haver distinção entre ela e o indivíduo que adquire o mesmo bem no mercado interno. A falta de isonomia levaria, então, a uma incorreção na competitividade do mercado.

Por fim, far-se-á uso do argumento de que a não incidência do IPI no presente caso levaria à evasão de receitas tributárias, o que feriria o princípio jurisdicional da tributação exclusiva no Estado de destino.

Por conseguinte, a partir de tais considerações preliminares, resta iniciar o estudo do tema através da análise dos mais diversos argumentos sobre a questão, com o intuito de se demonstrar e defender a constitucionalidade e a legalidade da incidência do IPI na importação de veículo destinado a uso próprio.

2 Tributo: classificação e espécies; Impostos; Impostos sobre Produtos Industrializados: base econômica do IPI e operações com produtos industrializados, competência, fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota; Seletividade no IPI e Princípio da Capacidade Contributiva; e Não Cumulatividade como técnica de tributação e sua aplicação no IPI

Como indicado na introdução deste trabalho, o objetivo proposto é abordar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação de veículos automotores destinados a uso próprio.

No entanto, para que se alcance uma discussão embasada capaz de promover reflexão sobre o tema, faz-se necessário trazer à baila diversos conceitos legais e doutrinários.

Dessa forma, este capítulo tratará do conceito de tributo, suas classificações e suas espécies – em especial o imposto. Ademais, dará ênfase ao Imposto Sobre Produtos Industrializados, sua base econômica, operações com produtos industrializados, competência, fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota. Não suficiente, também se tratará o conceito de seletividade e sua integração com o Princípio da Capacidade Contributiva, bem como a não cumulatividade no IPI.

2.1 Conceito de tributo

Por ser o direito tributário a disciplina jurídica dos tributos¹, não gera qualquer assombro a existência de inúmeras definições dadas a esse instituto no esforço de se compreender, da melhor maneira possível, o fenômeno tributário.

Neste estudo, no entanto, ater-se-á à definição legal de tributo elencada no artigo 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 3º 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.²

A partir dessa definição, a doutrina costuma destacar, em separado, as características inerentes a esse instituto capazes de diferenciá-lo das demais espécies de prestação. Nessa toada, apesar da definição legal suscitar várias críticas, há que se retirar a verdadeira essência significativa do instituto.

¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 37.

² BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 05.05.2015.

Para tanto, cumpre transcrever elucidativa passagem de Luciano Amaro:

“Esse conceito quis explicitar: a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão configurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.”³

Desse modo, entende-se que uma das características do tributo é ser uma *prestação pecuniária compulsória*. A partir dessa afirmação, resta incontestável a irrelevância da vontade do sujeito passivo, de forma que, como elucida Paulo de Barros Carvalho, “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”⁴.

Não suficiente, o tributo também é expresso *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*. Ou seja, não se admite, no ordenamento jurídico pátrio, a instituição de tributo em natureza, o qual se realiza em unidade de bens diversos do dinheiro, ou mesmo em unidade de serviços⁵.

O ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado conceitua essas espécies estabelecidas sem referência alguma a moeda, que não são tributos no sentido tributário, como “tributo *in natura*” e “tributo *in labore*”. A primeira diz respeito a pagamento mediante a entrega de parte do bem tributado (aplicado no caso de alimentos, por exemplo), e o segundo se refere a adimplemento por meio de prestação de serviço ao ente tributante. Em qualquer um dos casos não se trata de *prestação em pecúnia*, não havendo que se falar em tributo.

Ainda, o tributo *não constitui sanção de ilícito*. Quer dizer, a hipótese de incidência tributária não pode incluir o elemento ilicitude⁶, abarcando apenas situações lícitas, de forma que a tributação não se constitua como agente sancionatório. Não significa, todavia, que uma atividade ilícita não venha a ser tributada. Isso porque basta que o fato gerador aconteça para que o tributo incida.

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 40-41.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 25.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 63.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 64.

Ademais, consiste o tributo em uma prestação *instituída em lei*. Essa qualidade nada mais é do que a expressão da vontade constitucional destacada no artigo 150, I, da Constituição Federal, em que se afirma que nenhum tributo será exigido sem lei que o estabeleça. É uma garantia fundamental que reitera, em níveis específicos, o comando expresso pelo artigo 5º, II, da Carta, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁷.

Por fim, cobra-se o tributo *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Isso significa que não há margem alguma pra conveniência e oportunidade do administrador. Se uma determinada situação fática preenche todos os requisitos necessários pra incidência e cobrança do tributo, não há que se falar em subjetividade.

Analisado o conceito de tributo, cumpre elucidar algumas de suas classificações.

2.2 Classificações dos tributos

Por não ser o objetivo deste estudo esgotar o tema, serão abordadas apenas algumas classificações dos tributos, pertinentes à temática aqui tratada.

Primeiramente, o tributo pode ser *real* ou *pessoal*.

É *pessoal* quando predominam características subjetivas na configuração do fato gerador, de modo a considerar aspectos pessoais do contribuinte. Tal classificação leva em conta, por exemplo, qualidades como estado civil, nível de renda ou número de dependentes.⁸

Por outro lado, é *real* o tributo que considera objetivamente o fato gerador, sobre o bem físico específico. É o caso, por exemplo, do tributo objeto deste trabalho, o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ressalta-se que não necessariamente um tributo é apenas real ou exclusivamente pessoal. Um mesmo tributo pode reunir ambas qualidades, a depender do seu fato gerador e de suas especificidades.

Ademais, quanto a sua finalidade, o tributo pode ser *fiscal* ou *extrafiscal*.

É *fiscal* o tributo que tem como escopo imediato a arrecadação tributária. Através dele se busca a obtenção de recursos públicos com o fito de financiar o Estado, mantendo suas atividades e abastecendo os cofres públicos.

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 05.05.2015.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 111.

Já o tributo *extrafiscal* é aquele que tem como finalidade principal incentivar ou desestimular condutas, de forma a “prestigar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso”⁹.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.¹⁰

Apesar dos diferentes propósitos, pode-se dizer que tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade subsistem, conjuntamente, em um mesmo tributo. O que acontece é que, por vezes, um objetivo predomina sobre o outro.

Em relação ao IPI, destaca-se sua finalidade extrafiscal, a qual foi consagrada através da possibilidade de alteração de sua alíquota pelo Poder Executivo e sua seletividade. Tais características têm o condão de autorizar a atuação do referido imposto como regulador da produção de bens. Não se desconsidera, contudo, a voluptuosa arrecadação promovida pelo imposto, que faz com que muitos autores defendam o caráter fiscal da exação.

Por fim, quanto à possibilidade de repercussão econômica do tributo, pode-se classificá-lo em *direto* ou *indireto*.

A respeito do tema, Valcir Gassen assim leciona:

Tributo direto ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária, não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de “direito”, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de “fato”, o encargo do pagamento do tributo. O primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.¹¹

Nesse diapasão, contribuinte *de direito* é aquele determinado pela lei como sujeito passivo. É ele que detém relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo¹². Por outro lado, é contribuinte *de fato* o sujeito que efetivamente arca com o encargo tributário. Assim, “no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o

⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 244-245.

¹⁰PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 13-14.

¹¹GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 60.

¹² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 05.05.2015.

contribuinte de fato, não se onerando o *contribuinte de direito*”¹³. Novamente, esse é o caso do IPI, que é um tributo indireto.

A respeito de fato gerador e de contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados, esses ainda serão aprofundados mais a frente neste estudo.

Finda a análise acerca das classificações dos tributos, passa-se a abordar as espécies tributárias.

2.3 Espécies Tributárias

O Código Tributário Nacional indica, no seu artigo 5º, a existência de três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria¹⁴. No entanto, a Constituição Federal de 1988, através do artigo 149, elenca mais uma: as contribuições sociais¹⁵. Tais contribuições podem ser subdivididas em contribuições de intervenção de domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social. Ademais, há que se falar nos empréstimos compulsórios indicados no artigo 148 da Carta Magna¹⁶.

Apesar de restarem claras suas previsões legais, a doutrina não se faz uníssona quanto à classificação das espécies tributárias. Várias teorias foram elaboradas no intuito de se alcançar a classificação mais precisa possível. Contudo, pode-se dizer que quatro se destacaram: a teoria dualista, também conhecida como bipartida ou bipartite; a tricotômica, tripartida ou tripartite; a quadripartida, chamada também de tetrapartida ou tetrapartite; e, por fim, a pentapartida ou quinquipartite.

No intento de não esgotar o tema, cumpre explicar, sucintamente, tais vertentes.

A teoria dualista defende ser o tributo dividido em duas categorias: os impostos e as taxas. Esta última compreenderia tributos vinculados a uma atuação estatal, tal como a taxa propriamente dita e a contribuição de melhoria. Já a primeira se traduziria em tributos que não necessitassem dessa contraprestação, desvinculados.

¹³SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 410.

¹⁴ Art. 5. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

¹⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹⁶ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios (...).

A teoria tripartite, adotada pelo CTN, divide os tributos em três espécies: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Roque Antonio Carrazza é um dos adeptos desta teoria, cumprindo transcrever excerto de seu posicionamento:

(...)os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as “contribuições” (tributos com destinação especificada nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades *imposto*, *taxa* ou, no caso daqueles, até, *contribuição de melhoria*. Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies.¹⁷

Em um viés diferente, a teoria tetrapartite considera que existem quatro categorias de tributos, quais sejam os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Nessa classificação, há uma disparidade quanto ao entendimento sobre a espécie contribuição de melhoria. Para Ricardo Lobo Torres¹⁸, esta se alinha com as demais contribuições especiais; já para Luciano Amaro¹⁹, ela se enquadra na categoria das taxas.

Por fim, tem-se a teoria pentapartite, em que os tributos são divididos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições. É esse o entendimento que vem sendo adotado pelo STF, conforme se pode depreender de trecho do voto elaborado pelo Ministro Moreira Alves, no RE n. 146.733-9/SP:

De fato, a par das três modalidades de tributos (os *impostos*, as *taxas* e as *contribuições de melhoria*), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a *duas outras* modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: *o empréstimo compulsório e as contribuições sociais*, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.²⁰

Dessa forma, indicadas as diversas espécies tributárias e as correntes que as classificam, cumpre enfocar, para fins do presente trabalho, os impostos.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 537.

¹⁸ “Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais.” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 375.

¹⁹ “(...) classificamos os tributos que, por se destinarem a financiar determinadas tarefas, que são divisivelmente referíveis a certo indivíduo ou grupo de indivíduos de modo direto ou indireto (o que traduz motivação financeira, *pré-jurídica*), têm fatos geradores (já agora no plano *jurídico*) *conexos à própria atividade do Estado*. Esta atuação pode traduzir-se: a) na execução de um *serviço público*; b) no exercício do *poder de polícia*; c) na *manutenção de via pública utilizada pelo indivíduo*; d) na *execução de uma obra pública* que valorize a propriedade do indivíduo. Enquadramos neste grupo as *taxas de serviços*, as *taxas de polícia*, o *pedágio* e a *contribuição de melhoria*.” AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 104.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146.733**. Relator Min. Moreira Alves. DJU, Brasília, 06 nov. 1992, p. 20110.

2.4 Impostos

De início, insta colacionar a definição de imposto estampada pelo artigo 16 do CTN, segundo o qual “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.²¹

Verifica-se a partir de tal conceito que, diferentemente das taxas, por exemplo, no imposto não se faz necessária uma contraprestação estatal. Isto é, sua hipótese de incidência não se vincula a qualquer atividade do Estado, mas sim se relaciona a uma determinada conduta ou atividade do contribuinte.

Para um melhor entendimento, cumpre transcrever a definição de imposto elaborada por Ricardo Lobo Torres:

é o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do **princípio constitucional da capacidade contributiva** e com a finalidade principal ou acessória de **obtenção de receita 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.²²(*grifou-se*)

Dessa definição pode-se destacar mais duas características dos impostos, as quais constam grifadas no excerto.

A primeira é que, por serem atrelados ao contribuinte, o princípio da capacidade contributiva se integra essencialmente ao seu significado, de forma que o contribuinte deve pagar de acordo com a sua riqueza²³. Assim, contribui proporcionalmente mais para a máquina pública quem dispõe de mais riquezas.

O princípio da capacidade contributiva possui imensurável importância para todo o ordenamento jurídico bem como para a própria ordem e organização social, tendo em vista que, nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*”²⁴. No entanto, tal princípio será melhor abordado em item específico, em conjunto com a seletividade.

A segunda característica apontada é a de que a receita proveniente desse tributo se dirige às necessidades públicas gerais. Isto é, não há qualquer vinculação entre o fato gerador

²¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 05.05.2015.

²²TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 377.

²³TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 376.

²⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 94

do imposto e a destinação de sua arrecadação. Ainda mais, a receita do imposto não pode se vincular a órgão, fundo ou despesa qualquer. É esta a regra constitucional elencada no artigo 167, vide:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)²⁵

Por força dessa determinação constitucional, a destinação dos impostos será feita através de critérios estabelecidos não pela lei instituidora, mas sim de acordo com a lei orçamentária²⁶.

Concluída a parte geral acerca da espécie dos impostos, faz-se imperativo adentrar no estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), objetivo do presente trabalho.

2.5 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

2.5.1 Base econômica do IPI e operações com produtos industrializados

Conhecido anteriormente como Imposto sobre Consumo, o Imposto sobre Produtos Industrializados passou a ser assim denominado a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, sob a égide da Constituição de 1946. No entanto, apesar de modificada a sua nomenclatura, sua natureza se manteve a mesma. É o que argumenta Hugo de Brito Machado:

A Constituição Federal de 1988 atribui competência à *União* para instituir, entre outros, o imposto sobre *produtos industrializados* (IPI). Esse imposto é exatamente o mesmo já existente no sistema tributário anterior. A única alteração, que foi introduzida pela Emenda Constitucional n. 18 à Constituição de 1946, consistiu na mudança de nome, antes “imposto sobre *consumo de mercadorias*” (CF de 1946, art. 15, mc. II), agora “imposto sobre *produtos industrializados*” (CF de 1988, art. 153, mc. IV). Nenhuma alteração substancial, portanto, tendo-se em vista que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto.²⁷

Assim, apesar de se intitular Imposto sobre Produtos Industrializados, sua base econômica é o consumo, e não o processo de industrialização. Não poderia ser diferente, eis que, por ser tributo indireto, é o consumidor final que arca com o ônus da tributação,

²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 05.05.2015.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 44.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 347.

perfazendo-se como contribuinte de fato da exação. É sobre ele que repercute toda a tributação efetuada no decorrer da cadeia produtiva.

Não se esquece, aqui, que o industrial e o comerciante são contribuintes de direito do referido imposto. Contudo, a tributação se efetiva sobre a cadeia produtiva porque é esse o momento que o Estado entendeu como mais fácil para promover a cobrança e a arrecadação do imposto. Isso porque a escolha das hipóteses de incidência se realiza no interesse da Administração Pública.

Isto é, a Constituição e a legislação tributária não estabelecem as bases de incidência, apenas elegem, no interesse da Administração Tributária, “fatos” no decorrer do processo produtivo ou de industrialização, no caso, para conseguir cobrar e fiscalizar de forma adequada.

Nessa toada, apesar de o Código Tributário Nacional enquadrar o IPI em seu Capítulo IV, que trata dos “Impostos sobre a Produção e a Circulação”, a base econômica continua sendo o consumo. Não há que se falar que tal exação onera o industrial ou o setor produtivo, uma vez que, além de sua incidência se operar no final da cadeia produtiva, é o consumidor final quem arca com o tributo já repercutido no preço dos bens e serviços.

De toda sorte, é nas operações com produtos industrializados que a Administração Pública oportunizou as hipóteses de incidência do IPI. Logo, faz-se necessário desmembrar cada um destes vocábulos – *operação*, *produto* e *industrializado*.

Leandro Paulsen, fazendo uso de qualificadas citações, faz lúcida explanação acerca do termo *operação* para o direito, conforme transcrito:

“*Operação*”, na linguagem do Direito, é negócio jurídico. AIRES FERNANDINO BARRETO, ao tratar de IOF, ensina: “O termo *operações*, à luz de um ponto de vista estritamente jurídico, significa atos regulados pelo Direito capazes de produzir efeitos jurídicos, ou seja, negócios jurídicos”. Também HORÁCIO VILLEN NETO, cuidando do ICMS, esclarece: “Operações são atos ou negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de um direito”.²⁸

Já em relação ao *produto*, Leandro Paulsen, novamente em elucidativa conceituação, afirma ser ele “qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem”²⁹. Faz, ainda, importante distinção em relação às mercadorias:

O conceito de *produto*, portanto, diferencia-se do conceito de *mercadoria*. Esta é apenas o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como a consumo ou a qualquer outra utilização.³⁰

²⁸ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 91.

²⁹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 92.

³⁰ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 92.

Por fim, quanto ao *industrializado*, o Decreto n. 7.212/2010³¹ – que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI – dispõe, em seu artigo 4º, que “caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”.

Assim, na intenção de esclarecer o tema, José Eduardo Soares de Melo diferencia o que é ou não produto industrializado. Segundo o ilustre autor, a coisa material, corpórea, que representa um bem que fora produzido e é resultado de elaboração industrial, se constitui como produto industrializado. Por outro lado, não é produto industrializado a produção artística, artesanal e extrativa³².

Verificada a base de incidência do IPI e conceituados os vocábulos *operação*, *produto* e *industrializado*, cumpre examinar a competência para a instituição do IPI.

2.5.2 Competência para a instituição do IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados está inserido na competência da União, isto é, apenas essa pessoa política de direito público interno, eleita pela Constituição Federal, pode instituir o referido tributo. É o que determina o artigo 153, IV, da Constituição³³:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - produtos industrializados;

Tal competência tributária consiste, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, na “possibilidade de criar, *inabstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”³⁴.

Celso Antônio Bandeira de Mello aponta sucintamente as características inerentes às competências:

as competências públicas são outorgadas pela Constituição, não são bens disponíveis, não podem ser transacionadas, gratuita ou onerosamente, pelas pessoas jurídicas públicas nelas investidas. É sabido e ressabido que sua disposição escapa ao alvedrio de quem as possui. Por isso não há como intercambiá-las. São comandos

³¹ BRASIL. Decreto n. 7.212/2010 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 18.05.2015

³² MELO, José Eduardo Soares de. *IPI – teoria e prática*. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 74.

³³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988* – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 15.05.2015.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 513.

impositivos para as entidades que as receberam. Em nada se assemelham a bens jurídicos transmissíveis.³⁵

Assim, pode-se falar que a competência tributária é intransferível e irrenunciável, ou seja, é exclusiva do ente político elencado na Constituição. Da mesma forma, é também indelegável, salvo nos casos expressos pelo artigo 7º do CTN, o qual permite que uma pessoa jurídica de direito público delegue a outra a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, bem como executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária³⁶.

Ainda, é também imprescritível, de modo que o seu não exercício não implica no perecimento do direito de instituir o tributo, que subsiste independentemente do lapso temporal.

Outrossim, é facultativa, constituindo-se como uma prerrogativa que poderá ou não ser exercida, a critério do ente político titular da competência. Caso este não venha a exercê-la, não pode outro suprir sua omissão, conforme diz o enunciado do artigo 8º do CTN: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”³⁷.

Após trabalhada a competência para a instituição do IPI, faz-se necessário o estudo do fato gerador de tal tributo.

2.5.3 Fato Gerador

Segundo o Código Tributário Nacional, no artigo 114, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”³⁸. Por sua vez, obrigação principal, também nos moldes do CTN, é aquela que “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”³⁹.

