

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**O IPI COMO TRIBUTO SOBRE O COMÉRCIO
EXTERIOR: A INCONSTITUCIONALIDADE DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A IMPORTAÇÃO DE
BENS POR CONTRIBUINTES NÃO HABITUAIS DO
IMPOSTO**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Pedro Augusto François Bellinaso

**Santa Maria, RS, Brasil
2013**

**O IPI COMO TRIBUTO SOBRE O COMÉRCIO
EXTERIOR: A INCONSTITUCIONALIDADE DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A IMPORTAÇÃO DE
BENS POR CONTRIBUINTES NÃO HABITUAIS DO
IMPOSTO**

por

Pedro Augusto Francois Bellinaso

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador Prof.Ms. Marcelo Carlos Zampieri

Santa Maria, RS, Brasil

2013

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia de
Graduação

**O IPI COMO TRIBUTO SOBRE O COMÉRCIO
EXTERIOR: A INCONSTITUCIONALIDADE DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A IMPORTAÇÃO DE
BENS POR CONTRIBUINTES NÃO HABITUAIS DO
IMPOSTO**

elaborada por
Pedro Augusto FrancoisBellinaso

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Ms. Marcelo Carlos Zampieri
(Presidente/Orientador)

Prof. Ms. Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan
(Faculdade de Direito de Santa Maria)

Profª Msª. Carolina Salbego Lisowski
(Centro Universitário Franciscano)

Santa Maria, 16 de dezembro de 2013.

“A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos.”
(Alfredo Augusto Becker)

RESUMO
Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

**O IPI COMO TRIBUTO SOBRE O COMÉRCIO
EXTERIOR: A INCONSTITUCIONALIDADE DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A IMPORTAÇÃO DE
BENS POR CONTRIBUINTES NÃO HABITUAIS DO
IMPOSTO**

Autor: **Pedro Augusto Francois Bellinaso**

Orientador: **Marcelo Carlos Zampieri**

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 16 de dezembro de 2013.

O Código Tributário Nacional define como um dos fatos gerados do Imposto sobre Produtos Industrializados o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados, sem fazer qualquer distinção quanto ao importador. Esta monografia aborda a possibilidade de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre as importações efetuadas por não contribuintes habituais do imposto, sob a luz da Constituição Federal. Dessa forma o presente trabalho buscou, exordialmente, definir a norma matriz de incidência tributária do IPI e verificar se essa norma matriz encontra respaldo na previsão constitucional do imposto. Também conceitou-se o princípio da não-cumulatividade, o qual é constituído por um sistema de créditos físicos e visa evitar a ocorrência do efeito cascata na tributação. Após, mediante a análise da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, do Superior Tribunal de Justiça e, principalmente, do Supremo Tribunal Federal, foi examinada a possibilidade de aplicação do referido princípio nas importações de produtos realizadas por não contribuintes habituais do imposto, pessoas físicas e pessoas jurídicas, não industriais, que importam bens para uso ou incorporação ao ativo fixo. Por derradeiro observou-se a corrente favorável a incidência do tributo, notadamente as decisões proferidas no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Palavras-Chaves: IPI. Importação. Não-cumulatividade. Inconstitucionalidade. Contribuintes não habituais.

ABSTRACT

Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

The IPI as a tax on foreign trade: The unconstitutionality of IPI imposed on the import of goods by not usual taxpayers of the tribute

Author: Pedro Augusto François Bellinaso

Adviser: Marcelo Carlos Zampieri

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 16, 2013.

The National Tax Code dictates that the Tax on Industrialized Products are imposed in the clearance of manufactured products, without making any distinction. This monograph discusses the possibility of levy of Excise Tax on imports made by non-habitual tax payers, under the light of the Constitution . That way, the present study sought ,initially , to set the norm matrix of IPI tax and verify if this norm matrix is supported by the constitutional provision of the tax. Also conceptualized the non-cumulative principle, which consists of a system of physical credits and aimed to prevent the occurrence of cascading taxation. After, through law case analysis of Federal Regional Courts, the Superior Court of Justice, and, especially, the Supreme Court the study has examined the possibility of applying that principle on imports of products made by non-habitual tax payers, individuals and non-industrial corporations, that import goods for use or incorporation into the fixed asset. By last the favorable current incidence of the tax was observed, notably the decisions rendered under the Federal Regional Court of the 4th District

Key-Words: IPI. Import. Non-cumulative. Unconstitutionality. Non-habitual taxpayers.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. A TRIBUTAÇÃO SOBRE AS IMPORTAÇÕES - O IPI COMO IMPOSTO SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR	11
1.1 A Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados	12
1.1.1 Critério Material	13
1.1.2 Critério Espacial.....	18
1.1.3 Critério Temporal	18
1.1.4 Critério Pessoal	19
1.1.5 Critério Quantitativo.....	20
1.2 Os princípios da legalidade, isonomia e não-cumulatividade e sua aplicação ao IPI.....	21
1.2.1 O Princípio da Legalidade.....	22
1.2.2 O Princípio da Igualdade (Isonomia Tributária)	24
1.2.3 O Princípio da Não-cumulatividade	26
2. A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS POR NÃO CONTRIBUINTES HABITUAIS DO IMPOSTO.....	30
2.1 A inexistência de previsão expressa na Constituição Federal para a incidência do IPI na importação.....	31
2.2 A inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas importações realizadas por contribuintes não habituais do imposto sob a luz do princípio da não-cumulatividade.....	36
2.3. Análise das decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – A incidência do IPI sobre a importação de bens sob a luz do Princípio da Isonomia.....	45
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS.....	55

INTRODUÇÃO

A preocupação com a proteção do mercado interno frente a produtos importados é matéria sempre presente na pauta econômica do governo. O aumento na compra de produtos importados gerou reações do poder público nos últimos anos, cita-se o aumento do Imposto sobre Operações Financeiras incidente nas operações de compra no exterior mediante pagamento via cartão de crédito e a majoração da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre os carros importados.

Todavia é de suma importância que o detentor da competência tributária respeite as limitações constitucionais às quais está obrigado. O regramento constitucional visa proteger o contribuinte da ânsia arrecadatória do poder público, garantindo a segurança jurídica.

A relevância do tema repousa na crescente importância do comércio internacional na economia brasileira, tendo as importações sofrido um incremento de 208% nos últimos 10 anos¹, do primeiro trimestre de 2003 ao primeiro trimestre de 2013. Contido nesse aumento existem importações feitas por contribuintes não habituais do imposto quais sejam, pessoas naturais e pessoas jurídicas que utilizam os bens importados para consumo ou para incorporação em seu ativo fixo.

A administração pública exige o recolhimento do IPI na totalidade das importações de produto industrializados, inclusive nas operações realizadas por contribuintes não habituais do imposto. A fiscalização tributária embasa-se nos artigos 46, I e 51, I, ambos do Código Tributário Nacional, os quais definem o desembaraço aduaneiro como fato gerador do IPI e o importador como contribuinte, respectivamente.

Todavia, tendo em vista a natureza do IPI de imposto sobre a produção e o princípio da não-cumulatividade, bem como pela inexistência de disposição constitucional expressa sobre a sua incidência sobre importações, a tributação pelo IPI nas importações realizadas por não contribuintes habituais do impostos é reputada inconstitucional por parcela da doutrina e jurisprudência.

¹ IBGE. **Contas Nacionais Trimestrais, 1° tri/2013**. Disponível em ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Contas_Nacionais_Trimestrais/Fasciculo_Indicadores_IBGE/pib-vol-val_201301caderno.pdf Acesso em: 08 jul. 2013.

O foco do trabalho, portanto, é definir a natureza jurídica do referido imposto e, após, identificar a possibilidade de sua incidência nas importações realizadas por contribuintes não habituais do imposto. A incidência do IPI será analisada tendo por base a previsão constitucional do imposto e o princípio da não-cumulatividade, presente nesta espécie tributária.

A realização desta pesquisa contará com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial. O método de abordagem a ser utilizado no estudo proposto é o dedutivo, tendo em vista que se partirá do geral, ou seja, a conceituação genérica da incidência do IPI, para o particular, a possibilidade da incidência do imposto sobre as importações efetuadas por não contribuintes eventuais. O método de procedimento a ser utilizado será o monográfico e o comparativo, balizando-se sempre na doutrina e na jurisprudência dos tribunais regionais federais e dos tribunais superiores.

A pesquisa será pautada pela análise de casos de importação de bens sujeitos ao IPI, realizadas por não contribuintes habituais do imposto, sob a luz do regramento constitucional aplicável. Será realizado um estudo doutrinário e jurisprudencial.

Também será efetuada uma comparação entre os entendimentos dos Tribunais Regionais Federais face às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, especialmente o Supremo Tribunal Federal.

O trabalho inicializa com um breve comentário quanto a tributação existente sobre o comércio exterior. Após é realizada a conceituação do IPI, definindo a sua regra matriz de incidência tributária. Ainda no primeiro capítulo serão conceituados os princípios da isonomia, legalidade e não-cumulatividade, os quais guardam estreita relação com o tema estudado.

O segundo capítulo é dividido em três subtítulos. O primeiro visa estudar a previsão constitucional de incidência do IPI, e se ela poderia ser utilizada a fim de embasar a incidência do tributo sobre as importações, conforme disposto no Código Tributário Nacional. Ressalta-se que tratar-se-á da generalidade das importações nesse capítulo, e não somente as realizadas por contribuintes não habituais do imposto.

O segundo subtítulo busca identificar a possibilidade de concreção do princípio da não-cumulatividade quando for realizada a importações de produtos industrializados por contribuintes não habituais do imposto. O foco da discussão

será a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, bem como decisões dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça.

Por derradeiro o terceiro subtítulo objetiva a análise das decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual aceita a incidência do IPI no caso em estudo, embasado na existência de previsão legal e na incidência do princípio da isonomia.

Dessa forma, sendo a questão recente e ainda em discussão no judiciário pátrio, o presente trabalho objetiva aclarar o tema, a fim de que se respeite as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, garantindo assim os direitos do contribuinte.

1. A TRIBUTAÇÃO SOBRE AS IMPORTAÇÕES - O IPI COMO IMPOSTO SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

A Constituição Federal estabeleceu os Impostos de Importação e Exportação com o intuito de controlar o comércio exterior. O Imposto de Importação possui como fato gerador a entrada de bens no território nacional e o Imposto de Exportação a saída dos mesmos², constituindo-se ambos como típicos impostos sobre o comércio exterior. Ocorre que a Administração Pública alargou as hipóteses de incidência de outros tributos a fim de alcançarem os produtos importados.

O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação tiveram seu fato gerador, entrada de bens estrangeiros no território nacional, definido pelo art. 3º, I, da Lei 10.865 de 2004³. Ressalta-se que a incidência sobre a importação se deu de forma posterior a criação das referidas contribuições.

O art. 2º, §1º da Lei Kandir⁴ estabelece como fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS, a entrada de mercadoria importada, tanto por pessoa física como por pessoa jurídica. A Lei Complementar nº 114⁵, de 2002, estendeu o alcance da incidência do tributo para os contribuintes não habituais do mesmo, obedecendo à alteração realizada nesse sentido pela Emenda Constitucional nº33, de 2001⁶, a qual modificou o art. 155, IX, “a” da Constituição Federal⁷.

² BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

³ BRASIL. **Lei 10.865, de 30 de Abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/10.865.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 114, de 16 de Dezembro de 2002**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp114.htm#art2§1j> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁶ BRASIL. **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: 07 jul. 2013.