³⁵MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. pp. 180-181, e RDP 55-56/100.

³⁶Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

³⁷BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 15.05.2015.

³⁸BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 15.05.2015.

³⁹Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Nesses termos, pode-se dizer que “fato gerador é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária”⁴⁰.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, prevê três fatos geradores do IPI, *in verbis*:

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.⁴¹

Por sua vez, o Regulamento do IPI (RIPI), instituído pelo Decreto 7.212/2010⁴², assim os define:

Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

- I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou
- II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

O desembaraço aduaneiro é, portanto, fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados. Qualquer mercadoria procedente do exterior, mesmo que não sujeita ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro. Esse procedimento consiste na verificação da exatidão dos dados declarados pelo importador em relação tanto à mercadoria importada, quanto aos documentos apresentados e à legislação vigente. Com o despacho aduaneiro, portanto, objetiva-se promover o desembaraço da mercadoria, de modo a promover o seu regular ingresso no País⁴³.

Verifica-se que tal fato gerador não se identifica com o do Imposto de Importação. Isso porque este último se realiza com a simples entrada da mercadoria estrangeira em Território Nacional⁴⁴, enquanto para o IPI é necessário o desembaraço aduaneiro da mercadoria.

Dessa forma, se houver extravio da mercadoria importada antes de ser realizado o despacho aduaneiro, não se considera ocorrido o fato gerador do IPI. Nesse caso, portanto, não se exige o referido imposto. É esse o entendimento expedido pela Coordenação do

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 243.

⁴¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 15.05.2015.

⁴² BRASIL. **Decreto n. 7.212/2010** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 18.05.2015

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 125-126.

⁴⁴ Art.1. O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. In: BRASIL. **Decreto-Lei n. 37/1966** – disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm - acesso em 18.05.2015.

Sistema de Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal por meio do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 1/78⁴⁵.

A hipótese do inciso I consiste no fato gerador de maior interesse no presente estudo, já que é ele que permite a incidência do IPI na importação de veículos. Isso porque, realizada a importação de veículo automotor e operado o desembaraço aduaneiro, o IPI passa a ser devido.

Quanto à qualificação do consumidor final como contribuinte do imposto, tal tema será abordado em item específico, mais a frente.

O segundo fato gerador do IPI é a saída de produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Dessa forma, é necessário compreender, mesmo que sucintamente, o que é um estabelecimento industrial, o que a ele se equipara e o que define a “saída”.

O artigo 8º do RIPI⁴⁶ define que “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”. As operações contidas no artigo 4º são aquelas já citadas no item 2.5.1., quais sejam, as que modificam a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou que o aperfeiçoe para consumo.

Já os estabelecimentos equiparados a industrial são aqueles que a lei assim considera, em virtude das atividades desenvolvidas. Tais hipóteses estão elencadas principalmente no RIPI, nos quinze incisos do seu artigo 9º, bem como nos artigos 10 e 11. Tendo em vista que não é esse o foco principal deste trabalho, não cumpre aqui desmembrar as hipóteses legais.

Ademais, em relação à “saída”, não é suficiente que o produto apenas se desloque do estabelecimento produtor. É necessário que a saída seja movida por um negócio jurídico. Nessa toada, vale destacar trecho de Eduardo Domingos Bottallo:

Em resumo, o IPI só é devido quando ocorrer o fato de um produto industrializado sair do estabelecimento produtor (estabelecimento industrial ou a ele equiparado), em razão de negócio jurídico real ou ficto, translativo de sua posse ou propriedade.⁴⁷

Quanto ao fato gerador da arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, ressalta-se que foi apenas previsto no Código Tributário

⁴⁵ ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) CST Nº 1/78 - Extravio de mercadoria ocorrido antes do respectivo desembaraço aduaneiro não incide IPI pela não-configuração do seu fato gerador. Disponível em: <http://ripi.cenofisco.com.br/ripi/ripi.dll?f=templates&fn=main-j.htm> - acesso em 20.05.2015.

⁴⁶ BRASIL. Decreto n. 7.212/2010 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 18.05.2015.

⁴⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.p. 27.

Nacional. Tal hipótese não encontra concretização na legislação ordinária nem no RIPI⁴⁸, tratando-se então de hipótese de não incidência⁴⁹.

Vistos os fatos geradores, cumpre transcrever o artigo 38 do Decreto nº 7.212/2010⁵⁰, que determina o que não constitui fato gerador do IPI:

Art. 38. Não constituem fato gerador:

I - o desembaraço aduaneiro de produto nacional que retorne ao Brasil, nos seguintes casos (Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, art. 11):

- a) quando enviado em consignação para o exterior e não vendido nos prazos autorizados;
- b) por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição;
- c) em virtude de modificações na sistemática de importação do país importador;
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e
- e) por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - as saídas de produtos subsequentes à primeira:

- a) nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização; ou
- b) quando se tratar de bens do ativo permanente, industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, destinados à execução de serviços pela própria firma remetente;

III - a saída de produtos incorporados ao ativo permanente, após cinco anos de sua incorporação, pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, que os tenha industrializado ou importado; ou

IV - a saída de produtos por motivo de mudança de endereço do estabelecimento.

Por fim, cabe ressaltar que o fato gerador é interpretado objetivamente, “sem preocupação com os aspectos relativos à pessoa destinatária da cobrança do tributo ou natureza da atividade”⁵¹. Acerca de tal método interpretativo, anota Rodrigo Aiache Cordeiro:

Por esta razão, quem praticar um ato que preencha a hipótese de incidência deverá pagar o tributo, ao menos *a priori*. Não se vai avaliar a validade do ato jurídico, a capacidade civil do sujeito passivo ou mesmo a licitude do ato que gera a possibilidade de cobrança do tributo, sempre prevalecendo “a análise do aspecto objetivo do fato gerador, em abono da equivalência necessária à sustentação do postulado da isonomia tributária”.⁵²

Nessa toada, após analisado o fato gerador, cumpre abordar os contribuintes do IPI.

2.5.4 Contribuintes

O Código Tributário Nacional apresenta a definição de sujeito passivo e especifica suas duas modalidades em obrigação principal. Cumpre transcrever a literalidade do dispositivo legal:

⁴⁸ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p.125.

⁴⁹ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 459.

⁵⁰ BRASIL. **Decreto n. 7.212/2010** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 18.05.2015.

⁵¹ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006. p. 97.

⁵² CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006. p. 97.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁵³

Depreende-se da letra da lei que, para obrigar o responsável ao pagamento da prestação pecuniária, é necessária expressa previsão legal. Isso porque, regra geral, tal sujeito não está vinculado à subsunção do fato jurídico à norma. De outra via, o contribuinte é sujeito que detém ligação direta e pessoal com a hipótese de incidência, de modo que se encontra intimamente ligado à subsunção do fato jurídico tributário.⁵⁴

Não cumpre, aqui, aprofundar o estudo dos responsáveis da obrigação tributária, já que não constitui foco temático do presente trabalho. Dessa forma, há que se adentrar no estudo dos contribuintes.

O CTN, agora em seu artigo 51, determina os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados, *in verbis*:

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.⁵⁵

Por sua vez, o Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta o IPI, também dispõe sobre os contribuintes do referido imposto. Para tal dispositivo legal, são contribuintes do imposto:

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

⁵³ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 15.05.2015.

⁵⁴ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: QuartierLatin, 2006. p. 109.

⁵⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 05.05.2015.

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).⁵⁶

O citado decreto alia os contribuintes aos seus respectivos fatos geradores, de modo que se torna quase autoexplicativo. Isso porque, aliado às considerações explicitadas no tópico dos fatos geradores, delineia-se uma noção geral dos sujeitos passivos do IPI.

Por fim, para sintetizar a noção geral dos contribuintes do IPI, mister transcrever passagem de José Eduardo Telline Toledo:

Em outras palavras, no presente caso, contribuinte do IPI será sempre a pessoa (física ou jurídica) capaz de integrar relações jurídicas do imposto, por praticarem ou estarem prontos para realizar operações tipificadas em lei como oneradas pelo impacto do gravame.⁵⁷

Resta, agora, proceder à análise da base de cálculo e da alíquota do IPI.

2.5.5 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo “constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo por objetivo quantificar o objeto da imposição fiscal, como elemento nuclear, verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa”⁵⁸.

Ou seja, a base de cálculo é uma grandeza que se destina, principalmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico. Juntamente com a alíquota, determina o valor da prestação pecuniária⁵⁹.

Quanto ao IPI, o artigo 47 do CTN determina sua base de cálculo:

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.⁶⁰

Constata-se, assim, que no caso em que o IPI tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro, sua base de cálculo é o preço normal, que, segundo o inciso II do artigo 20 do

⁵⁶ BRASIL. **Decreto n. 7.212/2010** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 18.05.2015.

⁵⁷ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: QuartierLatin, 2006. p.108.

⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 104.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 341-342.

⁶⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 20.05.2015.

Código Tributário Nacional, é o “preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País”⁶¹. Acrescenta-se a ele o imposto de importação, as taxas exigidas para a entrada do produto no País e os encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Quanto à hipótese em que é cobrado o IPI em razão da saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado, a sua base de cálculo se identifica com o valor da operação de que decorrer tal saída. Na falta do referido valor, utiliza-se como base o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente.

Em relação ao caso do arrematante, não há que se adentrar na hipótese, uma vez que, como anteriormente explicado, trata-se de hipótese de não incidência.

Por fim, há que se falar da alíquota do imposto. A Constituição Federal de 1988 determinou, em seu artigo 153, §3º, I, que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo, em função da essencialidade do produto⁶². Isto é, “o IPI deve ser dimensionado de forma a gravar menos os produtos essenciais e mais os produtos supérfluos, na medida em que estas características se apresentem”⁶³.

Essa seletividade consegue ser concretizada através da manipulação de alíquotas. Agrava-se com alíquotas proporcionalmente maiores os produtos considerados mais supérfluos, os quais não são indispensáveis ou são compreendidos como menos essenciais. Por outro lado, aplica-se alíquotas menores – ou mesmo não se tributa – os produtos de maior essencialidade ou indispensáveis ao mínimo existencial.

Ademais, a Constituição Federal também autorizou o Poder Executivo a alterar a alíquota do IPI, caso sejam atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei⁶⁴. Eis que

⁶¹ Art. 20. A base de cálculo do imposto é: (...)

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

⁶² 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;

⁶³ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 138.

⁶⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

o Decreto Lei nº 1.199/1971⁶⁵, em seu artigo 4º, estabeleceu um limite na majoração das alíquotas, nos seguintes termos:

Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Impostos sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

Dessa forma, percebe-se que essa gradação de zero para trinta pontos percentuais deve ser feita de acordo com o primado da seletividade. Tributa-se mais os produtos menos essenciais, e menos os mais indispensáveis, de modo a se consagrar o princípio da capacidade contributiva. É o que se verá no tópico seguinte.

2.6 A Seletividade no IPI e o Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal de 1988 determina, em seu artigo 153, que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”⁶⁶. Tal mandamento constitucional se difere da seletividade permitida no ICMS, em que o constituinte, ao invés de utilizar a expressão “será”, optou por “poderá”⁶⁷. Assim, ao contrário do ICMS, a seletividade é obrigatória para o IPI.

O princípio da seletividade no IPI, conforme mencionado no item passado, permite que se tribute mais os produtos considerados supérfluos, de consumo restrito, e menos, ou nada, os produtos de primeira necessidade.

Sobre essa atuação do IPI, vale destacar trecho de Eduardo Domingos Bottallo, em que o autor destaca a importância de tal imposto:

(...) ele vem sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo.⁶⁸

⁶⁵ BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.199/1971** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1199.htm - acesso em 20.05.2015.

⁶⁶ 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;

⁶⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

⁶⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 53.

Depreende-se do exposto que a intensidade da tributação está diretamente vinculada à capacidade contributiva do consumidor. Ou seja, quanto maior a demonstração de capacidade contributiva, mais aguda será a tributação. Por outro lado, em decorrência lógica, quanto menor o poder contributivo, menor a tributação.

Para exemplificar o que se constitui ou não como demonstração de capacidade contributiva, José Eduardo Soares de Melo assim anota:

Na verdade, existem certos produtos, mercadorias e serviços, cujo consumo constitui verdadeira demonstração de capacidade contributiva. Automóveis de luxo, iates, jóias, sofisticados aparelhos eletrônicos, evidenciam por seu uso e consumo elevada capacidade contributiva. Em pólo oposto situam-se os gêneros de primeira necessidade (alimentação, vestuário, medicamentos), imprescindíveis para a coletividade, independentemente do preço fixado.⁶⁹

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, cumpre destacar que está previsto na Constituição, através do artigo 145, §1º, nos seguintes moldes:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁷⁰

O princípio da capacidade contributiva se destaca nos impostos, já que nessa espécie tributária o fato gerador não é vinculado, tal como explicado anteriormente em item específico. Desse modo, por tributar conduta do contribuinte, a hipótese de incidência é capaz de revelar sua capacidade contributiva, de forma a possibilitar a concretização do princípio.

Por ser um tributo indireto, é o consumidor final que suporta o ônus econômico do IPI. Por conseguinte, é sua capacidade contributiva que é analisada, não a do industrial ou do comerciante. Mesmo porque é esse consumidor final que adquire os produtos, e é através da essencialidade ou não destes últimos que se determina a intensidade da tributação.

Luciano Amaro traz pedagógico excerto acerca da averiguação da capacidade contributiva em impostos indiretos:

Ou seja, não se pode, na criação de impostos reais (como soem ser os impostos indiretos), estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte, ou do contribuinte “de fato”, em função de quem, nos tributos indiretos, deve ser aplicado o princípio. Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. (...) Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos

⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 162.

⁷⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 20.05.2015.

impostos indiretos, ou seja, o princípio da *seletividade*, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à *essencialidade* do bem.⁷¹

Verifica-se, assim, que a seletividade é uma vertente do princípio da capacidade contributiva. Através da gradação de tributação que proporciona, facilita o consumo essencial, necessário à manutenção do mínimo vital. De outra via, tributa mais aqueles que tem a capacidade suficiente para adquirir produtos supérfluos, de consumo restrito.

Nesse viés, pode-se dizer que a seletividade se apresenta como uma técnica de implementação da justiça fiscal⁷².

Examinada a seletividade do IPI e o princípio da capacidade contributiva, há que se explorar a não cumulatividade de tal exação tributária e sua configuração como técnica de tributação.

2.7 A Não Cumulatividade como técnica de tributação e sua aplicação no IPI

Por ser o Imposto sobre Produtos Industrializados um tributo que, em geral, incide sobre diversas operações em uma cadeia produtiva, foi-se necessário buscar um método para que o produto final não resultasse demasiadamente oneroso para o consumidor final. Para tanto, foi instituída a não cumulatividade no Brasil.

Com o fito de melhor abordar esse instituto, cumpre fazer distinção entre princípio e regra. Segundo Humberto Ávila, os dois se distinguem na seguinte medida:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.⁷³

A partir de tais conceitos, a doutrina diverge consideravelmente acerca da natureza desse instituto, de forma que se indaga: é a não cumulatividade uma técnica ou um princípio?

Grande parte da doutrina e quase a totalidade da jurisprudência trata a não cumulatividade como princípio. Às vezes tão somente por ser um comando constitucional, por vezes por entender que se encaixa nos moldes conceituais dos princípios.

Todavia, não é esse o entendimento a que se filia este trabalho.

⁷¹AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 165-166.

⁷²AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 167.

⁷³AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. ampl. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 78-79.

No presente estudo, há que se referir à não cumulatividade como técnica de tributação, a qual objetiva promover a apuração de montante a ser recolhido de determinado imposto. Não se entende, dessa forma, configurar tal instituto como um princípio.

Da mesma forma entende Marco Aurélio Grecoque, ao ministrar palestra no XII Simpósio do IET, afirmou o seguinte:

Uma dúvida, uma questão tem sido levantada com relação à não-cumulatividade: seria ela um princípio tributário? Não, na minha opinião, não. Ao contrário. Não-cumulatividade é uma mera técnica. É técnica para determinação do valor a recolher por um determinado contribuinte. Princípio supõe a incorporação de algum valor constitucionalmente protegido, ou a disciplina e a regulação de um determinado fim a ser obtido. Isso é princípio. O princípio diz respeito a valores e fins e não a modos de cálculo e apuração do montante a ser recolhido. Portanto, já fixo um parâmetro de discussão. Para mim, não-cumulatividade não é princípio constitucional tributário de nenhum imposto e, muito menos, cláusula pétrea, por que, às vezes, aparecem posições defendidas, no debate tributário, dizendo que não-cumulatividade é um direito fundamental do contribuinte. Não é. Nunca foi. A não-cumulatividade é meramente uma técnica para apurar o montante a ser recolhido determinado tributo.⁷⁴

Em sintonia com esse entendimento, Humberto Ávila critica a conceituação da não cumulatividade como princípio por aqueles que entendem que a aplicação principiológica pode ser feita por meio de ponderação. Isso porque, para ele – e como também se entende aqui –, a não cumulatividade não suporta balanceamento. Tal autor assim discorre:

A inconsistência semântica também traz implicações no plano sintático: alguns autores definem os princípios como aquelas normas portadoras de propriedades específicas (aplicação por meio de ponderação e conflito solucionado por meio de relativização em face de outros princípios) insistem em qualificar de “princípios” normas que não têm aquelas propriedades. Ora, se *princípio* é definido como uma norma realizável em vários graus, dependendo dos princípios com os quais ela entra em conflito concreto, e que, por isso, exige uma aplicação que lhe atribua dimensão de peso, indaga-se: a norma da não-cumulatividade, enquanto norma que permite deduzir, do imposto a pagar, o montante do imposto incidente na operação anterior do ciclo econômico pode ser qualificada como um princípio a ser objeto de flexibilização em decorrência de outros princípios? (...) Evidentemente que não. Onde, estão, as referidas propriedades de ausência de estrutura hipotética, de possibilidade de realização em vários graus segundo as restrições advindas de outros princípios? Elas não estão presentes.⁷⁵

Ao contrário do que pode parecer, compreender que a não cumulatividade é apenas técnica de tributação, e não princípio, não leva ao entendimento de que se faz menos importante. Nem tudo que se encontra na Constituição Federal é princípio, e nem por isso um comando constitucional deve ser menos obedecido ou ter menor imperatividade. É o que esclarece José Souto Maior Borges:

(...) não ser um princípio em nada afeta a hierarquia constitucional da incumulatividade do IPI. Não pode o legislador, sem interdito constitucional,

⁷⁴XII Simpósio do IET- "A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS - Palestrante: Marco Aurélio Greco/SP. Revista de Estudos Tributários nº 41, ed. Síntese p. 126-127.

⁷⁵AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. ampl. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 89-90.

instituir p. ex. hipóteses infraconstitucionais de denegação de crédito desse imposto, sob o pretexto de não ser a incumulatividade do IPI princípio, mas regra tópica.⁷⁶

Dessa forma, a não cumulatividade, no presente trabalho, será tratada como técnica de tributação. Em algumas citações e referências, contudo, será abordada como princípio, por se filiar ao entendimento daqueles que ora se fará alusão. Apesar da diferença de tratamento, nada se perde à título de elucidação do tema.

Em relação ao teor da não cumulatividade, pode-se dizer que, a partir de tal técnica, o tributo plurifásico, incidente em sucessivas operações, é compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores⁷⁷. Desse modo, desonera a carga tributária e, mediante a compensação de créditos e débitos do contribuinte, ameniza a repercussão econômica, diminuindo o preço final do produto.