⁷ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

No que tange ao IPI, objeto deste estudo, não há previsão constitucional expressa de sua incidência sobre produtos importados. O art. 46, I do Código Tributário Nacional define que o desembaraço aduaneiro é fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados, e o art. 51, I, também do Código Tributário Nacional, coloca o importador ou quem a lei a ele equiparar, como contribuinte do tributo⁸⁸.

O alargamento da hipótese de incidência das espécies tributárias acima descritas demonstra a tendência do legislador em tributar as importações de forma mais severa. Como será melhor demonstrado no decorrer do presente estudo, o Estado procura equiparar a tributação dos produtos importados com os nacionais, a fim de proteger a indústria nacional. Dessa forma busca tributar os importados com as mesmas exações a que os produtos nacionais estão sujeitos.

O presente estudo irá trabalhar exclusivamente com o Imposto sobre Produtos Industrializados e a possibilidade de sua incidência nas importações realizados por contribuintes não habituais do imposto, quais sejam, pessoas físicas e pessoas jurídicas comerciais e prestadoras de serviço que importam bens para consumo ou integração ao seu ativo fixo.

Dessa forma, para um melhor entendimento da questão é imperioso que, exordialmente, conceitue-se o Imposto sobre Produtos Industrializados, definindo sua regra matriz de incidência tributária e os princípios constitucionais aos quais está sujeito.

Neste trabalho será utilizada a classificação elaborada por Paulo de Barros Carvalho, a qual divide a regra matriz de incidência tributária em cinco critérios, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Tal autor será utilizado devido ao nível de aprofundamento da técnica e da ampla aceitação entre os estudiosos do tema.

1.1 A Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados

⁸⁸ BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

Diversas nomenclaturas surgiram na doutrina para descrever as normas tributárias que dão base a incidência tributária, qual sejam, situação-base, pressuposto de fato do tributo, fato imponível, fato-presuntivo, hipótese de incidência, fato gerador, etc.

Para o presente estudo utilizaremos a classificação elaborada por Paulo de Barros Carvalho, devido a sua ampla aceitação dentre os estudiosos do Imposto sobre Produtos Industrializados e por sua característica de detalhismo. A fim de conceituar a regra matriz de incidência tributária CARVALHO dispõe que:

[...] a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u'a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado. (grifos no original) (sic)⁹

A regra matriz de incidência tributária, ou norma jurídica tributária, é constituída pela hipótese tributária ou antecedente e pela consequência tributária ou consequente. O primeiro é formado pelos critérios material da hipótese, que consiste no núcleo da descrição fática (verbo mais complemento), espacial da hipótese e temporal da hipótese. O segundo é dividido nos critérios pessoal, sujeito passivo e ativo, e quantitativo, constituído pela base de cálculo e alíquota.

Nos próximos tópicos será realizada a análise do Imposto sobre Produtos Industrializado em seus cinco critérios, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

1.1.1 Critério Material

O critério material da norma matriz de incidência tributário é o seu núcleo, e segundo CARVALHO:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, 'vender mercadorias', 'industrializar produtos', 'ser proprietário de bem imóvel', 'auferir rendas', 'pavimentar ruas' etc.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2011. P. 416.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividade refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)¹⁰ (grifo nosso)

Assim, o critério material consiste basicamente em um verbo, no caso do IPI industrializar, e um complemento, produto. O imposto, portanto, incide sobre a industrialização de produtos.

Na mesma linha BOTTALLO entende que a hipótese de incidência do IPI é o “fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.”¹¹

Cabe esclarecer o que se constitui o produto industrializado. O Código Tributário Nacional conceitua, em seu art. 46, parágrafo único, que “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”¹². Tal conceito é amplamente aceito pela doutrina e jurisprudência, tendo sido recepcionado implicitamente pela Carta Maior.

Salienta-se ainda que produto constitui-se em um termo mais amplo que mercadoria, objeto do ICMS. Produto abrange tanto mercadorias, as quais possuem finalidade de comércio, como bens destinados ao uso ou consumo.¹³

Todavia não é somente o ato de industrializar produtos que gera a obrigação de pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados. O art. 46 do Código Tributário Nacional estabelece três situações onde o IPI irá incidir, senão vejamos:

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.¹⁴

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2. Ed. Revista dos Tribunais, 1981 apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2011. P. 325.

¹¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2002.

¹² BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008. P. 293.

Levando em consideração que o critério material consiste em um verbo e um complemento, a análise do texto legal acima exposto demonstra claramente que o IPI possui não um, mas três critérios materiais, e assim, três normas matrizes de incidência distintas.

O primeiro consiste no verbo importar e no complemento produtos industrializados. O segundo é consubstanciado pelo verbo industrializar seguido do complemento produtos industrializados. E, por derradeiro, a terceira constitui-se do verbo arrematar com o complemento produtos industrializados. Esse último critério material não será abordado no presente estudo, haja vista o objeto do trabalho limitar-se aos dois primeiros.

Em sentido contrário parcela da doutrina e jurisprudência entende, ao fazer uma aplicação sistemática do art. 153 da Constituição Federal, que o critério material do IPI seria operações com produtos industrializados, o que englobaria as três situações acima expostas.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 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;¹⁵ (grifos nossos)

Para essa corrente a hipótese de incidência não seria industrializar produtos, mas sim realizar operações com produtos industrializados. Tal interpretação abrangeria tanto a incidência na saída do estabelecimento industrial como no desembaraço aduaneiro, haja vista que o “âmbito constitucional do imposto em tela é o produto industrializado. Basta a existência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização.”¹⁶

¹⁴ BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 18 out. 2013.

¹⁵ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18 out. 2013.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional Vol. I**. São Paulo, Atlas 2007.499.

A Desembargadora Federal Tânia Terezinha Cardoso Escobar, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, coaduna desse entendimento:

TRIBUTÁRIO. IPI. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E PRAZO PARA RECOLHIMENTO. 1. **A hipótese de incidência do IPI não é industrializar produtos e sim realizar operações com produtos industrializados.** Logo, não padece de vício sua incidência na importação. 2. O recolhimento do IPI é exigível antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação. (grifos nossos)¹⁷

Todavia, a posição acima exposta não é a mais adequada ao ordenamento jurídico vigente. WAGNER esclarece bem a situação exposta.

A Constituição autoriza a União a instituir impostos sobre produtos industrializados (art. 153, IV). Em face dessa redação, poder-se-ia entender que basta tratar-se de produto industrializado para poder sofrer a incidência do imposto, mesmo, por exemplo, que fosse comercializado por pessoa física, ou fosse produto usado, ou que tivesse sido industrializado por terceiro. Pela Constituição, o imposto não seria sobre a produção e circulação para o consumo, e sim sobre o produto em si. Mas o §3º, II, do mesmo artigo, ao se referir a “operação”, determinando a compensação do imposto cobrado em cada uma delas, demonstra que não é onerado o produto, mas a operação de produção, o que estabelece uma questão jurídica a ser deslindada. (grifos no original)¹⁸

Conforme cita WAGNER a questão merece um estudo mais aprofundado. A operação sobre a qual incide o IPI é a que modifique a natureza ou finalidade, ou aperfeiçoe o produto para o consumo, conforme dispõe o próprio Código Tributário Nacional¹⁹. Desse modo a operação que a Constituição Federal menciona é a própria industrialização, em sentido estrito, e não qualquer operação efetuada utilizando-se de produtos industrializados.

Como a Constituição Federal não especificou o significado de operação é necessário fazer uma interpretação conforme o ordenamento vigente. Nesse sentido cabe destacar a posição de LIMA, o qual elenca seis motivos para fundamentar a posição de que o vocábulo operações refere-se somente ao verbo industrializar.

¹⁷ BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 95.04.50498-1/PR**. Hospital Santa Margarida Serviço Médico Hospitalar LTDA e União. DJ 06/05/1998. Disponível em:

<http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=199504010504980&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todaspartes=S&selForma=NU&todasfases=&hdnRefId=e2ab006464b3db923a2ffcacad43db0b&txtPalavraGerada=CHBR&txtChave=>>.

Acesso em: 22 nov. 2013.

¹⁸ WAGNER, José Carlos Graça Wagner. IPI. In: MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1993. P. 50.

¹⁹ BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

1º) 'Art. 153 – Compete a União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados. '(CF) Note que o constituinte não afirma que o IPI incidirá sobre (em cima de) produto industrializado, mas que compete à União criar um imposto que trate sobre produto industrializado; (...)

2º) esse produto deve resultar de um processo industrial, por isso a razão do qualificativo industrializado. Logo, o processo de industrialização não pode ser descartado, sob pena de subtrair o próprio fundamento do produto da relação tributária do IPI.

3º) o CTN classificou o IPI entre os impostos sobre a produção; esse dado classificatório há de ser também considerado, pois indica a linha de entendimento do legislador ordinário que elaborou as normas gerais sobre os tributos;

4º) o núcleo da hipótese de incidência do IPI envolve a análise conjugada, à luz da CF, dos termos: produto industrializado e operação;

5º) toda operação presume movimento de objeto operado; o CTN fala em entrada e saída de produto industrializado no estabelecimento industrial; esse movimento deverá ocorrer para cumprimento, também, do princípio da não-cumulatividade do imposto;

6º) a observância do princípio da não-cumulatividade pressupõe várias etapas de incidência do imposto, isto é, a ocorrência de inúmeras operações tributárias no processo industrial.²⁰

Com base nesses elementos, entende-se que o termo operação referido pela Carta Maior e pelo CTN refere-se à “saída de produto de estabelecimento industrial em fase final de produção”²¹. Cabe destacar que o princípio da não cumulatividade citado por LIMA, e suas implicações na incidência do IPI nas importações, será objeto de discussão em capítulo próprio.

No mesmo sentido, WAGNER entende que o IPI não incide sobre o produto, mas sim que o fenômeno econômico a ser tributado é unicamente a “industrialização de produtos, sempre que tiver havido, por parte do estabelecimento, a realização das operações com as características constantes do parágrafo único do art. 46 do CTN”.²²

Desse modo, o Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo o Código Tributário Nacional, possui dois critérios materiais distintos, os quais consistem nos verbos industrializar e importar, ambos seguidos do complemento produtos. A posição doutrinária de que a hipótese de incidência do IPI seriam operações com produtos industrializados é equivocada, na medida em que a operação a qual a Constituição Federal faz menção no art. 153, § 3º, II, refere-se exclusivamente a industrialização de produtos.

²⁰ LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 77. São Paulo. Gráfica Palas Athena, 2002. P. 122-123.

²¹ Idem, P. 123.

²² WAGNER, José Carlos Graça Wagner. IPI. In: MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1993. P. 37.

1.1.2 Critério Espacial

O critério espacial define o local onde se opera o fato gerador da incidência tributária, podendo-se, a partir disso, verificar o local em que será devida a exação.

O IPI não proporciona grandes discussões acerca desse critério, pois sendo um tributo nacional incide em todo o território. Todavia é interessante ressaltar que na importação o IPI possui um lugar específico para a incidência, a repartição alfandegária, da mesma forma que o Imposto de Importação.

1.1.3 Critério Temporal

O critério temporal se refere ao momento da incidência tributária. Nas palavras de CARVALHO:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor o credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.²³

Destarte, o critério temporal da regra matriz de incidência tributária consubstancia-se no instante em que o critério material sai do plano abstrato para o plano material, ou seja, o momento em que a conduta abstratamente prevista realmente ocorre e produz efeitos concretos.