Dessarte, insta colacionar definição estampada por Leandro Paulsen, em relação à não cumulatividade no âmbito do IPI:

A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, ora como produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere a produção em cascata. Isso ocorreria caso o IPI pudesse ser cobrado sobre o valor total das operações relativas às diversas saídas de produtos industrializados ocorridas numa cadeia de industrialização, sem que fosse autorizada a compensação dos valores já suportados a tal título nas operações anteriores.

Nessa toada, José Eduardo discorre sobre as consequências de sua supressão, *in verbis*:

No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.⁷⁸

A não cumulatividade está prevista na Constituição Federal de 1988 para o IPI, ICMS⁷⁹, contribuições PIS/PASEP e COFINS⁸⁰, e imposto de competência residual da União⁸¹. Em relação ao foco do presente estudo, o IPI, está disposta nos seguintes termos:

⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. **Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 48, p.159-171, set. 1999. p. 160.

⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 172.

⁷⁸ MELO, José Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 99.

⁷⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Apesar de a Constituição determinar a não cumulatividade do imposto, não há que se falar que em todas as hipóteses do IPI tal técnica será aplicada, tendo em vista que do fato gerador deve se depreender uma pluralidade de operações. Ou seja, pode-se dizer que é necessária, para a aplicação da não cumulatividade, a presença de mais de uma operação tributável na cadeia produtiva⁸².

No caso do desembrço aduaneiro como fato gerador do IPI, percebe-se que há apenas uma operação. A incidência do imposto, nessa hipótese, é monofásica. Assim, não se fala em desoneração de cadeia produtiva, impedindo a concretização da técnica não cumulativa.

Como será demonstrado adiante, o a não cumulatividade é constantemente suscitada pela jurisprudência como forma de impedir a incidência do IPI na importação por consumidores finais. Contudo, conforme se falou aqui, suscintamente, e de acordo com o que será melhor trabalhado em item específico, tal argumento não deve prosperar.

Ressaltados os conceitos básicos para a elucidação do tema, cumpre agora desmembrar o entendimento dos tribunais pátrios, bem como analisar a repercussão geral do tema no Supremo Tribunal Federal.

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁸⁰ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

⁸¹ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

⁸² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noses, 2012.p. 75.

3 Entendimento dos Tribunais Pátrios acerca da (Não)Incidência do IPI na Importação por Pessoas Físicas de Veículos destinados a Uso Próprio; Entendimento dos TRFs; Entendimento do STJ; Entendimento do STF e Reconstrução Histórica de Decisão Paradigma; e Repercussão Geral do Tema

Neste capítulo, tratar-se-á do entendimento dos tribunais pátrios acerca da incidência, ou não, do Imposto Sobre Produtos Industrializados na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio.

Não é esse um tema pacífico. Conforme será demonstrado, constata-se a existência de muitas decisões díspares, tanto entre tribunais quanto internamente.

De início, serão enfatizados os Tribunais Regionais Federais (TRFs), nas suas diversas regiões e diferentes linhas decisórias. Logo após, serão abordadas as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os seus votos dissidentes. Será realizada, também, reconstrução história de decisão paradigma do Supremo Tribunal Federal (STF) e dissecado o entendimento de tal Corte. Por fim, analisar-se-á a repercussão geral dada ao tema pelo STF.

Cabe ressaltar que os julgados aqui colacionados, no que tange à não cumulatividade, não fazem distinção entre princípio e técnica. Pelo contrário, em sua imensa maioria argumentam que é princípio constitucional. Tendo em vista tal fato, na análise de algumas decisões o vocábulo princípio será utilizado por força de representação do argumento judiciário, não por representar a linha de pensamento teórico deste trabalho.

3.1 Entendimento jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais

Nos Tribunais Regionais Federais, há uma grande divergência de entendimentos, tanto entre as regiões, como entre turmas da mesma região. Não suficiente, encontra-se posicionamentos diferentes inclusive dentro de uma mesma turma.

Há que se começar, portanto, com o entendimento do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Nessa Corte, prevalece a concepção de que o Imposto sobre Produtos Industrializados não incide na importação de veículos destinados a uso próprio. Segundo tal tribunal, quando há importação por pessoa física para uso próprio, não há natureza mercantil na operação, a qual seria imprescindível para a incidência do IPI. É o que se depreende da ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. IPI. AUTOMÓVEL IMPORTADO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 543-B DO CPC. 1. Nos termos do entendimento desta Corte, do Supremo Tribunal e do Superior Tribunal de Justiça, **não incide o IPI na importação de veículo por pessoa física não comerciante e não empresária, destinado a uso próprio, uma vez que o fato gerador dessa exação seria uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, o que não ocorre na hipótese em questão.** Precedentes: (RE 550170/AgR, 1ª Turma, Min. Ricardo Lewandowski, DJ 04/08/2011.), (AgRg no Resp 1369578/SC, 1ª Turma, Min. Sérgio Kukina, DJ 12/06/2013.) e (AGA 0005796-50.2013.4.01.0000 / DF, 7ª Turma, Des. Reynaldo Fonseca, DJ 25/04/2013.). 2. É indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-importação na importação de veículoautomotor por pessoa física e para uso próprio (RE 559.937-RS/STF, Plenário em 20.03.2013, Repercussão Geral). 3. Apelação e remessa oficial às quais se nega provimento.⁸³(*grifou-se*)

Como se vê, para tal Corte Regional, o fato de o importador não ser comerciante ou empresário é causa suficiente para que não incida o IPI. Para ele, portanto, é necessária a natureza mercantil na operação de importação.

A ementa referida traz alusão a entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Quanto a esses posicionamentos, cumpre destacar que serão analisados mais a frente, em itens específicos.

Outro argumento trazido pelo TRF da 1ª Região para que não incida o IPI na importação de veículo destinado a uso próprio é a não cumulatividade, como é demonstrado no seguinte julgado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. IPI. VEÍCULO AUTOMOTOR IMPORTADO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. 2 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal entende **indevida a incidência do IPI no desembarço aduaneiro do veículo automotor importado por pessoa física para uso próprio, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.** 2. O Supremo Tribunal Federal (RE nº 559937), sob o signo do art. 543-B/CPC, afastou o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS-importação. 3. Apelação e remessa oficial não providas.⁸⁴(*grifou-se*)

A não cumulatividade, aqui, é trazida no seguinte sentido: se não há operação seguinte à importação (por ser efetivada para uso próprio), não há a possibilidade de se efetuar o sistema de creditamento, de sorte que, assim, não haveria como incidir. Para tal posicionamento, a não cumulatividade é obrigatória no IPI e deve sempre prevalecer.

Pode-se falar, portanto, que prevalece no TRF da 1ª Região o entendimento de que não incide IPI nas operações de importação de veículo por pessoa física destinado a uso próprio.

⁸³BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0043482-61.2013.4.01.3400.** Relator Des. José Amilcar Machado. DJF1 –Brasília, 27. mar. 2015, p. 6905.

⁸⁴BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0015294-58.2013.4.01.3400.** Relatora Des. Ângela Catão. DJF1 –Brasília, 06. mar. 2015, p. 1121.

Quanto ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região, não há o mesmo entendimento predominante. Ocorre que, apesar de decisões da terceira turma pela incidência do imposto⁸⁵ e da sextaturma pela não incidência⁸⁶, a quarta turma mostra descompasso em seu posicionamento.

Em decisão datada de 22 de maio de 2012, a quarta turma entendeu pela incidência do IPI na importação de veículo destinado a uso próprio. Tal posição foi exarada em sede de agravo de instrumento, em que ficou vencida a Relatora Desembargadora Lana Regueira. Lavrou o acórdão, então, o Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto, que restou assim ementado:

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM. USO PRÓPRIO. IPI. INCIDÊNCIA. DESEMBARÇO ADUANEIRO. INEXISTÊNCIA DE REQUISITOS QUANTO AO IMPORTADOR, LOCAL DE FABRICAÇÃO E DESTINO DO BEM IMPORTADO. ARTIGOS 46 E 51 DO CTN.1. **A agravante aponta situações que merecem maior relevância: a finalidade extrafiscal do IPI na importação e a proteção da indústria nacional.** 2. Sem embargos, a prevalecer o entendimento da não-incidência do IPI nas importações de veículos automotores, para uso próprio, será infinitamente mais vantajoso importar o automóvel do que adquiri-lo da indústria nacional. 3. Com efeito, o art. 46, inciso I, do CTN prevê o “desembarço aduaneiro” como fato gerador do IPI. A jurisprudência do C. STJ firmou-se pela incidência do referido tributo, nos casos de produto industrializado de procedência estrangeira. Neste sentido: STJ - REsp 660192/SP - Relatora Ministra DENISE ARRUDA - PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 26/06/2007 - Publicação DJ 02/08/2007 p. 338. 4. **Noutro eito, vê-se, entretanto, que a lei não faz qualquer distinção quanto à pessoa que realiza o fato gerador, ou quanto ao local da industrialização do produto, tampouco**

⁸⁵TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES DO STF E DO STJ. 1 - O Supremo Tribunal Federal tem entendimento firmado no sentido de que **não incide o IPI nas operações de importação de veículo automotor, quando realizada por pessoa física - que não é comerciante nem empresário - para uso próprio, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, em face da impossibilidade de compensação posterior, uma vez que o particular não é contribuinte da exação.** 2 - Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que é inexigível o IPI sobre produtos industrializados na importação de veículo por pessoa física para uso próprio, um vez que o fato gerador do imposto constitui operação de natureza mercantil ou assemelhada 3. Apelação e remessa necessária desprovidas.(*grifou-se*) In: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação/Reexame Necessário nº 2013.51.01.107028-0.** Relator Des. Eugênio Rosa de Araújo. DJF2R – Rio de Janeiro, 03. fev. 2014, p. 387.

⁸⁶TRIBUTÁRIO – MERCADORIA IMPORTADA – MOTOCICLETA DESTINADA A USO PRÓPRIO – INEXIGIBILIDADE DO ICMS E EXIGIBILIDADE DO IPI- FATO GERADOR - DESEMBARÇO ADUANEIRO. 1. A Súmula nº 07, do Tribunal Regional Federal, da 2ª Região, fixava para a ocorrência do fato gerador do ICMS a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, com a incidência tão somente até 1º de março de 1989, a partir de quando há mudança de critério. 2. Após 1º de março de 1989, o fato gerador do ICMS é a entrada da mercadoria importada do exterior; assim, deve o imposto ser recolhido por ocasião do recebimento da mercadoria pelo destinatário, o que ocorre com o despacho aduaneiro (precedente do STF). 3. Não incide ICMS na importação de veículo, no caso motocicleta, por pessoa física destinado ao uso próprio; portanto é ilegal o ato da autoridade coatora que exige o comprovante do seu recolhimento no momento do desembarço aduaneiro. 4. **Incide o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI sobre a importação de veículo por pessoa física, mesmo que para o uso próprio, pois, no caso, a destinação do bem é irrelevante e ocorre o fato gerador do tributo, conforme a previsão legal.** 5. Apelo da União e Remessa Necessária improvidos. Apelo do Impetrante improvido, mantida a sentença por outros fundamentos.(*grifou-se*) In:BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 95.02.00492-2.** Relator Des. Franca Neto. DJU – Rio de Janeiro, 29. jul. 2002, p. 80.

considera a sua destinação. O art. 51, I, do CTN, prevê, tão-somente, que o importador deve responder pelo recolhimento do IPI. Interessa para a finalidade da lei apenas a ocorrência do desembaraço aduaneiro de produto industrializado.5. Ademais, estou em que essa tributação não afeta o princípio da não-cumulatividade, eis que tal princípio aplica-se tão-somente quando se tratar de contribuintes do tributo, ou seja, aqueles fabricantes que utilizam e estão continuamente praticando operações que são sujeitas à incidência do imposto em debate. No caso da importação, não. O tributo comporá o preço final do produto, ficando seu custeio a cargo do consumidor final. Em situação análoga, decidiu esta C. Corte Regional: TRF2 – AMS 200651010166520 – Relator Desembargador LUIZ ANTONIO SOARES – QUARTA TURMA – Publicação DJU 01/02/2008, pág. 1852/1853; TRF2 – AMS 2002.51.01.014213-2 – Relatora Desembargadora TANIA HEINE – TERCEIRA TURMA – Publicação DJU 11/07/2007, pág. 76). 6. Recurso provido, por maioria.⁸⁷(grifou-se)

Pode-se notar que a incidência do imposto foi motivada pela extrafiscalidade do IPI e proteção da indústria nacional. Ainda, entendeu-se que a lei não faz distinção em relação à pessoa que realiza o fato gerador, nem quanto à destinação do produto ou ao local em que ocorreu a industrialização. Ademais, asseverou-se que a incidência do imposto não afeta o princípio da não cumulatividade.

O argumento da extrafiscalidade e da proteção da indústria nacional se mostra bastante relevante. É que, se há o entendimento que não deve incidir o IPI na importação por consumidor final, o veículo adentra o território nacional em valor inferior ao mesmo bem aqui comercializado. Isso porque se uma empresa nacional revender o mesmo tipo de veículo no Brasil, o bem vem onerado com o imposto, ao contrário daquele que vem importado por vias diretas.

Desse modo, aquele que tem condições financeiras suficientes pra realizar a operação de importação adquire o veículo em termos bem mais vantajosos do que os comercializados pela indústria nacional, enfraquecendo-a.

Trata-se, pois, de igualar as cargas tributárias entre os bens advindos do exterior e os nacionalmente produzidos ou comercializados, de modo a promover a justiça fiscal e a isonomia tributária. Tal temática, todavia, será melhor trabalhada oportunamente.

Pouco tempo depois, em decisão datada de 27 de novembro do mesmo ano, a referida turma do TRF da 2ª região modificou seu entendimento, agora determinando pela não incidência do IPI. Sob relatoria do Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, a turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso e à remessa necessária da União Federal, nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REEXAME OFICIAL. IPI. NÃO-INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOA FÍSICA, PARA USO PRÓPRIO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NA

⁸⁷BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Agravo de Instrumento nº 2012.02.01.000633-1**. Relatora Des. Lana Regueira. E-DJF2R – Rio de Janeiro, 17. jul. 2012, p. 194-195.

CADEIA DE CONSUMO. IMPROVIMENTO. 1. A essência da controvérsia discutida nos autos cinge-se no fato de a União Federal resistir à pretensão do Impetrante de não isentá-lo do recolhimento do IPI, sobre veículoautomotor importado para uso próprio. O Supremo Tribunal Federal firmou precedente no sentido de que **não incide o IPI em importação de veículo automotor, por pessoa física, para uso próprio, em função da aplicação do princípio da não-cumulatividade na cadeia produtiva e de consumo** (RE-AgR 550170, Min. Ricardo Lewandowski). 2. **Da análise do tratamento constitucional dado ao Imposto sobre Produtos Industrializados, verifica-se que seu contribuinte é o industrial, considerado como quem faz parte da cadeia produtiva, em razão da possibilidade de se valer do mecanismo da não-cumulatividade que, por exigência constitucional, é inerente ao tributo em tela.** 3. **A não-cumulatividade, prevista no inciso II do §3º do artigo 153 da Constituição, impõe a compensação do IPI devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas anteriores. Trata-se de 'regra-matriz' desse tributo, que garante o direito do contribuinte de abater, em cada operação do processo industrial, tudo o que for cobrado ou exigido nas operações anteriores. Por conseguinte, é incompatível com a sistemática do IPI que o consumidor final, ainda que na qualidade de importador, faça parte dessa relação jurídico-tributária, pois que não faz parte de cadeia de produção, não podendo se usar da não-cumulatividade obrigatória do tributo.** 4. No caso dos autos, o impetrante/apelado pretende ver-se exonerado do pagamento do IPI-importação, ao argumento de que o veículo importado é para uso próprio, e não para incorporação na cadeia de produção / revenda. Desse modo, por se incorporar o veículo ao patrimônio pessoal do Apelado, ele tem o direito subjetivo de se eximir de pagar o dito imposto. 5. Ainda que se alegue ser a pessoa física 'o importador' do produto (veículo), forçoso é reconhecer que, no presente caso, essa mesma pessoa física encontra-se na qualidade de consumidor final, uma vez que está adquirindo aquele mesmo produto para uso próprio. 6. IMPROVIMENTO DA APELAÇÃO DA UNIÃO E DA REMESSA NECESSÁRIA.⁸⁸(grifou-se)

Percebe-se a utilização dos mesmos argumentos trazidos de decisões pela não incidência do IPI, que são, sinteticamente: (i) necessária aplicação da não cumulatividade; e (ii) impossibilidade de enquadramento do consumidor final como contribuinte, por não realizar operações de natureza mercantil.

Vale ressaltar que o mesmo relator do julgado acima referido já esposou, no final de 2007, entendimento contrário, no que tange a importação de bens destinados a uso próprio⁸⁹.No caso, tratava-se de empresa prestadora de serviços que almejava a não incidência

⁸⁸BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação / Reexame Necessário nº 2011.50.01.003554-5**. Relator Des. Luiz Antonio Soares. E-DJF2R – Rio de Janeiro, 12. dez. 2012, p. 82.

⁸⁹IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM. USO NA CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS DA EMPRESA. INCIDÊNCIA. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. MP Nº 164/2004 E LEI Nº 10.865/2004. ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO DEFINIDO PELO GATT. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 110 DO CTN E AO ART. 146 DA CF. CONSTITUCIONALIDADE. 1. No mérito, a questão trata da possibilidade ou não de incidência de IPI sobre bens importados pela autora, empresa que realiza a referida importação para uso próprio, a título de arrendamento mercantil, na consecução de seus objetivos sociais (prestação de serviços). 2. **Não há como acolher o raciocínio da impetrante segundo o qual o fato de não haver a transferência de propriedade do bem impede a incidência, in casu, do IPI. No caso em tela, o fato gerador é aquele descrito no inciso I do art. 46 do CTN, ou seja, o desembaraço aduaneiro, circunstância que impescinde da existência de transferência da propriedade do bem.** 3. **O contribuinte do imposto é o importador ou quem a lei a ele equiparar, razão pela qual, em princípio, não há que se falar da não-caracterização da autora como contribuinte, simplesmente pela sua qualificação como sociedade prestadora de serviços, já que a condição do importador é irrelevante, em tese, para a imputação da responsabilidade tributária pelo recolhimento**

de IPI sobre importação de bem destinado a uso próprio, na consecução de seus objetivos sociais.

O Desembargador Federal entendeu que o fato de não haver a transferência de propriedade do bem não impede a incidência do imposto. Isso porque o desembaraço aduaneiro é fato gerador que independe da existência dessa transferência, bem como a condição do importador também não impede a caracterização da empresa como contribuinte do IPI.

Compreendeu, da mesma forma, que a não cumulatividade não fora violada. Isso em razão de que, na hipótese, a empresa não era intermediária da mercadoria, mas sim sua consumidora, de modo que o encargo financeiro deve ser por ela suportado.

Percebe-se, assim, incongruência de entendimento entre os diferentes julgados.