O momento da incidência do IPI é o da saída do produto industrializado ou, no caso da importação, no momento do desembaraço aduaneiro. LIMA giza que a saída deve ser do estabelecimento industrial que o elaborou, não abrindo espaço para a incidência na comercialização.

Quanto ao elemento temporal, achamos tê-lo evidenciado ao versar sobre o núcleo da hipótese de incidência, que é a saída do produto industrializado em fase final de produção. A saída física do produto do estabelecimento industrial constitui o aspecto temporal da hipótese de incidência do IPI. Frise-se, contudo, que esta saída deve ser obrigatoriamente do local de

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2011. P. 325.

elaboração do produto industrializado, pois é justamente neste lugar que ocorre o processo de industrialização.²⁴

Concluindo a explanação quanto ao critério temporal, salienta-se que o IPI é um tributo monofásico, incidindo ao término da cadeia produtiva, no momento da saída do bem do estabelecimento industrial ou no momento do desembaraço aduaneiro.

Ao contrário do ICMS, que pode incidir mais de uma vez no ciclo produtivo sobre a mesma mercadoria, no IPI não há mais de um momento em que ocorre sua incidência. Desde que o produto industrializado não seja novamente modificado em sua essência, conforme as situações dispostas no art. 46, parágrafo único, do CTN, irá incidir somente uma vez, na saída do produto do estabelecimento produtor.

Nesse sentido o posicionamento da Ministra Eliana Calmon.

TRIBUTÁRIO – IPI – DESCONTOS INCONDICIONAIS – REVENDA DE VEÍCULOS – CREDITAMENTO X REPETIÇÃO DO INDÉBITO – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM – ART. 166 DO CTN.

[...]

3. A hipótese de incidência do IPI, ao contrário do ICMS, ocorre em ciclo único, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do fabricante, onde ela sofre o processo de industrialização.

4. No caso dos autos, o contribuinte de direito do tributo é o fabricante, que é o responsável legal pelo seu recolhimento, mas, ao embutir no preço da mercadoria o valor do imposto, transfere para o revendedor o respectivo ônus quando fatura o veículo na operação de compra e venda efetuada entre as partes, figurando este como contribuinte de fato.

[...] ²⁵ [grifo nosso]

Conclui-se, assim, que o IPI possui dois distintos critérios temporais, haja vista incidir, uma única vez, na saída do estabelecimento produtor e ainda, no caso de importação de produtos industrializados, no momento do desembaraço aduaneiro.

1.1.4 Critério Pessoal

²⁴ LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 77. São Paulo. Gráfica Palas Athena, 2002. P. 125

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 435.575/SP**. Fazenda Nacional e Volkswagen do Brasil LTDA e outros. Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJ 04/04/2005. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200200619362&dt_publicacao=04/04/2005.

Acesso em: 17 out. 2013.

O critério pessoal divide-se entre sujeitos ativo e passivo. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. No caso do IPI não resta dúvida que esse ente é a União, haja vista a competência estabelecida na Constituição Federal.

Os sujeitos passivos, conforme se depreende do exposto no art. 51 do Código Tributário Nacional²⁶, são o titular do estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, e o importador de mercadorias industrializadas.

Assim, tem-se que os contribuintes habituais do imposto são os estabelecimentos industriais e comerciais, equiparados a industriais pela legislação. Nesse trabalho lidaremos com os contribuintes não habituais do imposto, pessoas físicas e pessoas jurídicas importadoras de bens para consumo ou para incorporação ao ativo fixo.

1.1.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota. A combinação de ambos irá determinar o quantum que o contribuinte deverá desembolsar para com o Estado.

CARVALHO define a base de cálculo como:

a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.²⁷

A base de cálculo do IPI é o preço da operação de venda, na saída do produto do estabelecimento industrial, ou, na importação, o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, valor CIF, acrescido do montante de Imposto de Importação.

A alíquota consiste na parcela da base de cálculo que determina o montante devido. Segundo CARVALHO a alíquota, “congregada a base de cálculo, dá a compostura numérica à dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito

²⁶BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2011. P. 400.

ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”.²⁸

A alíquota do IPI, tanto para a incidência na saída do estabelecimento produtor como na importação, será a determinada por decreto do Presidente da República.

Concluindo a análise, cita-se a posição de CARVALHO, o qual entende que o IPI possui duas normas matrizes de incidência tributária, uma referente a exação quando incidente sobre produtos produzidos no país e outra sobre produtos importados.

Afirmamos que as duas regras são juridicamente distintas, com fundamento na diretriz constitucional que estabelece a diferença, sempre que os impostos tenham hipóteses de incidência e bases de cálculo dessemelhantes (CF, art. 154, I). Ora, é evidente que as hipóteses são diversas, quer no critério material (verbos e complementos que não coincidem), quer no critério espacial (no primeiro caso, qualquer lugar do território nacional; no segundo, apenas os locais específicos das repartições aduaneiras), seja, por fim, no critério temporal (o IPI da industrialização incide no instante em que o produto deixa o estabelecimento industrial, ao passo que na importação se dá no momento do ato de desembaraço aduaneiro). Além disso, as bases de cálculo são bem diferentes: enquanto na industrialização é o preço da operação na saída do produto, no fato da importação é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador.²⁹

Os tributos tem a sua regra matriz de incidência tributária complementada com os princípios constitucionais. Dentre esses princípios encontram-se os da isonomia, da legalidade e da não-cumulatividade, todos de grande importância para esse trabalho, e que serão estudados no próximo tópico.

1.2 Os princípios da legalidade, isonomia e não-cumulatividade e sua aplicação ao IPI

Princípios são linhas diretivas as quais ajudam na compreensão das normas jurídicas, garantindo-lhes uma caráter de unidade relativa e agregando-as em sistema³⁰. Devido ao grande número de posições doutrinárias quanto ao conceito de

²⁸ Idem. P. 410.

²⁹ Idem. P. 421.

³⁰ Idem. P. 197

princípio e como o presente trabalho não objetiva exaurir essa discussão, transcreve-se a posição de BANDEIRA DE MELLO, o qual conceitua princípio de forma sintética.

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.³¹

O IPI está sujeito aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade nonagesimal, isonomia, proibição ao confisco, irretroatividade e capacidade contributiva. Sobre a exação também incidem dois princípios próprios de sua espécie tributária, qual sejam, a não-cumulatividade e a seletividade.

Do rol acima exposto, serão aprofundados somente os princípios da legalidade, isonomia e não-cumulatividade, os quais possuem relevância para o presente estudo.

1.2.1 O Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade constitui uma das principais garantias do contribuinte em face do Estado. Tal princípio encontra-se esculpido dentro das limitações do poder de tributar do Estado, no artigo 150, I, da Constituição Federal, o qual dispõe que é vedado a administração pública “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”³².

Possui como fundamento a idéia de “autoimposição normativa”, ou mais especificamente, “autotributação”³³. Os próprios contribuintes, por meio de seus representantes eleitos, definem os tributos aos quais estarão sujeitos, ou seja, consentem com a instituição dos tributos. Esse sistema visa impedir que o Estado

³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo. Malheiros, 2002. P. 807.

³² BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18out. 2013.

³³ . VALLE, Maurício DalriTimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI** / Maurício DalriTimm do Valle; orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/24106/Dissertacao%2030%20de%20junho%20de%202010.pdf?sequence=1>> Acesso em: 07 jul. 2013. P. 179.

utilize o seu poder discricionário a fim de cercear o direito patrimonial dos contribuintes.

A legalidade tributária é mais rígida que o princípio da legalidade estabelecido como direito fundamental, o qual dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”³⁴. A legalidade tributária é mais restrita, sendo que a instituição de tributos deve se dar diretamente através da lei. Essa é a opinião de PAULSEN:

A legalidade tributária não implica simplesmente afetar a instituição de tributos à legalidade geral. Fosse assim, teríamos uma reserva relativa de lei que não seria avessa a incompletude e delegações. A legalidade tributária, em verdade, é específica e de maior rigor que a legalidade geral. A legalidade tributária, estampada no art. 150, I, da CF e interpretada em consonância com outros artigos constitucionais que lhe revelam o sentido, como o art. 153, §1º, implica a reserva absoluta de lei, de modo que a instituição dos tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente através da lei. Veja-se ainda, que a instituição por lei consta do conceito de tributo, no art. 3º do CTN.”³⁵

Dessa forma, entende-se que a legalidade tributária não é a mera autorização do poder legislativo para que o executivo cobre os tributos. O legislador deve definir “todos os aspectos pertinentes ao fato gerado, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita em lei”³⁶.

Nessa mesma esteira, BOTALLO posiciona-se no sentido de que o legislador deve descrever todos os aspectos da norma matriz de incidência tributária.

O processo de instituição de tributos consiste na descrição legislativa de seus aspectos essenciais e indissociáveis: a) o aspecto pessoal, que determina os sujeitos da obrigação tributária; b) o aspecto temporal, pelo qual são estabelecidas as circunstâncias de tempo, relevantes para a configuração dos fatos impositivos; c) o aspecto espacial, que consiste na indicação das circunstâncias de lugar relevantes para caracterização da obrigação de que se cuida; e d) o aspecto material, que corresponde à própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que servem de suporte à hipótese de incidência, inclusive aqueles atinentes à determinação da base impositiva e alíquotas.³⁷

As únicas exceções a esse princípio estão dispostas no texto constitucional, o qual disciplina, em seu art. 153, §1º, que é facultado ao poder executivo federal

³⁴ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18out. 2013.

³⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008. P. 178.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 112.

³⁷ BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2002. P. 74

alterar as alíquotas de determinados impostos, dentre eles o IPI, desde que atendidos as condições e limites da legislação³⁸. Fora as exceções previstas no texto constitucional é vedado aos poderes executivo e judiciário criar ou modificar tributos, sob qualquer pretexto. BECKER coaduna dessa posição.

Sem dúvida, a 'moralização do direito' pela criação de novas regras jurídicas justas em substituição das injustas, é obra meritória e indispensável para o aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe exclusivamente ao órgão Legislativo (criador das regras jurídicas) e não ao órgão Executivo e nem ao órgão Judiciário.³⁹

Cabe ressaltar ainda que o legislador deve atentar-se ao processo legislativo constitucional, o qual, em matéria tributária, possui algumas particularidades. O art. 146 da Constituição Federal define ser imprescindível a edição de lei complementar em determinadas situações como, por exemplo, a definição dos tributos e espécies tributárias, bem como seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Já o art. 154, I, permite a União instituir novos impostos não previstos na constituição, por meio de lei complementar, "desde que desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição"⁴⁰.

Assim, o princípio da legalidade tributária obriga o Estado a editar leis seguindo as diretrizes previstas na Constituição Federal, definindo todos os critérios da norma matriz de incidência tributária, a fim de possibilitar a cobrança de qualquer espécie tributária.

1.2.2 O Princípio da Igualdade (Isonomia Tributária)

A igualdade de todos perante a lei está expressa no caput do art. 5º da Constituição Federal, consistindo em um dos mais relevantes direitos fundamentais. O princípio da igualdade tributária, também conhecido como princípio da isonomia,

³⁸ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18out. 2013.

³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** 3ª Edição. São Paulo, Lejus, 1998. P. 91.

⁴⁰ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18 out. 2013.

nada mais é do que o reflexo no direito tributário daquele direito fundamental, estando previsto no artigo 150, II da Constituição Federal.

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;⁴¹

O referido princípio assegura aos contribuintes que todos serão tratados de maneira uniforme, tanto pelo aplicador da lei como pelo legislador, sendo vedado instituição de vantagens indevidas a determinado grupo de pessoas.