Isso posto, passa-se agora a abordar o TRF da 3ª Região. Em tal Corte Regional, há decisões em ambos sentidos. Em julgado recente, datado de 16 de abril de 2015, a sexta turma entendeu pela não incidência do IPI, sob fundamento de ofensa ao princípio da não cumulatividade, como ementado:

AGRAVO DO ART. 557, § 1º, CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS-IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRÍNCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AGRAVO DESPROVIDO. 1. A decisão monocrática agravada fundou-se em jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que para importação de veículo automotor por pessoa física para uso

da exação. 4. Também inexistente violação ao princípio da não-cumulatividade pela impossibilidade de repasse do encargo a terceiros, dada a inexistência de saída do bem. O IPI é imposto que onera o consumidor final da mercadoria, e dessa finalidade exsurge a sistemática do princípio da não-cumulatividade. A própria noção de seletividade do imposto (também prevista constitucionalmente art. 153, § 3o, I) corrobora esse aspecto, pois tem por finalidade realizar o princípio da capacidade contributiva no âmbito desse imposto indireto. 5. No caso dos autos, a autora não é intermediária da mercadoria, mas sim sua consumidora, pois adquire o produto, importado do estrangeiro, para uso próprio. Assim, não se encontra contrário à Constituição o fato de ela suportar o encargo financeiro do tributo, sem a possibilidade de repasse a terceiros. 6. Precedentes. 7. A modificação do valor aduaneiro, operada pela Medida Provisória nº 164/04, convertida na Lei nº 10.865/2004, não importa em inconstitucionalidade, pois a Constituição Federal apenas prevê o valor aduaneiro das mercadorias ou serviços importados como base para a incidência das contribuições sobre a importação de bens e serviços, sem definir o que se deve entender por valor aduaneiro. Este, em nosso ordenamento, é determinado por acordo internacional (GATT); não por norma constitucional. 8. Além disso, a alteração operada pela lei em referência não viola o art. 110 do CTN, pois diz respeito, tão-somente, à definição da base de cálculo, sem implicar em distorção da estrutura de competências tributárias previstas na Constituição. 9. Inexistência, ainda, de violação ao artigo 146 da Constituição, já que o respaldo das exações da Lei nº 10.865/2004 é o art. 195, IV, da Constituição, prescindindo, pois, de lei complementar. 10. Inaplicável, ao caso, o § 14 do art. 8o da Lei nº 10.865/2004, pois a hipótese de incidência, no caso dos autos, é o próprio ingresso do bem em território nacional (inciso I do art. 3o da Lei nº 10.865/2004), e não a remessa de valores ao exterior (inciso II do mesmo dispositivo). Com efeito, o que pretende a impetrante é se eximir do pagamento de PIS-Importação e Cofins-Importação na importação por ela efetuada, conforme expressamente delineia no pedido formulado na exordial. 11. Apelação improvida. *(grifou-se)* BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação em Mandado de segurança nº 2006.51.01.016652-0**. Relator Des. Luiz Antonio Soares. DJU – Rio de Janeiro, 01. fev. 2008, p. 1852-1853.

próprio, não incide o IPI. A existência de jurisprudência dominante no Tribunal ou nos Tribunais Superiores já é suficiente. 2. Agravo desprovido.⁹⁰

Um pouco antes, em acórdão datado de 12 de março de 2015, a mesma sexta turma exarou entendimento oposto, pela incidência do IPI, como se vê:

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE VEÍCULO IMPORTADO SUPOSTAMENTE PARA USO PRÓPRIO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPI. TRIBUTO DEVIDO, APESAR DE JURISPRUDÊNCIA DO STF (NÃO VINCULANTE E QUE NÃO ATENTA PARA EMENDA CONSTITUCIONAL). APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS. 1. **O importador pessoa física é o consumidor final e por isso, à vista do princípio da repercussão, é quem suporta a carga tributária pois não participa do processo de industrialização do veículo. Mas é o responsável pela carga fiscal na condição de importador do bem. Releva notar que a tributação surge independentemente do destino do bem importado, pois em se tratando de internação de bem alienígena o seu "fato gerador" é o desembaraço aduaneiro (art. 46, I, CTN). Assim, são indiferentes para fins tributários tanto a qualificação do importador como pessoa física não comerciante, quanto o destino do bem introduzido no país; como muito se sabe, é o desembaraço aduaneiro a provocação material do tributo e de nenhuma importância a finalidade da importação.** 2. A aplicação do entendimento referente à inconstitucionalidade da exigência do ICMS em relação à importação de bem "para uso próprio" deve ceder diante da alteração constitucional advinda com a Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001, que deu nova redação ao art. 155, § 2º, IX, da Constituição Federal. 3. O STF também afastava a incidência do IPI em suposto respeito ao princípio da não cumulatividade, expresso no art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal; não incidiria IPI nessa hipótese pois, em se tratando de pessoa física não empresária, seria inviável a compensação do valor do tributo devido, com créditos de uma operação anterior. Essa jurisprudência firmou-se em torno de acórdão no RE nº 203.075-DF, Pleno, rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ de 29-10-1999). Ocorre que a técnica de não cumulatividade deve resguardar a cadeia mercantil contra o exagero tributário, e não uma operação isolada. A não cumulatividade como técnica de tributação menos onerosa restringe-se ao contribuinte industrial ou ao comerciante. Sucede que aquele que compra para si um carro estrangeiro não ingressa num sistema produtivo e assim não há porque ser protegido contra carga tributária que na verdade incidirá uma vez só e não em "cadeia produtiva". 4. Apelação e reexame necessário providos.⁹¹(grifou-se)

Nessa interpretação da sexta turma, entendeu-se que, ocorrendo o desembaraço aduaneiro, não há que se analisar a destinação ou a qualidade da pessoa que importa. Da mesma forma, também deve o consumidor final arcar com o ônus tributário na hipótese, tendo em vista que é ele que promove a entrada do bem alienígena.

Novamente, em consonância com outros julgados que também determinaram a incidência do imposto, verificou-se o respeito à não cumulatividade, em razão da não

⁹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação / Reexame Necessário nº 0022327-30.2012.4.03.6100**. Relator Des. Nelson dos Santos. DJf3 – São Paulo, 30. abr. 2015, p. 1116.

⁹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 0005631-67.2013.4.03.6104**. Relator Des. Johnsonsomi Salvo. E-DJf3 – São Paulo, 20. mar. 2015, p. 1690-1691.

aplicação de sua técnica em operação isolada. Isso porque, nessa operação, não há cadeia mercantil a ser protegida contra o exagero tributário.

No que tange ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, constata-se a presença de decisões em ambos sentidos. Em prol da não incidência⁹² prevalecem os argumentos trazidos anteriormente, em decisões análogas. Já em defesa da incidência, vale destacar voto bem fundamentado do Relator Desembargador Rômulo Pizzolatti, em Apelação Cível.

No caso, o Relator afirmou que “o princípio da não-cumulatividade beneficia apenas o contribuinte ou industrial, e não a pessoa física que importa bem (não mercadoria) para uso próprio”. Asseverou, ainda, que tal princípio prevê creditamento entre o imposto pago na saída e na entrada de produtos, o que não se verifica na realidade da pessoa física que importa bem para uso próprio.

Ademais, defendeu a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Isso porque a pessoa que importa veículo para uso próprio evidencia capacidade contributiva, já que, em regra, são automóveis de luxo. Para tanto, citou Marco Aurélio Greco, que atribui ao referido princípio feição positiva, de sorte que, “se existe capacidade contributiva a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada”.

Nessa toada, tal decisão restou assim ementada:

IMPORTAÇÃO. PESSOA FÍSICA. BEM PARA USO PRÓPRIO: INCIDÊNCIA DO IPI. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CONJUGAÇÃO. Incide o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação por pessoa física de bem industrializado para uso próprio, por aplicação conjugada dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da não-cumulatividade.⁹³

Por fim, cumpre verificar o posicionamento do TRF da 5ª Região. Nessa Corte Regional, novamente, percebe-se posicionamentos em ambos os sentidos. Em decisão recente, datada de 23 de abril de 2015, a terceira turma entendeu pela não incidência do IPI⁹⁴. Por

⁹²TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. Não incide Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo por pessoa física que não é comerciante nem empresário, para uso próprio. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2008.70.00.002489-3**. Relator Des. Maria De Fátima Freitas Labarrère. D.E. – Porto Alegre, 07. out. 2009, p. 269.

⁹³BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação Cível nº 5025182-80.2012.404.7000**. Relator Des. Rômulo Pizzolatti. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41354711554423411110000000471&evento=41354711554423411110000000119&key=51524c55f8f3ab2c7d4a6f4e9eb19787827528271a45f337b2c8426fe4128532 - acesso em 25.05.2015.

⁹⁴TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. 1. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1396488/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que “é firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade”. (STJ, Primeira Seção, REsp 1396488/SC, rel. Min. Humberto Martins, DJ 17/03/15) 2. Apelação e remessa

outro lado, a quarta turma, em julgado de 16 de dezembro de 2014, decidiu pela incidência do imposto⁹⁵.

De todo o exposto, verifica-se o quão controverso vem sendo tratado o tema nos tribunais regionais. Dessa forma, impossível falar que há jurisprudência pacífica ou uníssona quanto à (não) incidência do IPI na importação de veículos destinados a uso próprio.

Resta saber, agora, o entendimento da Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

3.2 Entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Os primeiros entendimentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da importação de bens destinados a uso próprio foram exarados em demandas que diziam respeito à incidência do ICMS. Nessas ocasiões, foi determinada, por unanimidade, a incidência do referido tributo, como se vê:

ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. AERONAVE. USO PRÓPRIO. I- CONSOANTE JA DECIDIU ESTA CORTE, OCORRE O FATO GERADOR DO ICMS NO RECEBIMENTO PELO IMPORTADOR, PESSOA FISICA, DA MERCADORIA POR ELE IMPORTADA DO EXTERIOR, E O LOCAL DA OPERAÇÃO E O DOMICILIO DO ADQUIRENTE, AINDA QUE SE TRATE DE BEM DESTINADO A SEU USO PRÓPRIO. (RESP N. 37648-3/SP, PRIMEIRA TURMA, UNANIME, IN DJ DE 11.10.93). II- RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.⁹⁶

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE PARA USO PRÓPRIO. DECRETO-LEI 406/68. LEI ESTADUAL 6.374/89. CONVÊNIO 66/88. - Incide o ICMS na importação, por pessoa física, de aeronave para uso próprio. O local da

oficial desprovidas. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação / Reexame Necessário nº 0007495-83.2011.4.05.8100**. Relator Des. Paulo Machado Cordeiro. DJE – Recife, 06. mai. 2015, p. 69.

⁹⁵ **TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. IPI. INCIDÊNCIA. O FATO GERADOR DO IPI É O DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, INDEPENDENTE DE SER PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA (ART. 46, I, DO CTN). PRECEDENTE DESTA QUARTA TURMA. REFORMA DA SENTENÇA. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL PROVIDAS. 1 - Trata-se de apelação interposta em face de sentença prolatada pelo MM. Juiz Federal Alexandre Costa de Luna Freire, que concedeu a segurança pleiteada pelo autor do Mandado de Segurança, ora apelado, suspendendo a exigibilidade do IPI sobre o automóvel da marca PORSHE, importado para uso pessoal. 2 - Nada obstante o entendimento adotado na sentença, esta Quarta Turma tem reconhecido que o 46, inciso I, do CTN prevê o desembaraço aduaneiro, como fato gerador do IPI. 3 - A conclusão que segue é que o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira. O importador pode ser qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, este será o sujeito passivo do imposto sobre produtos industrializados incidente sobre internação de mercadoria estrangeira, mesmo que o faça para uso próprio (art. 46, I, do CTN). 4 - Sentença reformada. 5 - Apelação e remessa oficial providas. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação / Reexame Necessário nº 0005140-57.2012.4.05.8200**. Relator Des. Lázaro Guimarães. DJE – Recife, 18. dez. 2014, p. 170.**

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 30.576**. Relator Min. José de Jesus. DJU – Brasília, 21. mar. 1994.

operação é o domicílio do adquirente.II - Precedentes jurisprudenciais. - III
*Recurso improvido.*⁹⁷

A reiteração desse entendimento levou, inclusive, à edição da Súmula 198 do Superior Tribunal de Justiça, a qual dispõe que “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”.⁹⁸

A partir de tal linha decisória, a Corte Superior começou a aplicar o mesmo entendimento no que tange ao IPI.

Em decisão de 22 de setembro de 1998, a primeira turma, por unanimidade, determinou a incidência do IPI em importação de veículo destinado a uso próprio⁹⁹, sob o entendimento que tal hipótese se enquadra como fato gerador do imposto. Logo após, em 9 de fevereiro de 1999, a mesma turma, novamente por unanimidade, se posicionou no mesmo sentido¹⁰⁰, a favor da incidência.

Ocorre que, em agosto de 1998, o Supremo Tribunal Federal proferiu, em sessão plenária, decisão em Recurso Extraordinário determinando a não incidência do ICMS em importação por pessoa física¹⁰¹. Isso fez com que alguns ministros do Pretório Excelso aplicassem o mesmo entendimento no que tange ao IPI, impedindo sua incidência.

⁹⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 30.655-7**. Relator Min. Milton Luiz Pereira. DJU – Brasília, 10. dez. 1994, p. 27109.

⁹⁸Súmula 198 do Superior Tribunal de Justiça: “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.” Decisão de 08.10.1997. Publicado em: DJ 21.10.1997, P. 53465; RSSTJ vo. 14 p. 287; RSTJ vol. 101 p. 469; RT vol. 747 p. 208. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=334> - acesso em 24.05.2015.

⁹⁹TRIBUTÁRIO. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VEÍCULO. PESSOA FÍSICA. IMPOSTO DEVIDO. 1. Não pratica ato ilegal suscetível de controle via mandado de segurança a autoridade fiscal que, por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada do exterior, exige o pagamento do IPI do importador, pessoa física que adquiriu o bem para seu uso próprio. 2. O IPI é devido por pessoa física, também, por ocasião do desembaraço aduaneiro de bem importado, mesmo que seja para uso próprio. 3. Recurso especial improvido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 180.131**. Relator Min. José Delgado. DJU – Brasília, 23. nov. 1998, p. 137.

¹⁰⁰TRIBUTÁRIO. IPI. AUTOMÓVEL. IMPORTAÇÃO PARA USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. O IPI incide na importação de veículo, por pessoa física, ainda que seja para uso próprio. Precedente jurisprudencial. Recurso desprovido. Decisão unânime. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 191.658**. Relator Min. Demócrito Reinaldo. DJ – Brasília, 29. mar. 1999, p. 103.

¹⁰¹RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 203.075**. Tribunal Pleno. Relator Min. Ilmar Galvão. DJ – Brasília, 29. out. 1999, p. 386.

No entanto, em 2001, adveio a Emenda Constitucional nº 33, a qual determinou a incidência do ICMS “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”¹⁰². Assim, o novo texto constitucional deixou bem claro que o importador pode ser também pessoa física, independente da finalidade da importação. Ou seja, no que tange à hipótese aqui discutida, não importa se o bem adentra Território Nacional à título de uso próprio ou não.

Essa construção histórica do posicionamento do Supremo Tribunal Federal será esmiuçada no tópico seguinte, com o propósito de esclarecer as decisões que se sucedem.

Portanto, por agora, resta saber que o STF entendeu que a emenda constitucional trouxe modificações apenas no que tange ao ICMS. Dessa forma, restaria intocado o entendimento acerca do IPI, prevalecendo a sua não incidência.

Nesse cenário, o STJ passou a modificar sua linha decisória, de forma a acompanhar a Suprema Corte. Tal alteração de posicionamento pode ser verificada através da ementa do Recurso Especial nº 937.629/SP, sob a relatoria do Ministro José Delgado:

TRIBUTÁRIO. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENCERRAMENTO DA MATÉRIA PELO COLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Rêcurso especial interposto contra acórdão que determinou o recolhimento do IPI incidente sobre a importação de automóvel destinado ao uso pessoal do recorrente. 2. **Entendimento deste relator, com base na Súmula no 198/STJ, de que “na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”.** 3. **No entanto, o Coleno Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no RE no 203075/DF, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, dando nova interpretação ao art. 155, § 2o, IX, 'a', da CF/88, decidiu, por maioria de votos, que a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa física para uso próprio. Com base nesse entendimento, o STF manteve decisão do Tribunal de origem que isentara o impetrante do pagamento de ICMS de veículo importado para uso próprio. Os Srs. Ministros Ilmar Galvão, Relator, e Nelson Jobim, ficaram vencidos ao entenderem que o ICMS deve incidir inclusive nas operações realizadas por particular.** 4. **No que se refere especificamente ao IPI, da mesma forma o Pretório Excelso também já se pronunciou a respeito: “Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3o, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, 'DJ' de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2a Turma, 'DJ' de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1a Turma, 'DJ' de 09.11.2001” (AgReg no RE no 255682/RS, 2a Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 10/02/2006).** 5. **Diante dessa interpretação do ICMS e do IPI à luz constitucional, proferida em sede derradeira pela mais alta Corte de Justiça do país, posta com o propósito de definir a incidência do tributo na importação de bem por pessoa física para uso próprio, torna-se incongruente e incompatível**

¹⁰² Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm - Acesso em 27.05.2015.

com o sistema jurídico pátrio qualquer pronunciamento em sentido contrário.6. Recurso provido para afastar a exigência do IPI.¹⁰³(*grifou-se*)

O Ministro Relator, em seu voto, deixa incontestado seu entendimento pessoal de que deve ser exigido o IPI em tal hipótese. Afirmou ele que o conceito de IPI gira em torno do processo produtivo (industrialização), de forma que independe a qualidade do importador ou a que título é feita a importação. Do mesmo modo, ressaltou a violação ao princípio da isonomia, já que o importador, que se encontra em situação equivalente a do comerciante ou industrial que faz a importação do mesmo bem, pretende não pagar o imposto em razão da procedência do produto, em flagrante ofensa ao artigo 152 da Constituição Federal¹⁰⁴.

Inclusive, defendeu o Ministro que a não incidência do IPI em tais situações beneficia “o adquirente de maior poder aquisitivo, visto que ele tem condições financeiras de importar bens do exterior, em detrimento do consumidor mais humilde que contribui para o Estado em toda e qualquer aquisição de bens que efetue”.

Entretanto, tendo em vista a interpretação constitucional da Suprema Corte, modificou sua linha decisória.

Depois de inaugurada essa nova postura da Corte Superior, foram reiteradas as decisões pela não incidência do IPI em importação de veículo destinado a uso próprio. Assim, em razão da multiplicidade de recursos sobre o tema, decidiu o Tribunal afetar recurso especial como representativo de controvérsia (tema 695)¹⁰⁵.

O Recurso Especial sujeito ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil¹⁰⁶ e da Resolução nº 08/08 do STJ¹⁰⁷ foi o de número 1.396.488, julgado recentemente, em 25 de fevereiro de 2015. O feito restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE VEÍCULO AUTOMOTOR IMPORTADO PARA USO PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUMIDOR FINAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. 1. Não se faz necessário, para a completa prestação judiciária, que o Tribunal se manifeste

¹⁰³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 937.629**. Relator Min. José Delgado. DJ – Brasília, 04.out. 2007, p. 203.

¹⁰⁴Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 28.05.2015.

¹⁰⁵Descrição: "Não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade". Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Repetitivo/relatorio2.asp> - acesso em 27.05.2015.

¹⁰⁶Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (...) BRASIL. **Código de Processo Civil** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm - acesso em 28.05.2015.

¹⁰⁷Disponível em: http://ftp.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=642&tmp.texto=88636 - acesso em 28.05.2015.

acerca de todos os pontos e dispositivos alegados pelo recorrente. 2. **É firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.** 3. Precedentes desta Corte: AgRg no AREsp 252.997/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2.4.2013, DJe 10.4.2013; AgRg no AREsp 333.428/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.8.2013, DJe 22.8.2013; AgRg no REsp 1369578/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 6.6.2013, DJe 12/06/2013; AgRg no AREsp 215.391/SC, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 4.6.2013, DJe 21/06/2013; AgRg no AREsp 227.517/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19.2.2013, DJe 25.2.2013; AgRg no AREsp 244.838/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5.2.2013, DJe 15/02/2013; AgRg no AREsp 241.019/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 6.12.2012, DJe 11.12.2012; AgRg no AREsp 204.994/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 9.10.2012, DJe 16.10.2012. 4. Precedentes do STF: RE 550170 AgR, Relator (a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 7.6.2011, DJe-149 Divulg 3.8.2011 Public 4.8.2011; RE 255090 AgR, Relator (a): Min. Ayres Britto, Segunda Turma, julgado em 24.8.2010, DJe-190 Divulg 7.10.2010 Public 8.10.2010; RE 501773 AgR, Relator (a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 24.6.2008, DJe-152 Divulg 14.8.2008 Public 15.8.2008. 5. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. Recurso especial provido.¹⁰⁸(*grifou-se*)

Como grifado, se entende que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio por dois motivos: (i) seu fato gerador é a operação de natureza mercantil ou assemelhada; e (ii) necessária aplicação da não cumulatividade. Nas palavras do Ministro Relator:

Tem-se, portanto, que o fato gerador da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados é o exercício de atividade mercantil ou assemelhada, quadro no qual não se encaixa o consumidor final, que importa o veículo para uso próprio e não para fins comerciais. (...)

Ainda que assim não se entendesse, é aplicável à importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio o princípio da não cumulatividade. Explico.

Segundo o art. 49 do CTN, o valor pago na operação imediatamente anterior deve ser abatido do mesmo imposto em operação posterior.

Ocorre que, no caso, por se tratar de consumidor final, tal abatimento não poderia ser realizado, razão pela qual é necessária a incidência do referido postulado.

Porém, cumpre ressaltar que não se tratou de decisão unânime. Ficaram vencidos a Ministra Eliana Calmon, os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Mauro Campbell Marques e a Juíza Federal convocada do TRF da 4ª Região, Marga Barth Tesller.

Sobre a divergência, a Ministra Eliana Calmon, em voto muito bem fundamentado, rebateu o primeiro motivo para a não incidência do IPI, qual seja, o de que seu fato gerador traduz natureza mercantil ou assemelhada, da seguinte forma:

Ao indicar o *importador* como eventual sujeito passivo do IPI, o legislador buscou diferenciá-lo dos outros possíveis contribuintes: “II - o industrial ou a quem a lei a ele equiparar” (*exerce atividade mercantil*); “III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os fornece aos contribuintes definidos no inciso anterior”

¹⁰⁸BRASIL.Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.396.488**. Relator Min. Humberto Martins. DJ – Brasília, 17.mar. 2015, p. 203.

(exerce atividade mercantil); e “IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão” (necessariamente não exercecente de atividade mercantil).

A lei não faz distinção entre pessoa física ou jurídica quando estabelece como possível contribuinte do IPI *o importador ou quem a própria lei a ele equiparar*, bem como não exige que este contribuinte nem o *arrematante de produtos industrializados apreendidos ou abandonados* exerçam atividades mercantis à semelhança do que dispõem implicitamente para o *industrial* e o *comerciante*, estes sim naturalmente envolvidos em atividades comerciais de intermediação de mercadorias.

Toda vez que este fato hipoteticamente previsto na lei criadora do tributo (qual seja *o desembaraço aduaneiro do produto importado, quando este for de procedência estrangeira*), vier a ocorrer (materializando-se no mundo dos fatos), esse fato se subsumirá àquela norma, dando origem à relação jurídico-obrigacional cujo objeto corresponde ao pagamento do IPI, onde figurará como sujeito passivo *o importador ou quem a lei a ele equiparar*, seja ele pessoa natural ou não, exercente de atividade comercial (mercantil) ou não.

Do mesmo modo, defendeu que a incidência do IPI não viola a não cumulatividade, uma vez que “nem todas as hipóteses de incidência (fatos geradores) do IPI encontram-se relacionados a situações de intermediação de mercadorias aptas a autorizar a técnica da não cumulatividade”.

Para arrematar seu posicionamento, concluiu nestes termos:

Por fim, apenas para completar o raciocínio, ou seja, em *obiter dictum*, registre-se que acolher entendimento em sentido contrário ao desenvolvido acima contraria, no mínimo, o princípio da igualdade tributária entre as indústrias nacionais e estrangeiras, pois, enquanto a aquisição de um veículo em território nacional há a incidência do IPI, em prevalecendo a tese da recorrente, o mesmo negócio jurídico realizado com a importação do bem afastaria a incidência de referido tributo, conferindo verdadeira vantagem econômica às empresas estrangeiras em completo detrimento da economia nacional.

Não se pode olvidar que o tributo ora em análise, qual seja o IPI, em razão do seu **caráter extrafiscal e estabilizador**, representa inegável instrumento de regulação econômica posto à disposição do Estado para alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico.

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, por sua vez, fez uso de argumento de justiça fiscal, com o seguinte teor:

E, por último, Senhor Presidente, penso que permite a importação indiscriminada de veículo para uso próprio, sem pagamento do tributo, agudiza os desníveis entre a opulência e a miséria, a opulência excessiva de uns e a extrema miséria de outros. A meu ver, possibilita uma ostentação incentivada coma isenção ou não incidência ou não pagamento de IPI.

Por fim, o Ministro Mauro Campbell Marques trouxe à baila reflexão sobre o caráter real do IPI:

Por essas razões, entendo que a definição de produto industrializado - que é aquele submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo - só diz respeito ao produto em si, não tendo qualquer efeito sobre o contribuinte do IPI, ou seja, basta que o produto seja industrializado, e que tenha ocorrido qualquer dos fatos geradores previstos no art. 46 do CTN para que surja a obrigação tributária respectiva, não sendo necessário que o contribuinte tenha participação na operação de industrialização, ou exerça atividade de natureza mercantil ou assemelhada.

Pode-se constatar, assim, que apesar de posições divergentes, o entendimento hodierno na Corte Superior é de que o IPI não deve incidir em importação de veículos destinados a uso próprio.

Há que se passar, enfim, à análise jurisprudencial da Suprema Corte.

3.3 Entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e reconstrução histórica de decisão paradigma

Como se pôde perceber, a grande maioria das decisões que determinam a não incidência do IPI na hipótese referida citam como precedente o Recurso Extraordinário nº 203.075/DF. Tal *decisum* do Supremo Tribunal Federal, apesar de se referir ao ICMS, é aplicado ao IPI quase sem restrições.

Por ser acórdão paradigma no tema, sua análise se faz necessária. Dessa forma, há que se dissecar o entendimento da Suprema Corte, desde o recurso extraordinário destacado, a fim de que se possa compreender a postura atual da Corte.

A questão discutida no Recurso Extraordinário nº 203.075/DF se tratava de mandado de segurança impetrado por

membro do Corpo Diplomático da Embaixada da Itália, contra ato do Diretor do Departamento da Receita da Secretaria da Fazenda do Governo do Distrito Federal, que recusou liberar, sem o pagamento do ICMS, veículo automotor (marca BMW), que importara para uso próprio, mas que, em face do término de sua missão no país, pretendia alienar antes de decorrido o prazo de carência a que estava sujeito.

A segurança fora concedida e mantida pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, em julgamento da apelação e da remessa necessária. O fundamento utilizado pelo Tribunal foi de ausência do fato gerador do ICMS, já que se faria imprescindível a natureza mercantil ou assemelhada da hipótese de incidência, cuja operação só poderia ser praticada por produtor, industrial ou comerciante, nunca por consumidor final que adquire mercadoria para uso próprio.

Irresignado, o Distrito Federal interpôs recurso extraordinário, que foi admitido e instruído com manifestação da Procuradoria-Geral da República pelo provimento do recurso.

A demanda foi levada à sessão de julgamento da Primeira Turma do STF, a qual afetou ao Plenário a apreciação da matéria.

O Relator do feito, Ministro Ilmar Galvão, votou pelo conhecimento e provimento do recurso, sob o entendimento de que “o fato de a importação haver sido realizada por particular não o isenta do ônus do tributo, mesmo que para consumo próprio”.

Na época do julgado, antes da Emenda Constitucional nº 33 de 2001, o artigo 155, §2º, IX, a da Constituição Federal de 1988 assim dispunha:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

(...)

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado ao 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;¹⁰⁹

Nesse sentido, votou o Ministro Nelson Jobim em sintonia com o Ministro Relator. Argumentou ele que a parte final da alínea, quando diz que “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”, tem como objetivo esclarecer a que Estado se destina o imposto, com o fito de evitar a guerra fiscal.

O referido Ministro admite que a Constituição não determina a quem cabe o tributo na hipótese de importação que não se destina ao estabelecimento, mas defende que tal omissão não isenta o importador que não tem estabelecimento.

Logo em seguida, votou o Ministro Maurício Corrêa, em dissonância com os votos do Ministro Relator e do Ministro Nelson Jobim. Entendeu ele que a Constituição, ao utilizar o vocábulo “estabelecimento”, excluiu da hipótese de incidência as operações praticadas por pessoas físicas não comerciantes. É o que o Ministro assevera em seu voto, nos seguintes termos:

7. Fixadas essas premissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui “estabelecimento destinatário da mercadoria”, hipótese em que, a teor do disposto no artigo 155, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado da sua localização (RE nº 144.660-RJ, Pleno, redator para o acórdão Min. ILMAR GALVÃO, DJU 21.11.97). 8. Observo, ainda, a impossibilidade de se exigir o pagamento do ICMS na importação de bem por pessoa física, dado que, não havendo circulação de mercadoria, não há como se lhe aplicar o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, pois somente ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Percebe-se do trecho do voto que, além do argumento referente ao estabelecimento, o Ministro trouxe à baila reflexão acerca de suposta ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que o importador pessoa física não teria como compensar o montante pago de imposto.

¹⁰⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 01/06/2015.

Os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira, Moreira Alves lançaram mão do argumento de que a pessoa física não detém estabelecimento, não se sujeitando à incidência da norma.

O Ministro Carlos Velloso também votou nesse sentido, *in verbis*:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo comerciante, ou pelo industrial, é dizer, por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente domicílio ou residência. E por que procedeu assim o constituinte? Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembaraço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele ônus total do tributo.

Não estava presente no julgamento o Ministro Celso de Mello e, apesar de presentes os Ministros Sydney Sanches e Octavio Galotti, não foram registrados seus votos.

Por restar vencido o Ministro Relator, foi designado para redigir o acórdão o Ministro Maurício Corrêa, que ementou o julgado da seguinte forma:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.¹¹⁰

Apesar de pouco mencionado no acórdão, o argumento de violação ao princípio da não cumulatividade ganhou destaque na ementa, tendo em vista que fora suscitado pelo Ministro Maurício Corrêa, responsável pela redação. Contudo, a partir daí, tal fator foi utilizado frequentemente como óbice intransponível à incidência do IPI, na grande maioria das decisões nesse sentido.

Ocorre que, em 12 de dezembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33, a qual modificou a alínea *a* do inciso IX, § 2º, do artigo 155, que passou a apresentar o seguinte texto:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.075**. Relator Min. Ilmar Galvão. DJ – Brasília, 29. out. 1999, p. 386.

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

(...)

a) 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**, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o **domicílio** ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, **bem** ou serviço;¹¹¹ (*girfou-se*)

Em comparação com o dispositivo constitucional anterior à emenda, o novo texto incluiu o vocábulo “bem”, que se juntou à mercadoria e aos serviços na hipótese de incidência do imposto, como grifado no excerto.

Ademais, acrescentou a expressão “por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Tal acréscimo substituiu o anteriormente disposto “ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”, deixando claro que o importador pode ser pessoa física não comerciante, independente se a importação se destina a uso próprio.

Ainda, acrescentou o termo “domicílio”, encerrando o debate acerca do uso exclusivo da expressão “estabelecimento”, que remetia apenas ao contribuinte habitual do imposto.

No entanto, apesar de vigente a citada Emenda Constitucional, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser necessária edição de nova legislação sobre o tema para que se possa viabilizar os efeitos do novo texto constitucional, como se vê:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO MÉDICO. NÃO CONTRIBUINTE. EC 33/2001. CRIAÇÃO DE NOVA LEGISLAÇÃO. NECESSIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA NESTA CORTE. 1. A incidência de ICMS sobre operações de importação por não contribuinte é constitucional, nos termos do estabelecido pela EC 33/2001. 2. **A edição de nova legislação sobre o tema, com observância das regras constitucionais da anterioridade e do prazo nonagesimal, faz-se necessária para viabilização dos efeitos da mencionada emenda constitucional.** Precedente: RE 439.796, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 18/11/2013. 3. In casu, o acórdão recorrido restou assim ementado: “TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO MÉDICO POR SOCIEDADE CIVIL. NÃO-CONTRIBUINTE. NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. De acordo com precedentes do STF, a importação de equipamento médico por sociedade civil, destinado à prestação de serviços não está sujeita ao recolhimento do ICMS, se o bem importado não se destina ao comércio, mas à prestação das próprias atividades profissionais de quem o está importando. Ainda que a habitualidade não mais seja reputada essencial para a incidência do ICMS na importação de mercadorias e bens,

¹¹¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm - acesso 01.06.2015.

não pode ser tributado o importador que não seja contribuinte. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO.” 4. Recurso extraordinário DESPROVIDO.¹¹² (grifou-se)

Tal recurso extraordinário foi afetado pela repercussão geral, de forma que, como assevera o Ministro Relator Luiz Fux, “essa decisão, nos termos do artigo 543-A, § 5º, do Código de Processo Civil, com a redação da Lei nº 11.418/06, “valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente””.

Vale destacar que foi editada pelo Supremo Tribunal Federal, em 2003, a Súmula nº 661, que dispõe que “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”¹¹³. Recentemente, em 27 de maio de 2015, o Plenário do STF aprovou, em sessão extraordinária, conversão de tal verbete em súmula vinculante¹¹⁴.

Em relação ao IPI, a Suprema Corte, em 2005, se manifestou através de agravo regimental em recurso extraordinário. O Relator do feito, Ministro Carlos Velloso, votou pela negativa de provimento ao recurso, mantendo a decisão agravada que determinava a não incidência do imposto na importação por pessoas físicas não comerciantes.

O Ministro Relator entendeu ser aplicável à hipótese o entendimento fixado pela Corte em relação ao ICMS, em razão da aplicação do princípio da não cumulatividade. Asseverou o Ministro que a promulgação da Emenda Constitucional nº 33 de 2001 disse respeito apenas ao ICMS, não alterando a obrigatoriedade de satisfação do princípio da não cumulatividade pelo IPI. É o que se depreende de seu voto:

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 inc. IX do art. 155 da C.F. 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 (C.F., art. 153, IV, § 3º, II).

Assim, pode-se dizer que à partir da Emenda Constitucional, incidiria apenas o ICMS na importação por pessoas físicas de bens destinados a uso próprio, e não o IPI.

O Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto-vista, também entendeu ser devida a aplicação do princípio da não cumulatividade, em consonância com o entendimento exarado pela Corte em relação ao ICMS, de modo a afastar a incidência do IPI na hipótese. Para ele,

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 594.996**. Relator Min. Luiz Fux. DJe – Brasília, 03. jun. 2014, p. 152.

¹¹³ Súmula 661: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”. Aprovação na Sessão Plenária de 24/09/2003. DJ de 9/10/2003, p. 3; DJ de 10/10/2003, p. 3; DJ de 13/10/2003, p. 3.

¹¹⁴ Notícia disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=292382> - acesso em 01.06.2015.

apesar da diferença entre os dois impostos, em ambos deve ser aplicado o referido princípio, como se vê:

Embora, consoante apontado pela agravante, as especificidades impostas pelos critérios e circunstâncias específicas de cada tributo e respectiva cadeia impositiva sejam diversas e, portanto, fundamentem a formatação dos mecanismos de créditos e débitos com características próprias a cada tributo, ambos os impostos se igualam na obrigatoriedade de previsão de tais mecanismos.

Desse modo, foi elaborada a ementa do julgado nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. - Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, "DJ" de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, "DJ" de 09.11.2001. II. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.¹¹⁵

A partir de tal precedente, foi julgado, em 2008, recurso extraordinário¹¹⁶ aplicando o mesmo entendimento. Em seguida, em outro recurso¹¹⁷, julgado em 2010, foi dada como firme a jurisprudência da Suprema Corte nesse sentido.

Apesar da aplicação do posicionamento referente ao ICMS se estender ao IPI, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou ser necessária a prévia comprovação de que há, de fato, acumulação de carga tributária na hipótese. Se não houver, não há que se aplicar o mesmo entendimento. É o que o Ministro afirma no Recurso Extraordinário nº 529.332, no qual se discutia a incidência de IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio, como se transcreve:

Quanto à discussão acerca da aplicação da regra da não-cumulatividade, é essencial ao debate da matéria examinar se de fato há acumulação da carga tributária, dado ser um dos fundamentos determinantes à extensão dos precedentes relativos ao ICMS para o IPI.
(...)

¹¹⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 255.682**. Relator Min. Carlos Velloso. DJ – Brasília, 10. fev. 2006, p. 289.

¹¹⁶ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. 1. Não incide o IPI em importação de veículo automotor, para uso próprio, por pessoa física. Aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 501.773**. Relator Min. Eros Grau. DJe – Brasília, 14. ago. 2008, p. 1113.

¹¹⁷ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. Não incide o IPI sobre a importação, por pessoa física, de veículo automotor destinado ao uso próprio. Precedentes: REs 255.682-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso; 412.045, da minha relatoria; e 501.773-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau. 2. Agravo regimental desprovido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 255.090**. Relator Min. Ayres Britto. DJe – Brasília, 07. out. 2010, p. 904.

Se a parte falhou em demonstrar em tempo oportuno de que modo há acumulação de carga tributária vedada pela Constituição, os precedentes invocados não lhe socorrem.

Por outro lado, conforme lembrou a parte-agravante, “*jamaís o ora Recorrente [...] poderia creditar-se do tributo, que só seria devido na saída de seu estabelecimento, estabelecimento este, que não existem nem na imaginação, por trata-se o mesmo de pessoa física*” (Fls. 143). Se não houver **mais** de uma **operação**, de modo a acarretar a **acumulação** dos valores dos tributos, nada haverá a ser compensado.

Nessa toada, ficou o feito assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IPI. IMPORTAÇÃO. PESSOA NATURAL. SUJEIÇÃO PASSIVA E NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. Para entender cabível a sujeição-passiva da parte-agravante, o acórdão-recorrido interpretou o Código Tributário Nacional, sem apoio na Constituição para justificar sua posição. Eventual violação da regra da legalidade seria indireta ou reflexa, no caso (Súmula 636/STF). 2. A aplicação do precedente relativo à não incidência do IPI sobre operação de importação de veículo por pessoa natural, para uso próprio, depende da prévia discussão acerca da aplicabilidade da regra constitucional da não-cumulatividade ao caso concreto. O prévio debate é necessário, pois a aplicação dos precedentes análogos, relativos ao ICMS, teve por fundamentação a violação da regra da não-cumulatividade (para o IPI, art. 153, § 3º, II da Constituição cf. o RE 255.682-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 10.02.2006). Agravo regimental ao qual se nega provimento.¹¹⁸

Esse posicionamento do Ministro, exarado em 2010, ganhou contornos mais relevantes em 2013, quando proferiu entendimento de que na operação de importação de pessoa física para uso próprio não ocorrerá acúmulo de carga tributária. Tal juízo foi expressado no Recurso Extraordinário nº 439.796.

No feito, o Ministro Joaquim Barbosa, em relatoria, afirmou que, nas operações de importação por pessoas ou empresas que não se dediquem ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual, “não haverá ciclo produtivo subsequente, tributável pelo ICMS”. Acrescentou, ainda, que “sem novo débito em hipotética operação de saída o de prestação econômica, destinado a receber o influxo do efeito translativo, não há acúmulo de carga tributária”. Assim, sem tal acúmulo, não há pressuposto para a aplicação da regra constitucional da não cumulatividade.