Todavia o próprio mandamento constitucional dispõe que o tratamento igualitário será dado aos contribuintes que se encontrem em situação igual ou equivalente. O legislador deve, portanto, estabelecer tratamento diferenciado aos contribuintes que se encontram em situações de desigualdade. CARRAZZA alega que a lei tributária deve seguir duas exigências ao ser editada a fim de atender o princípio da igualdade.

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quando ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situações jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.⁴²

Assim, resta claro que o princípio da igualdade visa resguardar os interesses dos que se encontram em posição jurídicas idênticas e proteger os contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes.

Além disso, no direito tributário, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, o qual dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”⁴³, é uma forte ferramenta para a concretização do princípio da igualdade, ou isonomia tributária.

CARRAZZA posiciona-se no sentido de que o princípio da igualdade está intimamente ligado ao da capacidade contributiva e que possui uma função indispensável aos ideais republicanos.

⁴¹BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18 out. 2013.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros. São Paulo, 2005. P. 89.

⁴³ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18 out. 2013.

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.⁴⁴

Com efeito, a instituição de tributação progressiva para determinados tributos, como o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é um exemplo claro da conjugação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Mais especificamente quanto ao IPI cabe salientar que o princípio da seletividade, o qual tem por objetivo tributar os bens de acordo com a sua essencialidade, também guarda estreita relação com o princípio da isonomia tributária.

1.2.3 O Princípio da Não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade está expresso no art. 153, §3º, II, o qual dispõe que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”⁴⁵. Trata-se de um princípio específico do ICMS e do IPI, bem como de algumas contribuições sociais, e não geral, como os anteriormente estudados.

A não-cumulatividade almeja evitar a ocorrência do efeito cascata na tributação, compensando-se o montante pago nas operações anteriores com o valor a ser adimplido pelo contribuinte. O princípio dispõe que “o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores”⁴⁶.

A cumulação do tributo geraria uma dupla tributação sobre o produto industrializado, o qual seria tributado tanto em seus insumos como sobre o produto acabado. Em síntese depreende-se que o princípio da não-cumulatividade incidente

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros. São Paulo, 2005. P. 85.

⁴⁵ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 148.

sobre o IPI “existe para impedir que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação”⁴⁷.

O referido princípio constitui-se em um sistema de créditos, onde o adquirente de produtos industrializado adquire créditos tributários a fim de compensar os seus débitos decorrentes de operações industriais posteriores. Pode-se entender que a não-cumulatividade “trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases pretéritas do processo produtivo”⁴⁸.

No entendimento de VALLE, o princípio da não-cumulatividade no IPI deve ser entendido como um sistema de créditos físicos, ou seja:

Mesmo nos casos em que o valor da operação posterior seja, em relação à operação que lhe foi precedente, menor, haverá incidência do IPI. Nesses casos, não só não haverá imposto a pagar, como nascerá para o contribuinte o direito de crédito perante o Fisco.⁴⁹

A jurisprudência pátria também reconhece que o sistema constitucional brasileiro adotou o sistema de débitos e créditos, almejando evitar o efeito cascata na tributação.

TRIBUTÁRIO – IPI – ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE O PRODUTO FINAL SUPERIOR À ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO TÃO-SOMENTE SOBRE O VALOR AGREGADO – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO – VIOLAÇÃO AO ART. 49 DO CTN: INEXISTÊNCIA.

1. Para evitar o "efeito cascata" dos tributos que incidem sobre a cadeia de produção e circulação de bens há dois mecanismos de política fiscal: a regra da não-cumulatividade e a sistemática do valor agregado.

2. O legislador, no Direito Tributário Brasileiro, optou pela regra da não-cumulatividade, garantindo ao sujeito passivo o direito de compensar o montante do imposto devido em operação realizada por ele com o imposto cobrado nas operações posteriores. Em outras palavras, adotou o sistema de "créditos e débitos".

3. A pretensão de pagamento do IPI apenas sobre o valor agregado não encontra respaldo na legislação e, nem por isso, o desatendimento ao pleito importa em violação ao princípio da não-cumulatividade, inserto no art. 49 do CTN.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁴⁸ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁴⁹ VALLE, Maurício DalriTimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI** / Maurício DalriTimm do Valle; orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/24106/Dissertacao%2030%20de%20junho%20de%202010.pdf?sequence=1>> Acesso em 07 jul. 2013.

(...)

5. Recurso especial não provido.⁵⁰ [grifos nossos]

No julgado acima colacionado a Ministra Eliana Calmon analisou a possibilidade do contribuinte pagar o IPI somente sobre o valor agregado da mercadoria, sob a luz do princípio da não-cumulatividade.

A Ilustre Ministra explanou que o contribuinte deveria recolher o IPI sobre a totalidade do valor do produto final, tendo direito somente aos créditos de IPI que foram recolhidos pelo seu fornecedor, haja vista que “a sistemática de apuração do imposto pelo sistema de ‘créditos e débitos’ não viola o princípio da não-cumulatividade.”⁵¹

Desse modo, o princípio da não-cumulatividade visa evitar que os produtos industrializados tenham seus preços artificialmente majorados devido a múltipla incidência do tributos nas fases produtivas.

Nessa mesma esteira MELO entende que o referido princípio é de observância obrigatória, sendo que a sua supressão causaria sérios danos a economia nacional.

Sendo essencial, sua supressão do Texto Constitucional inevitavelmente causaria um sério abalo na estrutura sobre o qual foi organizado o Estado. Constituindo-se um sistema operacional destinado a iminizar o impacto do tributo sobre preço dos bens e serviços, sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse eliminada, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejável ao preço dos produtos comercializados.

Referidos preços estariam desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.⁵²

Ressalta-se ainda que o princípio da não-cumulatividade guarda relação com o princípio da isonomia, ou igualdade, na medida em que evita distinções na tributação entre contribuintes industriais que concentram a produção em um só momento com outros que utilizam diversas fases de produção.