Ademais, o Ministro aponta para a violação do princípio da isonomia em hipótese de não incidência do tributo. Isso porque o mesmo bem, se importado por empresa que se dedique ao comércio, será tributo normalmente pelo ICMS e, em comparação com o produto importado diretamente para o consumo, resultará mais oneroso. Dessa forma, a tributação causa empecilho para a competitividade entre eles, de forma a promover vantagem ao produto estrangeiro.

É o que afirma em seu voto, *in verbis*:

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 529.332**. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJe – Brasília, 11. nov. 2010, p. 148.

A tributação das operações de importação de bens pela incidência do ICMS também atende a postulado de isonomia e adequada concorrência. O ICMS é tributo que deve gravar o consumo, atendidos os postulados da capacidade contributiva e da seletividade. Distinções baseadas na origem ou no destino dos bens necessitam de **firme** autorização constitucional.

O imposto incide sobre as operações domésticas ou internas de circulação de mercadorias, independentemente da qualidade do adquirente, isto é, do destinatário da operação. Não há razão apriorística para distinguir entre fornecedores estrangeiros e nacionais. Uma pessoa natural que deseja adquirir um veículo de uma concessionária verá a operação ser onerada pelo ICMS sem que isso cause qualquer perplexidade no campo do direito. A empresa que tem por ramo de atividade vender computadores também não se surpreenderá diante da exigência do recolhimento do ICMS devido no negócio fechado com um consultório médico.

A exoneração das operações de importação pode impor relevante vantagem competitiva aos produtos estrangeiros, especialmente se houver similar nacional.

O Relator defende, ainda, que empresas ou pessoas naturais que não sejam comerciantes ou industriais se enquadram, sim, como contribuintes do imposto. Para ele, a caracterização de tais sujeitos como não contribuintes do ICMS só é válida se for utilizado como parâmetro a regra-matriz do tributo que se refere às operações domésticas. Caso seja considerada a importação do bem como critério material de nova modalidade de regra-matriz, não há empecilhos para a caracterização do importador como sujeito passivo do tributo.

Dessa forma, afirma ser irrelevante para a incidência do referido imposto a qualidade do importador ou do adquirente do bem, quer pratiquem com habitualidade as operações discriminadas na hipótese de incidência ou não.

Assim, com o fito de apresentar os argumentos principais esposados no Recurso, insta colacionar sua ementa altamente explicativa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência

de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regramatriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento.¹¹⁹

Por ter sido tal decisum julgado por unanimidade, pode-se perceber que há uma sinalização de entendimento diverso daquele antes exarado. Caso se aplique, em relação ao IPI, as premissas do Recurso Extraordinário citado, restaria inaplicável a técnica da não cumulatividade, bem como urgiria aplicação o princípio da isonomia. Desse modo, o IPI incidiria nas operações de importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio.

Insta, agora, analisar a repercussão geral concedida ao tema pelo STF.

3.4 Repercussão Geral do Tema

O Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em decisão datada de 12 de abril de 2013, repercussão geral no Tema 643, que trata da “Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de importação de veículos automotores por pessoa natural para uso próprio”¹²⁰.

O referido tema foi abordado no Recurso Extraordinário nº 723.651.

O Relator do feito, Ministro Marco Aurélio, se pronunciou pelo reconhecimento da repercussão geral, sob o seguinte fundamento:

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.¹²¹

¹¹⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 439.796**. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJe – Brasília, 17. mar. 2014, p. 53.

¹²⁰ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=643> - acesso em 03.06.2015.

¹²¹ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3883677> - acesso em 03.06.2015.

Acompanharam o entendimento do Relator os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Celso de Mello. O Ministro Luiz Fux entendeu não haver repercussão geral e não se manifestaram os Ministros Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber.

O Recurso Extraordinário em apreço foi interposto por pessoa física não comerciante e teve como fundamento o artigo 102, III, *a*, da Constituição Federal¹²², com o intento de reformar o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA. 1. É legítima a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio, por pessoa física, uma vez que a destinação final do bem não é relevante para a definição da incidência do tributo em questão. De qualquer sorte, a destinação do bem, no campo do direito tributário, deve ser aferida a partir da ótica do alienante e não do adquirente, sob pena de reconhecer-se forçosamente a inexigibilidade de todo e qualquer tributo incidente sobre produto adquirido por consumidor final, o que não guarda razoabilidade. 2. O fato de pessoa física possuir domicílio ou residência, e não estabelecimento, também não guarda nenhuma relevância para desqualificar a pessoa física importadora como contribuinte do IPI, nem mesmo como contribuinte do ICMS, na redação anterior à EC 33/2001, já que tal critério foi utilizado pela Constituição Federal em sua redação anterior à referida EC tão somente para definir o ente federado destinatário da arrecadação, num contexto de guerra fiscal, e não para excluir a incidência dos impostos incidentes na importação. 3. Não há falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade. O fato de não haver uma operação sucessiva que permita o abatimento do valor pago na importação não conduz à conclusão de que o tributo, nesta hipótese, será indevido, pois tal conclusão equivaleria a conceder uma isenção de tributo, ao arrepio da lei. Nas importações para uso próprio, o importador age como substituto tributário do exportador que não pode ser alcançado pelas leis brasileiras, descaracterizando o IPI como tributo indireto, em tais hipóteses. 4. O 'IPI tem caráter fortemente extrafiscal, constituindo instrumento de política econômica; logo, a tributação no caso em tela surge como mecanismo de proteção ao fisco contra fraudes e instrumento de preservação da isonomia e equidade no comércio internacional' (STJ, REsp nº 794.352/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, 2ª Turma, j. 17-12-2009, Dje 10-02-2010). A pura e simples exoneração do tributo, sob equivocada invocação do princípio da não cumulatividade, além de operar contrariamente à finalidade extrafiscal do tributo, acarreta ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que o veículo produzido no mercado interno passa a concorrer em condições desfavoráveis com os veículos importados, pois, neste caso, apenas o produto nacional seria tributado pelo IPI. 5. Entendimento que se harmoniza com a redação dada pela EC nº 33/2001 ao art. 155, § 2º, IX, 'a' da Constituição Federal, o qual, relativamente ao ICMS, tributo da mesma espécie do IPI, dispôs que 'incidirá também 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'. Superveniência de Emenda Constitucional que tornou superado o entendimento antes consolidado na Súmula nº 660 do STF e com base no qual aquela Suprema Corte em alguns julgados não submetidos à sistemática da repercussão geral excluiu a incidência do IPI na importação de veículo por pessoa física para uso próprio. 6. Sentença reformada.

¹²² Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
(...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 03.06.2015.

O recorrente argumentou que fora violado o princípio constitucional da não cumulatividade, previsto no artigo 153, §3º, inciso II da Constituição¹²³. Como se depreende da ementa, o referido TRF determinou a incidência do tributo, por entender, dentre outros fatores, ser irrelevante a destinação final do bem, não restar ofendido o princípio da não cumulatividade e violação ao princípio da isonomia.

O Ministro Marco Aurélio levou o Recurso Extraordinário a julgamento no Plenário no dia 20 de novembro de 2014. Na oportunidade, negou provimento ao recurso, de modo a manter o acórdão recorrido e assentar a exigibilidade do IPI na importação de veículo praticada por pessoa natural para uso próprio.

Em seu voto, asseverou o seguinte:

Tenham presente a regência constitucional. O Imposto sobre Produtos Industrializados o é como tal, não podendo ser transmutado em imposto sobre produção. Isso quer dizer que incide em produtos os quais possam ser enquadrados como industrializados, ou seja, decorrentes da produção. Óptica diversa implicaria imiscuir-se o Brasil na situação tributária de outros países, com flagrante violação ao princípio que é fundamento das relações internacionais, versado no artigo 4º da Carta de 1988, a encerrar a autodeterminação dos povos, a independência nacional.
(...)

A Lei Maior não distingue aquele que se mostra como contribuinte do imposto e, ante a natureza, pode ser um nacional, pessoa natural ou pessoa jurídica brasileira, sendo neutros o fato de não estar no âmbito do comércio e a circunstância de adquirir o produto para uso próprio.
(...)

Ainda sob o ângulo da não cumulatividade, há de ter-se presente que visa efeito único: afastar a bitributação. Vale dizer que, segundo a jurisprudência do Supremo – cito casos a envolverem a controvérsia acerca do creditamento do IPI quando da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero: Recursos Extraordinários nº 353.657/PR, de minha relatoria, e nº 370.682/SC, relator ministro Ilmar Galvão, acórdão redigido pelo ministro Gilmar Mendes –, apenas cabe acionar o princípio se ocorrer a incidência sequencial do mesmo tributo. Ora, tratando-se de importação de bem para uso pessoal por pessoa natural ou para uso de pessoa jurídica, como ocorre com equipamentos estrangeiros, não há que se cogitar de alienação posterior sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Na situação concreta, o recorrente importou veículo automotor para uso próprio. Vindo a aliená-lo, a conjugação da Constituição Federal com o Código Tributário Nacional revela não incidir o tributo. O princípio da não cumulatividade não pode ser articulado para lograr-se, de forma indireta, imunidade quanto à incidência tributária. Repito: pressupõe, sempre e sempre, a existência de operações sequenciais passíveis de tributação.
(...)

Então, a toda evidência, a cobrança do tributo, pela vez primeira, não implica o que vedado pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, a cobrança em cascata.¹²⁴

¹²³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:(...)

IV - produtos industrializados;(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 03.06.2015.

¹²⁴ Voto disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE723651.pdf> - acesso em 03.06.2015.

Percebe-se, assim, que o Ministro Relator entende não haver no texto constitucional qualquer distinção em relação ao contribuinte, isto é, não se exige que seja pessoa física ou jurídica, de modo que é irrelevante se exerce comércio ou adquire a uso próprio.

Ainda, salientou que a incidência do IPI recai sobre produtos industrializados, e não sobre a operação de industrialização ou produção. Em consequência, a não incidência do tributo em produtos importados acarretaria tratamento desigual no que tange ao mercado nacional, já que a prática comum aplicada internacionalmente é a desoneração da exportação.

Da mesma forma, defendeu que a não cumulatividade demanda mais de uma operação, tendo em vista que seu objetivo é desonerar a cadeia produtiva. Nessa toada, na importação, que se constata como operação única, não há que se aplicar a técnica não cumulativa.

Após o voto do Ministro Relator, pediu vista o Ministro Luís Roberto Barroso.

Portanto, o tema ainda aguarda decisão na Suprema Corte, contando, de início, com um voto a favor da incidência do tributo.

No próximo capítulo será defendida a constitucionalidade e a legalidade da incidência do IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio através de quatro argumentos principais: qualificação legal do consumidor final como contribuinte do imposto; a inaplicabilidade da técnica constitucional da não cumulatividade; a incidência do IPI como consagração aos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência; e os princípios da tributação na origem e no destino e a necessidade de combate à evasão fiscal.

4 A Constitucionalidade e a Legalidade da Incidência do IPI na Importação de Veículo por Pessoa Física Destinado a Uso Próprio

4.1 Qualificação legal do consumidor final como contribuinte do imposto

Como destacado nos diversos julgados analisados no capítulo passado, as decisões que determinam a não incidência do IPI na importação por pessoa física para uso próprio utilizam como fundamento, na sua grande maioria, o argumento de que o consumidor final não se qualifica como contribuinte do imposto. Para elas, é necessário que o contribuinte exerça atividade de natureza mercantil.

Dessa forma, em outras palavras, muitos entendem que o fato gerador do IPI seria uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, de modo que não incidiria IPI na importação de veículo por pessoa física não comerciante e não empresária, destinado a uso próprio.

Contudo, por uma série de motivos que serão aqui expostos, defender-se-á a qualificação legal do consumidor final como contribuinte do IPI.

Primeiro, há que se recordar o já exposto neste trabalho no item 2.5.1., que tratava da base econômica do IPI e das operações com produtos industrializados. No referido tópico, foi ressaltado que o Imposto sobre Produtos Industrializados, apesar de sua nomenclatura, é exação que tem como base econômica o consumo.

Desse modo, incide não sobre o produto em si, mas sobre o consumo do produto. Nesse viés, o fato de a importação ser efetuada por consumidor final não teria, de modo algum, condão para afastar a incidência do imposto.

Tal base econômica de consumo do IPI é verificada, inclusive, no caso de situações que inutilizem ou deteriorem os produtos, como na hipótese de incêndio, por exemplo. Em tais situações, anula-se o crédito e se promove o estorno na escrita fiscal, uma vez que o escopo do tributo não fora alcançado: o consumo.

O Regulamento do IPI destaca tal hipótese através do seguinte dispositivo legal:

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

(...)

IV - relativo a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou

deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;¹²⁵

No caso, por exemplo, de furto de mercadoria antes de se perfectibilizar o negócio jurídico de transferência de propriedade, qual seja a destinação para o consumo, o industrial ou a ele equiparado não perde o crédito a que faz jus. É o que Superior Tribunal de Justiça decidiu no seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IPI. FATO GERADOR. MOMENTO TEMPORAL. FURTO/ROUBO. TRADIÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA. EXAÇÃO INDEVIDA. 1. A empresa ajuizou Ação Ordinária com o intuito de anular lançamentos de IPI sobre mercadorias (cigarros) destinadas à exportação que foram furtadas. O Juízo de 1º grau julgou improcedente o pedido, tendo sido mantida a sentença pelo Tribunal Regional Federal (...) 3. Em relação ao mérito, esta Turma se posicionara inicialmente no sentido de que "o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98". (REsp 734.403/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2010). Nessa oportunidade, fiquei vencido ao lado do Eminentíssimo Ministro Castro Meira, cujas considerações ali feitas motivaram aqui maior reflexão sobre a justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito decorrente da operação. Tais observações prevalecem nos seguintes termos: 4. **O fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.** 5. Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados. 6. **A antecipação do elemento temporal criada por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador.** 7. **A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo definitiva nos termos dos arts. 116, II, e 117 do CTN. Não há razão para tratar, de forma diferenciada, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria, dado que em todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada.** 8. **O furto ou o roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõem o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria - e do preço ajustado para a operação mercantil -, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal.** 9. Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de déficit da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado, e recolher o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação. Quando há proveito econômico, não se recolhe tributo. Quando não há, o pagamento é indevido? Tratar-se-ia de afirmação kafkiana. 10. O furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se avista o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela

¹²⁵ BRASIL. Decreto n. 7.212/2010 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 20.06.2015.

riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco. 11. Recurso Especial provido.¹²⁶(grifou-se)

Por conseguinte, percebe-se que, não ocorrendo o efetivo consumo do produto, não há que se falar é devido o imposto.

Ademais, é o produto da industrialização que é tributado, independente de quem promove a operação. Percebe-se, assim, o teor impessoal do IPI, que, conforme explicado no primeiro capítulo, é tributo real.

Com o fito de ressaltar tal atribuição do imposto, o Código Tributário Nacional assim dispõe em seu artigo 46:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
(...)
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.¹²⁷

De início, o artigo 46, em seu *caput* e inciso I, trata do aspecto temporal do IPI, determinando sua incidência no momento do desembaraço aduaneiro do produto industrializado de procedência estrangeira. Logo após, no seu parágrafo único, apresenta a materialidade do imposto, visto que dispõe acerca do que deve ser considerado como produto industrializado.

À partir da leitura do dispositivo legal, nota-se que, para que o IPI incida na hipótese, basta que o produto tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, e que tenha ocorrido o seu desembaraço aduaneiro. Presentes ambas condições, considera-se ocorrido o fato gerador.

Em segundo lugar, em relação ao aspecto pessoal do IPI, o CTN, em seu artigo 51, determina o seguinte:

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.¹²⁸

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.203.236**. Relator Min. Herman Benjamin. DJE – Brasília, 30. ago. 2012.

¹²⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 08.06.2015.

¹²⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 08.06.2015.

Isto posto, vê-se que o contribuinte do tributo, quando incidente no desembaraço aduaneiro, é o importador ou quem a lei a ele equiparar. O Decreto 6.759 de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, bem como a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, apesar de se referir ao Imposto de Importação, traz explicação acerca de quem deve ser considerado o importador:

Art. 104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):
I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;¹²⁹

Verifica-se, assim, com o uso da equiparação legal permitida pelo Código Tributário Nacional, que o importador no IPI é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize o desembaraço aduaneiro do produto. Não se estabelece qualquer distinção, na lei, entre pessoa física ou jurídica, de modo que não cabe ao intérprete assim fazê-lo.

O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é o desembaraço aduaneiro promovido por importador. Não se trata de hipótese de incidência de natureza mercantil, visto que, como se pôde inferir dos dispositivos legais, o importador não precisa ser comerciante ou produtor.

A Lei 4.502 de 1964, que se referia ao extinto Imposto sobre Consumo mas que continua a vigorar para reger o IPI, demonstra bem que o contribuinte não precisa exercer atividade de natureza mercantil, como se depreende da leitura do artigo 35:

Art 35. São obrigados ao pagamento do impôsto
I - como contribuinte originário:
a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas " a " e " b " do inciso II do art. 5º.
b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.¹³⁰

O dispositivo legal, em sua alínea *a*, destaca como contribuinte originário o produtor e os que lhe são equiparados, os quais, indubitavelmente, exercem atividades de natureza mercantil. No entanto, na alínea *b*, enfatiza-se o importador e o arrematante, que, diferente do produtor e seus equiparados, não necessariamente exercem atividade mercantil.

Ora, se o importador e o arrematante de produtos são obrigados ao pagamento do IPI em decorrência dos produtos que importarem ou arrematarem, não há discussão sobre quem importa ou quem arremata. Basta que ocorram os fatos geradores para que o tributo incida.

¹²⁹ BRASIL. **Decreto 6.759/2009** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm - acesso em 08.06.2015.

¹³⁰ BRASIL. **Lei 4.502/1964** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm - acesso em 08.06.2015.

O Superior Tribunal de Justiça já exarou entendimento a favor da incidência do IPI na importação, sob o entendimento de que o importador não industrial também é contribuinte do imposto, como se vê:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS.INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE IMPORTAÇÃO. EQUIPAMENTO MÉDICO.ESTABELECIMENTO IMPORTADOR NÃO INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. SÚMULA83/STJ. 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestaçãojurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, comenfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. **O STJ tem entendimento pacífico no sentido de que o imposto sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro nas operações de importação, conforme disposto no art. 46,inciso I, do CTN, e que a qualidade de contribuinte é atribuída à figura do importador não industrial, por equiparação, nos moldes do art. 51, inciso I, também do Codex Tributário.** Incidência da Súmula83/STJ. 3. Precedentes: AgRg no REsp 1241806/PR, Rel. Min. Herman Benjamin,Segunda Turma, julgado em 24.5.2011, DJe 30.5.2011; REsp 1078879/RJ,Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em14.4.2011, DJe 28.4.2011; AgRg no REsp 1141345/SC, Rel. Min. CesarAsfor Rocha, Segunda Turma, julgado em 15.3.2011, DJe 25.3.2011;REsp 794.352/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em17.12.2009, DJe 10.2.2010; REsp 1026265/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon,Segunda Turma, julgado em 16.6.2009, DJe 29.6.2009.Agravo regimental improvido.¹³¹(grifou-se)

Em consonância com a ideia de que é necessária a natureza mercantil da atividade, alguns julgados trouxeram, também, o argumento de que o produto importado pelo consumidor final não poderia ser mercadoria, o que afastaria, novamente, a incidência do IPI. Em contrapartida a esse posicionamento dos tribunais, vale destacar relevante entendimento de André Mendes Moreira:

O primeiro argumento utilizado pela Suprema Corte é de que o bem importado para utilização própria (seja por pessoa natural ou jurídica) não é mercadoria, posto que não se destina à mercancia. Ora, a qualificação de mercadoria dá-se sob o ponto de vista do alienante, nunca do adquirente do bem. A ser assim, as aquisições de bens para uso pessoal no mercado interno brasileiro também passariam ao largo da incidência de ICMS e IPI.¹³²

Não suficiente, muitos julgados trazem à tona a discussão acerca do uso, pela lei, do vocábulo “estabelecimento”. Para eles, se fosse a intenção da lei qualificar a pessoa física fosse contribuinte, utilizaria também a palavra “domicílio”.

Tal argumento também fora trazido no julgamento referente ao ICMS pelo STF. Na hipótese, se entendeu que a utilização da expressão “estabelecimento” afastava a pessoa física da condição de contribuinte. Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 33 de 2001, anteriormente explicada, foi incluído o “domicílio”, bem como destacado que a pessoa física também é contribuinte do imposto quando promove importação de bem. Por

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.240.117**. Relator Min. Humberto Martins. DJe, Brasília, 27. out. 2011.

¹³² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos** – 2. Ed. – São Paulo: Noeses, 2012. p. 206.

consequência, após a mudança do texto constitucional, o ICMS passou a incidir nas importações promovidas por pessoas físicas não comerciantes.

Como também destacado no capítulo anterior, a mudança promovida pela emenda constitucional não afetou o entendimento em relação ao IPI, que continuou a não incidir na hipótese referida. Em relação a esse tributo, a expressão “estabelecimento” foi utilizada no parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 4.502 de 1964, *in verbis*:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

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

(...)

§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.¹³³

Apesar da utilização de “estabelecimento”, não há que se entender que essa opção legal é capaz de isentar as pessoas físicas do pagamento do tributo. Até porque há o destaque no parágrafo de que o imposto é devido independente da finalidade a que se destine o produto, bem como não interessa o título jurídico a que se faça a importação. Desse modo, não faz qualquer diferença para a incidência do IPI se a importação é feita para uso próprio ou não.

Sobre o assunto, Fernando Netto Boiteux assim discorre:

A presença da noção de "estabelecimento" no parágrafo 2º do artigo de lei acima transcrito impressionou alguns julgadores. Sem razão, pois, segundo tradicional regra de interpretação, o parágrafo se subordina ao artigo, não este àquele. O parágrafo: "(...) indica a disposição secundária de um artigo, ou texto de lei, que, de qualquer modo, completa ou altera a disposição principal, a que se subordina".

33. *Contribuinte do imposto é o importador* ou quem a lei a ele equiparar (artigo 51, inciso I, do Código Tributário Nacional e artigos 34 e 35, inciso I, "b", da Lei nº 4.502/1964). Ele adquire essa qualidade por expressa disposição legal, não por equiparação.

Portanto, aquele que importa de forma direta ou indireta (por sua conta e ordem ou por sua encomenda) será, na forma da lei, qualificado como importador e, portanto, contribuinte, tanto do imposto de importação, como do imposto sobre produtos industrializados, PIS e Cofins incidentes na importação.

(...)

Em conclusão parcial, não se deduz da Constituição Federal, nem da definição do fato gerador do IPI na legislação ordinária, a necessidade de existir um estabelecimento importador para que o bem importado possa ser tributado pelo IPI (nem pelo ICMS, após a Emenda Constitucional nº 33/2001), também não se exige que o importador seja comerciante (empresário) para que a coisa importada seja tributada. Nem a habitualidade característica da atividade comercial (empresarial) está presente na definição do fato gerador do IPI.¹³⁴

¹³³ BRASIL. **Lei 4.502/1964** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm - acesso em 08.06.2015.

¹³⁴BOITEUX, Fernando Netto. **A Incidência do IPI na Importação para Uso Próprio**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 193, p. 23-38, out. 2011. p. 30 e 31.

O autor, no final do excerto, faz menção à desnecessidade de habitualidade para que incida o imposto. É que o Regulamento do IPI¹³⁵ determina o seguinte:

Art. 31. A capacidade jurídica para ser sujeito passivo da obrigação tributária decorre exclusivamente do fato de se encontrar a pessoa nas condições previstas em lei, neste Regulamento ou nos atos administrativos de caráter normativo destinados a completá-lo, como dando lugar à referida obrigação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 40).

Parágrafo único. São irrelevantes, para excluir a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação ou a decorrente de sua inobservância:

(...)

V - a inabitualidade no exercício da atividade ou na prática dos atos que deem origem à tributação ou à imposição da pena (Lei nº 4.502, de 1964, art. 40, parágrafo único, inciso IV).

Isto é, se a pessoa preenche os requisitos legais para ser sujeito passivo do IPI, sua responsabilidade pelo pagamento da obrigação não é afastada por motivo de inabitualidade no exercício da atividade. Assim, mesmo que a pessoa física importe como consumidora final do bem, não pode sua não habitualidade isentá-la do pagamento. Como ela promove o desembaraço aduaneiro da mercadoria, preenche os requisitos legais para ser sujeito passivo do IPI, não importando a finalidade ou frequência da importação.

Por fim, pode-se dizer que o consumidor final deve ser enquadrado como contribuinte do IPI porque o importador brasileiro age como um substituto tributário do vendedor situado no exterior. Este, por não se sujeitar às leis brasileiras, não pode ser alcançado pela tributação, de forma que o ônus tributário recai no importador. É o que explica André Mendes Moreira:

A importação de mercadorias é uma situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa (natural ou jurídica), das figuras do contribuinte *de jure e de facto*. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha ICMS e IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador (que paga o tributo que seria devido pelo exportador). Caso o importador não seja contribuinte, ele reunirá as características de contribuinte *de jure* – por “substituição” do exportador situado além-mar – e *de facto*, suportando juridicamente o ônus econômico dos impostos não-cumulativos.¹³⁶

Assim, o importador pode ser considerado tanto como contribuinte de fato, como contribuinte de direito da exação, reunindo ambas características.

Portanto, depreende-se de todo o exposto que há embasamento legal para a qualificação do consumidor final como contribuinte do IPI, de modo que não há óbices para que incida o imposto na importação de veículos por pessoas físicas para uso próprio.

Cumpre, agora, destacar o argumento de inaplicabilidade da técnica constitucional da não cumulatividade.

¹³⁵ BRASIL. **Decreto 7.212/2010** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 08.06.2015.

¹³⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos** – 2. Ed. – São Paulo: Noeses, 2012. p. 208-209.

4.2 A inaplicabilidade da técnica constitucional da não cumulatividade

Conforme explicado no item 2.5, a técnica da não cumulatividade tem o condão desonerar a produção em cascata, de forma que as incidências sucessivas do imposto não impliquem em um ônus tributário muito elevado. Sua função é atuar “sobre as exações plurifásicas de modo a torná-las neutras e indiretas”¹³⁷.

Se não fosse tal técnica, o IPI incidiria em cada saída do produto no seu valor total, sem direito à compensação de valores já suportados em etapas anteriores. O resultado final dessa cadeia sem desoneração seria um produto com o preço excessivamente elevado, por força do custo artificial agregado ao seu valor, o que restringiria o consumo.

Como se constata, a não cumulatividade possui inúmeras funções de extrema importância econômica e social. André Mendes Moreira destaca algumas delas ao afirmar que persegue:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte *de facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.¹³⁸

Outrossim, Eduardo Marcial Ferreira Jardim também aponta a relevância do instituto, ao afirmar que “a não cumulatividade representa instrumento de realização de justiça tributária que, ademais, opera efeito salutar na economia, pois desonera a carga tributária que eleva o preço final da mercadoria ou serviço tributado”.¹³⁹

Assim, percebe-se que não passa despercebido o relevantíssimo papel desempenhado por essa técnica. Todavia, apesar das inúmeras contribuições por ela proporcionadas, na importação por pessoa física destinada a uso próprio não há espaço para sua aplicação. Isso porque, para que a não cumulatividade incida, é necessário que haja cadeia

¹³⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos** – 2. Ed. – São Paulo: Noeses, 2012. p. 126.

¹³⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos** – 2. Ed. – São Paulo: Noeses, 2012. p. 122.

¹³⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 249.

produtiva a ser desonerada. Portanto, sem plurifasia, não há que se falar em não cumulatividade.

Quando a pessoa física importa um veículo para uso próprio, realiza apenas uma operação, monofásica, que é a importação em si. Não há, aqui, uma operação sucessiva que permita o abatimento do valor pago, o que, por si só, não leva à conclusão de que o tributo não deva incidir.

Se estão presentes todas as condições em lei para que o importador pague o IPI no desembaraço aduaneiro, o fato de a incidência ser única não leva a crer que aquele que não exerce atividade de natureza mercantil está liberado do pagamento. Se assim fosse, em tal importação operariam os efeitos de uma isenção, concedida sem a necessária lei específica para sua outorga, o que iria de encontro ao disposto no artigo 176 do Código Tributário Nacional, como se vê:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.¹⁴⁰

Ainda mais, tal concessão de isenção sem lei específica também é vedada pela Constituição, nos seguintes moldes:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)¹⁴¹

Sobre a necessária plurifasia para a incidência da não cumulatividade, André Mendes Moreira assim disserta:

Assim, a plurifasia é elemento ínsito e indissociável do imposto sobre valor agregado e, via de consequência, da não-cumulatividade. Afinal, o método de deduções operado por esta última somente é possível se existente mais de uma operação tributável na cadeia produtiva. Para logo, é correto asseverar que, sem plurifasia, inexistente não-cumulatividade e tampouco tributação sobre valor agregado. (...)

A não-cumulatividade foi criada para atuar nos impostos plurifásicos. Dessarte, pode-se afirmar que a plurifasia é imprescindível para a sua existência. Deve haver um número mínimo de operações encadeadas que permita a incidência do gravame e a atuação do mecanismo de abatimento do ônus fiscal. Outrossim, o tributo deve efetivamente incidir sobre mais de um estágio do processo produtivo. Dessarte, a

¹⁴⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 11.06.2015.

¹⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 11.06.2015.

plurifasia se concretiza pela existência de várias operações passíveis de tributação, sobre as quais se tem a efetiva incidência do IVA.¹⁴²

Desse modo, pode-se dizer que a não cumulatividade tem o condão de “evitar os efeitos demasiadamente onerosos da cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentais das anteriores. De modo algum, impede uma primeira e única incidência”¹⁴³.

Ora, sendo esse o seu objetivo, a incidência única sobre a importação acarreta o mesmo resultado de quando tal técnica opera em diversas etapas do processo produtivo. Por ser operação única, não há nada a ser cumulado e não recai sobre o consumidor final ônus excessivo resultante de uma longa cadeia produtiva, de forma que o propósito da não cumulatividade é alcançado sem a necessidade de sua incidência.

Inclusive, tal hipótese pode muito bem ser visualizada em níveis nacionais, sem que promova maiores discussões ou irresignações. É o que exemplifica Marcus de Freitas Gouvêa:

Imagine-se o produtor industrial que adquire somente matéria-prima não industrializada, transforma os bens adquiridos e os vende a consumidor final. Não haverá nova etapa no processo de comercialização do produto que envolva outro contribuinte do IPI: nem por isso o imposto ficaria dispensado, por força do princípio da não cumulatividade.¹⁴⁴

Tanto é assim que, apesar de a Suprema Corte ter se manifestado em várias ocasiões contra a incidência do IPI na importação por pessoa física para uso próprio, por entender ser imprescindível a aplicação da não cumulatividade, em outras ocasiões entendeu não ser necessária a sua incidência. Tal entendimento pode ser visualizado nos seguintes julgados:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da Republica a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.¹⁴⁵(grifou-se)

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. **Os princípios da não-**

¹⁴² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos** – 2. Ed. – São Paulo: Noeses, 2012. p. 75 e 98.

¹⁴³ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 112.

¹⁴⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 195, p. 88-94, dez. 2011.p. 94.

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 353.657**. Tribunal Pleno. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJe – Brasília, 07. mar. 2008, p. 502.

cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.¹⁴⁶(*grifou-se*)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. INAPLICABILIDADE. 1. **A expressão utilizada pelo constituinte originário --- montante "cobrado" na operação anterior --- afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido "cobrado" na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** Precedentes. 2. O Supremo entendeu não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁴⁷(*grifou-se*)

Percebe-se, assim, que nas referidas decisões o STF não entendeu ser necessária a aplicação da não cumulatividade para que incidisse o IPI. Interpretou a Corte que a Constituição, ao dispor que a não cumulatividade atua “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”¹⁴⁸, impõe como imprescindível a existência de cobrança anterior. Dessa forma, nas palavras do relator de um dos julgados, Ministro Ilmar Galvão, “se nada foi cobrado na operação anterior, nada há a compensar”¹⁴⁹.

Por conseguinte, não havendo carga tributária herdada e inexistindo nova tributação, a não cumulatividade, caso se aplicasse o mesmo entendimento, também não seria indispensável para a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio. Todavia, como já ressaltado, não é esse o posicionamento que vem sendo até então aplicado pela Corte na hipótese.

Em relação a essa postura do Supremo Tribunal Federal, Marcus de Freitas Gouvêa faz elucidativa análise:

Tomou-se, deveras, a consequência pela causa e desconsiderou-se a incidência monofásica dos tributos sobre o consumo em processos produtivos de etapa única.

A grande revolução dos tributos não cumulativos foi permitir o tratamento justo e isonômico conferido a cadeias produtivas longas, que se viam prejudicados com a tributação cumulativa. Em termos ideais, considerando-se uma alíquota constante, a tributação de todo um processo produtivo pelo método da não cumulatividade equivale à tributação, pela mesma alíquota, pelo tributo de incidência única na venda ao consumidor final.

Com o espírito de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, desde a edição do Código Tributário Nacional até a presente data, tem-se procurado extinguir a tributação cumulativa, prestigiando a utilização de figuras mais gerais, como o ICMS, o IPI e o ISS, que passaram a absorver tributos menores, notadamente

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 370.682**. Tribunal Pleno. Relator Min. Ilmar Galvão. DJe – Brasília, 19. dez. 2007. p. 392.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 372.005**. Segunda Turma. Relator Min. Eros Grau. DJe – Brasília, 16. mai. 2008. p. 1268.

¹⁴⁸ Art 153, § 3, II. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 11.06.2015.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 370.682**. Tribunal Pleno. Relator Min. Ilmar Galvão. DJe – Brasília, 19. dez. 2007, p. 392.

monofásicos: incidentes em apenas uma das etapas, ou na única etapa, do processo produtivo.

O mercado não deixou de apresentar, entretanto, operações monofásicas. Não há nisto qualquer prejuízo nem para o mercado nem para a tributação, pois a tributação monofásica, incidente na última etapa do processo produtivo, é perfeitamente incorporada pelos tributos não cumulativos, com integral respeito ao princípio da não cumulatividade.

A observância do princípio da não cumulatividade exige que não se tribute cumulativamente mais de uma etapa do processo produtivo. Contudo, se a tributação ocorre em uma única etapa do processo, seja ela a primeira ou a última, não haverá cumulatividade.

Não faz sentido, mesmo, afastar a tributação do IPI sobre importações por receio de desobediência ao princípio da não cumulatividade, pois a incidência se dá em única etapa. Não há outra etapa para compensar o que foi pago, mas não há etapa posterior para que ocorra nova incidência e novo débito.

No caso em apreço, o IPI deve incidir não por ser uma das múltiplas etapas do sistema cumulativo, mas por ser a única etapa ou, se se preferir, a última etapa do processo produtivo, vale dizer, a venda a consumidor final.¹⁵⁰

Ainda, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho destaca exemplo legal de incidência do IPI em que se dispensa a aplicação da não cumulatividade, como se percebe:

A verdade insofismável de que é juridicamente possível incidir o IPI, mesmo não sendo esse imposto não cumulativo, é ratificada, outrossim, pela Lei do Simples nº 9.317/1996, no seu artigo 5º, § 5º, que já vedava o creditamento na aquisição de insumos por empresa optante, sendo que o artigo 23 da Lei Complementar do Simples Nacional nº 123/06 dispõe da mesma maneira: Art. 23 “As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”.¹⁵¹

Desse modo, constata-se que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não se sujeitam à técnica não cumulativa. Se optarem por tal regime tributário diferenciado, abrem mão da possibilidade de compensar o montante gasto a título de IPI. Assim, é incontestável a plausibilidade da incidência do IPI sem a aplicação da não cumulatividade.

Verifica-se, de todo o exposto, que a tributação de operação monofásica em nada ofende a referida técnica. Na verdade, é esse o efeito tributário que se busca obter através da desoneração da cadeia produtiva. Logo, não há conflito algum entre a incidência do imposto e a consagração da não cumulatividade.

Insta, agora, analisar a consagração dos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência através da incidência do IPI.

¹⁵⁰GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 195, p. 88-94, dez. 2011. p. 93.

¹⁵¹FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. **Dumping Judicial na Importação por Pessoa Física**. In: Revista Direito em Ação, vol. 11, n. 1, p. 151-190, jul./dez. 2013. p. 166-167.

4.3 A incidência do IPI como consagração aos Princípios Constitucionais da Isonomia e da Livre Concorrência

O Imposto sobre Produtos Industrializados exerce, na importação, papel diferente do desempenhado pelo Imposto de Importação. Este último, através de sua maleabilidade na definição de alíquotas, tem como objetivo regular o comércio internacional, que se encontra sujeito a inúmeras oscilações, de forma a proteger o mercado interno.

Já o IPI, quando incidente no desembaraço aduaneiro, tem como objetivo apenas atribuir tratamento igualitário entre o produto estrangeiro e o produto nacional. Isso porque o bem de origem nacional sofre todas as tributações internas, enquanto o produto importado adentra o território nacional sem tais exações. Dessa forma, o IPI incide para equiparar a tributação entre os dois produtos, de modo que nenhum obtenha tributação favorecida.¹⁵²

Se não houvesse incidência do IPI na hipótese, o produto importado restaria muito mais vantajoso do que o de origem nacional. Afetaria-se, assim, a livre concorrência do mercado, que é um valor protegido pela Constituição¹⁵³ e nela considerado como princípio geral da atividade econômica.

Sobre a importância de tal exação, André Mendes Moreira assim anota:

Do ponto de vista do comércio internacional, o IVA incidente sobre os bens importados (em etapa única, no momento do desembaraço aduaneiro) deverá, igualmente, equivaler ao IVA multifásico incidente na produção interna de bens e serviços (a soma das parcelas pagas pelos agentes econômicos nacionais para a produção de determinado bem ou prestação de serviço deve equivaler, em porcentual, ao imposto pago pelo importador do bem ou serviço estrangeiro similar). Assim, a competitividade no mercado será determinada tão somente pelos fatores eficiência, custo e qualidade, não sendo afetada pela tributação. Trata-se de característica única do IVA, que explica sua ampla aceitação em nível mundial.

Assim, se sobre o produto importado recair os tributos internos, como forma de equalização da carga tributária, consagra-se a livre concorrência, uma vez que o fator tributação não irá prejudicar a competitividade.

O produto estrangeiro, quando é importado, sofre a nacionalização e, como produto nacional que se tornou, deve sofrer a incidência dos tributos internos normalmente. Inclusive, sem a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, até o Imposto de Importação perderia sua

¹⁵²CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da e CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de Revenda de Produtos Importados**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 217, p. 17-23, out. 2013. p. 21

¹⁵³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:(...) IV - livre concorrência;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 15.06.2015.

finalidade protetora, eis que teria de exercer o papel que os tributos internos não conseguiram desempenhar.¹⁵⁴

Tal nacionalização do bem importado é consequência do princípio da igualdade, já que, adentrando o Território Nacional, põe-se no mesmo patamar dos produtos de origem brasileira. O referido princípio está insculpido no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) ¹⁵⁵

O princípio da igualdade, estabelecido de maneira geral no já citado artigo, se projetou na seara tributária através do princípio da Isonomia Tributária, também inserido na Constituição, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹⁵⁶

O referido artigo 5º traz comando positivo, ao passo que sua projeção no direito tributário, efetuada por meio do artigo 150, traduz comando proibitivo, de modo a vedar o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Na hipótese de importação de veículos por consumidores finais, a não incidência do IPI leva necessariamente a um tratamento desigual entre contribuintes em idêntica situação. Ocorre que, se uma pessoa adquirir um determinado veículo através de uma importadora no Brasil, arca normalmente com o ônus tributário do IPI, enquanto que se outra pessoa adquirir o mesmo veículo por importação direta, sem intermediação, se encontra desobrigado ao pagamento do tributo.

O fato de o veículo importado estar destinado ao consumo próprio não é condição suficiente para estabelecer tratamento desigual entre os contribuintes, tendo em vista que o “sistema aduaneiro considera os produtos independentemente da finalidade que lhes dará o

¹⁵⁴GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 195, p. 88-94, dez. 2011. p. 90

¹⁵⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 15.06.2015.

¹⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 15.06.2015.

importador, mesmo porque, originariamente, ou seja, do ponto de vista do exportador, aquilo que é exportado é mercadoria”¹⁵⁷.

Nota-se que não se critica, aqui, a possibilidade de a lei instituir tratamento diferenciado entre contribuintes, até porque tal disparidade de tratamento é justamente o que promove a igualdade entre eles. Sobre o tema, cumpre colacionar ensinamento de Leandro Paulsen:

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as.

A questão não é a instituição de tratamento diferenciado que, por si mesma, nada revela quanto à validade da norma. Importam as razões e os critérios que orientam a discriminação.

A isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes.¹⁵⁸

Conforme se depreende do excerto, é necessário que haja motivo suficiente para o tratamento desigual entre os contribuintes, o que não ocorre na hipótese aqui abordada. Por não haver critério suficiente que oriente a discriminação, a não incidência do IPI gera um privilégio inconstitucional ao importador direto.

Da mesma forma, é postulado internacional, reconhecido no ordenamento jurídico brasileiro, a vedação à tratamento anti-isonômico entre produtos nacionais e estrangeiros. Tal vedação não serve apenas para que o produto estrangeiro não obtenha tratamento mais desfavorável, como também tem a incumbência de não prejudicar a competitividade dos produtos similares nacionais. Só através do tratamento isonômico entre os bens de ambas procedências que o Brasil se aproxima de uma maior inserção no processo de integração econômica internacional. É o que explica Luiz Dias Martins Filho:

Sendo a República Federativa do Brasil signatária dos acordos multilaterais celebrados no âmbito do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) e membro da Organização Mundial do Comércio (OMC), deve assegurar a igualdade de tratamento tributário entre as mercadorias e bens importados e os produzidos intrafederação, em observância a tais acordos multilaterais e plurilaterais internacionais. Essas determinações do GATT/OMC estão também de acordo com o art. 98 do Código Tributário Nacional, que estabelece a precedência formal existente nos tratados e acordos internacionais sobre a legislação tributária interna. Nesse sentido, se a lei fiscal brasileira concede isenção a certo produto nacional, essa vantagem tributária (esse tratamento diferenciado) será extensível, obrigatoriamente, ao similar importado de Estado-membro da OMC, que é, conseqüentemente, signatário do GATT. Em outras palavras, conforme o exemplo dado, o artigo III do

¹⁵⁷FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. **Dumping Judicial na Importação por Pessoa Física**. In: Revista Direito em Ação, vol. 11, n. 1, p. 151-190, jul./dez. 2013. p. 159.

¹⁵⁸PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 102.

Acordo Geral (GATT) não concede nenhuma espécie de isenção mas tão-somente determina que o tratamento tributário, entre o produto nacional e seu respectivo similar estrangeiro, deve ser isonômico em relação às operações internas, inclusive e especialmente no que se refere à tributação indireta, como o ICMS, garantindo que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional.

(...)

Após elencar uma série de qualidades de que deve ser dotado o sistema tributário para assegurar o equilíbrio do federalismo fiscal e a boa governabilidade, Cid Heráclito de Queiroz ressalta que nosso sistema tributário teria, ainda, que “guardar compatibilidade com os sistemas adotados por nossos maiores parceiros comerciais e de garantir competitividade aos produtos nacionais (desoneração das exportações, tratamento isonômico entre os produtos nacionais e os importados e imposição de direitos compensatórios e sanções contra *dumping* e outras práticas de comércio exterior nocivas ao País)”. Portanto, é imprescindível um sistema tributário compatível, harmônico, que não prejudique a competitividade dos bens e serviços produzidos no território nacional e que, por conseguinte, viabilize a inserção em processos de integração econômica internacional.¹⁵⁹

Ademais, a tributação do caso em debate age como mecanismo de proteção do fisco contra fraudes, como afirma Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

Este sistema de tributação de substituição tributária é justificado com toda razoabilidade, tendo em vista que se pretende proteger o fisco, as empresas e os trabalhadores brasileiros contra todo tipo de fraudes, a que, hodiernamente, se pode assistir, por meio da imprensa, como o fato de empresas que, para se livrarem da tributação, tomam todas as providências de importação de veículos de alto luxo, colocando, no entanto, como importador desses veículos, o cliente, ou uma pessoa física “laranja” qualquer.¹⁶⁰

Não suficiente, caso não estabelecida a tributação, se faria extremamente penoso estabelecer um controle capaz de impedir o mesmo indivíduo de fazer sucessivas importações no mesmo ano. O importador poderia muito bem comprar e vender os veículos repetidas vezes, de modo a se beneficiar de uma tributação mais vantajosa e competir de maneira desigual no mercado. Nesse caso, constata-se a deturpação da justiça fiscal, já que a desoneração tributária beneficia a importação de veículos, normalmente praticada pelas classes economicamente mais favorecidas da população, em detrimento dos demais.

Por conseguinte, verifica-se a aplicação inversa do princípio constitucional da capacidade contributiva, já que há maior beneficiamento das classes mais abastadas, capazes de importar diretamente veículos, normalmente de luxo.

Conclui-se, portanto, que a tributação promovida pelo IPI, na hipótese, se constitui como verdadeira necessidade, uma vez que é através dela que se consagra a isonomia e a equidade.

¹⁵⁹ FILHO, Luiz Dias Martins. **O federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional**. Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração Fazendária. Brasília, n. 8. p. 41-100, dez. 2007. p. 85 e 88.

¹⁶⁰ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. **Dumping Judicial na Importação por Pessoa Física**. In: Revista Direito em Ação, vol. 11, n. 1, p. 151-190, jul./dez. 2013. p. 169-170.

4.4 Os princípios da tributação na origem e no destino e a necessidade de combate à evasão fiscal

O Estado¹⁶¹, no exercício de sua soberania fiscal, detém a prerrogativa de optar por diferentes sistemas e regimes tributários. Dentre as inúmeras opções fiscais que pode adotar, uma delas é se opta por aderir ao princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de origem ou se se filia ao princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de destino.

No primeiro deles, que trata da tributação na origem, o Estado tributa as mercadorias antes de saírem do Território Nacional e, por outro lado, se abstém de tributar o ingresso das mercadorias advindas do exterior. Isto é, tributa-se no lugar em que foram produzidos os bens, não onde foram consumidos. As mercadorias saem para a exportação tributadas, mas na importação não sofrem o ônus fiscal.

Por outro lado, os países que aderem ao princípio da tributação no destino tributam as mercadorias na importação, quando adentram o Território Nacional, exonerando do ônus fiscal os bens destinados à exportação. Neste caso, é o Estado a que se destina o bem que institui, cobra e arrecada os tributos, os quais se operam sobre o consumo.

Cumpre, aqui, colacionar elucidativa conceituação formulada por ValcirGassen, nos seguintes termos:

Pode-se entender por princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem a tributação feita no Estado em que as mercadorias são produzidas, isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e neste mesmo se tributa. Já o princípio de tributação no Estado de destino se manifesta quando a imposição tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias, v.g., produz-se uma mercadoria no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino desta.

Se, por um lado, é assim que se podem significar estes princípios, por outro, no que pese terem a natureza de princípios de jurisdição tributária, pode-se perceber que, no primeiro caso, uma vez tributado na origem o produto não receberá gravame no Estado de destino, e no segundo, o contrário, não tributado no Estado de origem o produto receberá o gravame no Estado de destino.

Na adoção do princípio de origem salienta-se, no sentido de determinar, o “Estado” em que é produzida uma mercadoria em detrimento do “Estado” em que a mercadoria será consumida. Na utilização do princípio de destino independe, não se determina, não importa qual seja o Estado que produziu a referida mercadoria e sim o Estado de destino desta. No primeiro determina-se o Estado de origem e abstrai-se o local de destino, no segundo, abstrai-se o de origem e determina-se o de destino.

Além deste sentido no que tange ao “Estado de origem” e ao “Estado de destino” há que se notar que na adoção do princípio de origem salienta-se a “produção” e na adoção do princípio de destino, destaca-se o “consumo”, ou seja, em razão da

¹⁶¹ “Referir-se-á a Estado em um sentido amplo, contemplando, portanto, o Estado-membro, na acepção do Estado que participa, por exemplo, de um Estado federado, e o Estado-parte, na acepção daquele que está incluso ou em inclusão em um processo de integração econômica política”. GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 62.

determinação do “Estado” de origem ou de destino, considera-se a produção e o consumo respectivamente.¹⁶²

Em âmbito internacional, é regra do comércio entre os países o princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de destino. É prática internacional a tributação no Estado de consumo da mercadoria, de modo que, o país de origem, em que o bem fora produzido, promove a restituição ou a isenção do imposto nas operações de exportação. Por razões simétricas, o Estado a que se destina o bem tributa as mercadorias importadas, como forma de encargo compensatório, de modo a colocá-las em pé de igualdade com os produtos nacionais.¹⁶³

No Brasil, tal prática internacional não se faz diferente. Acolheu-se, em obediência ao artigo XVI do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), o princípio da tributação no destino. No caso do IPI, a Constituição Federal estabelece sua não incidência quando se tratar de produto destinado à exportação, como se percebe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 (...)

IV - produtos industrializados;
 (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
 (...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.¹⁶⁴

Por conseguinte, através do princípio da tributação no destino, o Brasil exonera de carga tributária os produtos destinados ao exterior, enquanto tributa a importação.

Ocorre que, diante da aplicação de tais princípios, duas anomalias podem acontecer: a dupla tributação ou a evasão fiscal. Se um país aderir à tributação na origem e exportar mercadoria para outro país que adote a tributação no destino, haverá a dupla tributação. Isso porque o primeiro irá exportar a mercadoria já onerada com o imposto, enquanto o segundo, ao importar tal produto, novamente irá tributá-lo.

Por outro lado, pode ser que um país adote a tributação no destino e exporte mercadoria para outro em que se aplique a tributação na origem. Nesse caso, a mercadoria sairá do Estado exportador desonerada da exação tributária, mas, ao adentrar o território do país importador, novamente não sofrerá tributação. Tal situação constituirá hipótese de evasão fiscal, já que nenhum dos Estados tributará a mercadoria.

No caso da importação de veículo destinado a uso próprio, a não incidência do IPI no desembaraço aduaneiro também provoca a evasão fiscal. Ocorre que, mesmo não havendo

¹⁶²GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 63-64.

¹⁶³XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.p. 198.

¹⁶⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 17.06.2015.

discrepância na adoção de princípios, o afastamento do IPI em razão da finalidade da importação gera uma distorção no comércio internacional. Isso porque o Estado importador não tributa a mercadoria justamente porque no destino que se operaria tal incidência. Não havendo a tributação no país do consumo, o bem adentra o território nacional desonerado e em condições desiguais quando comparado com similar nacional, o que desestimula a produção local.

Diante de tal hipótese, o princípio da tributação no destino atuaria de maneira deficiente no Brasil, por permitir a evasão de receitas tributárias. Sobre a importância desse princípio para a eliminação de tal incorreção, Alberto Xavier assim discorre:

O sistema assim descrito - adotando o princípio do "país do destino" (*Bestimmungsland-Prinzip*) - permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições da concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais.

Relacionam-se, pois, entre si, de um modo indissociável, o "princípio da tributação do país do destino" com o "princípio da não discriminação" em razão da nacionalidade.¹⁶⁵

Do mesmo modo, é salutar que se tribute o consumidor final no próprio desembaraço aduaneiro, como se depreende do ensinamento de ValcirGassen:

Salienta-se que com o princípio de destino o Estado importador poderá adotar no tributo sobre o consumo plurifásico não cumulativo o sistema de suspensão ou de crédito de tributos – método indireto subtrativo. Na suspensão, a importação não será tributada na aduana e a receita tributária será “recuperada” quando o importador transacionar com o consumidor final. No sistema de crédito de tributos exigir-se-á o pagamento do imposto de importação no ato do desembaraço aduaneiro, concedendo-se crédito ao importador do tributo suportado.

(...)

Por outro lado, o método de suspensão não poderá ser utilizado se for o consumidor final o importador, pois neste caso, com o princípio de destino a vigor, não restam dúvidas de que deve ser na aduana, com o desembaraço aduaneiro, a exigibilidade do tributo de importação sob o risco de evasão de receitas tributárias.¹⁶⁶

Percebe-se, assim, que se o Supremo Tribunal Federal reconhecer, através do já citado recurso extraordinário submetido ao regime de repercussão geral, que não deve incidir o IPI na importação de veículo destinado a uso próprio, receitas tributárias serão evadidas ao arrepio do princípio da isonomia, da competitividade no mercado e da integração econômica internacional. Não suficiente, o Brasil não estaria praticando com eficiência o princípio da tributação no destino.

¹⁶⁵XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 198.

¹⁶⁶GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 166.

5 Conclusão

Concluiu-se, diante de todo o exposto e segundo embasamento teórico e legal, que existem várias razões para que o IPI incida na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio.

A primeira delas é que o Imposto sobre Produtos Industrializados incide sobre o consumo do produto, e não sobre o processo de industrialização. Dessa forma, o que interessa é o produto em si e sua destinação para consumo, de sorte que não há que se perquirir acerca de quem promove a importação.

Não obstante, é considerado importador qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro. Assim, não importa se tal sujeito é pessoa física ou jurídica. Se a própria lei não distingue o importador, certamente não incumbe ao intérprete tal função.

Do mesmo modo, o fato de o produto importado se destinar ao consumo pessoal, em nada interfere na incidência da exação. Isso porque basta que ocorra o desembaraço aduaneiro e que o bem se trate de produto industrializado para que o IPI incida, independente do título jurídico a que se faça a importação.

Em relação à não cumulatividade, apesar da sua importante função no ordenamento jurídico e social, não há que se falar na sua aplicação na hipótese. Isso porque tal técnica tem como objetivo desonerar a produção em cascata, de forma que, em uma cadeia produtiva longa, o produto final não resulte extremamente oneroso.

Como ressaltado oportunamente, a não cumulatividade depende da plurifasia para incidir. A importação do produto por consumidor final se trata de operação monofásica, única, de sorte que não há a referida plurifasia para ser neutralizada. Por conseguinte, o propósito do instituto, que é promover a neutralidade da exação, se opera sem a necessidade de sua atuação. Portanto, não há conflito algum entre a incidência do IPI e a consagração da não cumulatividade.

Não suficiente, é necessária a incidência do imposto para que se promova a equalização da carga tributária entre o bem importado e o nacional. Isso em razão de que, se um indivíduo adquirir determinado veículo por meio de concessionária que vende automóveis importados, arca normalmente com o ônus tributário do IPI, enquanto que se outra pessoa adquirir o mesmo veículo por importação direta, sem intermediação, se encontra desobrigada ao pagamento do tributo.

Tal discrepância de tratamento tributário entre contribuintes afronta o princípio constitucional da livre concorrência, já que favorece o produto importado, interferindo na competitividade do mercado.

Da mesma forma, fere também o princípio constitucional da isonomia tributária, uma vez que a simples destinação para consumo pessoal do bem importado não é suficiente para se estabelecer tratamento diferenciado entre os contribuintes. Nessa toada, se desobrigado ao pagamento do IPI, constata-se a atribuição de privilégio inconstitucional ao importador direto.

Outra razão legitimadora da incidência do IPI é o fato de que a tributação na hipótese age como mecanismo de proteção do fisco contra fraudes. Muitas empresas, ao se depararem com tal vantagem tributária, ao invés de promoverem a importação como pessoa jurídica, organizam todos os aspectos da operação de importação mas a efetuam como se o titular da mesma fosse seu cliente, pessoa física que adquire para consumo próprio. Nesse diapasão, se estabelece uma espécie de “laranja” para que a importação seja dotada de privilégio fiscal.

Ainda, ao desobrigar o importador do pagamento do tributo, o Estado deturpa os valores da justiça fiscal. Isso porque a operação beneficiada é, em regra, praticada pelas classes economicamente mais favorecidas da população, já que se trata normalmente de importação de automóveis de luxo. Trata-se, pois, de aplicação inversa do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Dessarte, a incidência do IPI na importação de veículos destinados a uso próprio se constitui como verdadeira necessidade, já que é através dela que se consegue alcançar a isonomia e a equidade.

Por fim, caso se opte pela não incidência do tributo, o Brasil irá de encontro à prática comercial internacionalmente aplicada. Em regra, a tributação é operada no Estado a que se destina a mercadoria, isto é, no país em que efetua o consumo da mesma. Para tanto, a mercadoria, ao sair do Estado de origem, responsável pela exportação, é desonerada da carga tributária. Ao adentrar em território brasileiro, se o veículo não sofrer a incidência fiscal, não haverá tributação alguma sobre o bem.

Nesse cenário de não tributação tanto no Estado de origem quanto no de destino, opera-se a evasão fiscal, gerando uma distorção no comércio internacional.

Portanto, em razão de todos os motivos aqui expostos, constata-se a legalidade e a constitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos destinados a uso próprio.

6 Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. ampl. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BOITEUX, Fernando Netto. **A Incidência do IPI na Importação para Uso Próprio**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 193, p. 23-38, out. 2011.
- BORGES, José Souto Maior. **Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 48, p.159-171, set. 1999.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm - acesso em 24.06.2015
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 24.06.2015.
- BRASIL. **Decreto 6.759/2009** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm - acesso em 24.06.2015.
- BRASIL. **Decreto n. 7.212/2010** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm - acesso em 24.06.2015.
- BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.199/1971** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1199.htm - acesso em 24.06.2015.
- BRASIL. **Decreto-Lei n. 37/1966** – disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm - acesso em 24.06.2015.
- BRASIL. **Lei 4.502/1964** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm - acesso em 24.06.2015.
- CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da e CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de Revenda de Produtos Importados**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 217, p. 17-23, out. 2013.

FILHO, Luiz Dias Martins. **O federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional**. Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração Fazendária. Brasília, n. 8. p. 41-100, dez. 2007.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. **Dumping Judicial na Importação por Pessoa Física**. In: Revista Direito em Ação, vol. 11, n. 1, p. 151-190, jul./dez. 2013.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. RDDT, n. 195, p. 88-94, dez. 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

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

MELO, José Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noses, 2012.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

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

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

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.