Dessa forma, entende-se que o princípio da não-cumulatividade é ferramenta necessária para a efetivação do princípio da igualdade, sendo concretizado por um

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 805.793/PR**. Azulbras Indústria e Comércio de Móveis LTDA e Fazenda Nacional. Relatora Ministra Eliana Calmon. DJ 26/09/2007. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200502121566&dt_publicacao=26/09/2007.

Acesso em: 17 out. 2013.

⁵¹ Idem

⁵² MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

sistema de créditos físicos, o qual evita que o imposto incida sobre as diversas etapas de produção, gerando um efeito cascata. A Constituição Federal expressamente dispõe que o IPI deve seguir o princípio da não-cumulatividade, ou seja, a impossibilidade de sua incidência gerará, invariavelmente, uma afronta a Carta Maior.

Definidos a regra matriz de incidência tributária e os princípios aplicáveis ao trabalho, o próximo capítulo irá dedicar-se a analisar a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a importação de bens.

2. A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS POR CONTRIBUINTES NÃO HABITUAIS DO IMPOSTO

Os contribuintes habituais do imposto sobre produtos industrializados são os industriais e os comerciantes de produtos destinados a industrialização, ou seja, as entidades que participam do processo produtivo.

Dessa forma pode-se entender como contribuintes não habituais do imposto as pessoas naturais e as pessoas jurídicas, que importam o bem para consumo ou para compor o ativo fixo, sem finalidade de revenda.

Os tribunais pátrios já estão a muito analisando situações práticas concernentes ao caso em estudo, tais como a importação de veículos por pessoas naturais para uso próprio e a importação realizada por pessoa jurídica prestadoras de serviços de bens sem fins de comercialização, ou seja, para o consumo ou para seu ativo fixo.

O ativo fixo, ou imobilizado, é constituído por “todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade”⁵³. Ou seja, os bens integrantes do ativo fixo são os necessários para a empresa realizar o seu objeto social.

O caso em estudo se configura, portanto, quando uma empresa, que não tenha como objeto social a industrialização de produtos, importa bens industrializados com a finalidade de incorporá-los a seu ativo fixo ou consumi-los. Ressalta-se que a empresa utilizará o bem em seu ativo fixo, e não como mercadoria, ou seja, ela não objetiva revender o bem importado.

A corrente que defende a não incidência do IPI sobre produtos importados por contribuintes não habituais do imposto baseia-se principalmente na violação aos princípios da legalidade, devido a falta de previsão constitucional expressa, e da não-cumulatividade.

A primeira hipótese, violação ao princípio da legalidade, envolve a totalidade das importações, ou seja, não somente as efetuadas por contribuintes não habituais do imposto. Parcela da doutrina entende que o IPI não deveria incidir em qualquer

⁵³ IUDÍCIBUS, Sérgio de, et. al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo, Atlas, 2010. P. 222.

operação de importação, haja vista a falta de previsão constitucional expressa para tanto.

Já a violação ao princípio da não-cumulatividade é específica aos contribuintes não habituais do impostos, haja vista que esses contribuintes não conseguem usufruir dos créditos decorrentes da operação de importação.

Por derradeiro será demonstrada a fragilidade da corrente favorável à incidência do IPI nas importações realizadas por contribuintes não habituais. Tais posições embasam-se, sinteticamente, na existência de previsão legal no Código Tributário Nacional e na aplicação do princípio da isonomia tributária, ou igualdade tributária.

As três situações, inexistência de previsão expressa, violação ao princípio da não-cumulatividade e incidência do princípio da isonomia, serão melhor trabalhadas nos tópicos a seguir.

2.1 A inexistência de previsão expressa na Constituição Federal para a incidência do IPI na importação

Conforme demonstrado no tópico 1.1.1, no qual foi estudado o critério material da regra matriz de incidência tributária do IPI, a Constituição Federal deu à União competência para instituir tributo incidente sobre a produção, e não sobre produtos industrializados. Foi ainda especificado que o termo operações refere-se especificamente as operações de industrialização, não englobando a importação de produtos.

Dessa forma, resta claro que a Carta Maior definiu o IPI como incidente na industrialização de produtos. Assim, o limite da competência tributária deve estar adstrito as operações típicas de industrialização.

Todavia o art. 46 do Código Tributário Nacional coloca como fato gerador do IPI tanto a saída de produtos do estabelecimento industrial como o desembaraço aduaneiro, na importação de produtos de natureza estrangeira⁵⁴.

Ora, não havendo previsão constitucional expressa não pode a legislação infraconstitucional criar novas espécies tributárias. A Lei Complementar possui a

⁵⁴ BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 25 nov. 2013.

função de definir os fatos geradores, sem inovar no ordenamento jurídico. Esse é o entendimento de MACHADO.

A lei complementar estabelece normas gerais sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Em outras palavras, a lei complementar torna mais nítido o desenho do âmbito constitucional dos impostos, indicando os elementos essenciais dos fatos geradores respectivos, os limites a serem observados na definição de suas bases de cálculo e de seus contribuintes, tudo com o objetivo de limitar a liberdade do legislador ordinário e, em consequência, proteger o contribuinte contra o arbítrio que este porventura pudesse vir a praticar, valendo-se da vagüidade ou ambigüidade de conceitos albergados pelas normas com as quais a Constituição define o âmbito de incidência de cada um desses impostos.⁵⁵

O IPI não é um imposto sobre produtos, mas sim incidente sobre a operação de industrialização, e dessa forma não pode o CTN alargar a abrangência da norma constitucional.

Se o imposto fosse sobre o produto, o IPI poderia ser cobrado sobre o produto importado; se é sobre a operação de industrialização, não pode. Nessa parte, o CTN, no nosso entender, é inconstitucional, em relação ao produto importado. Não ocorreria essa consequência se o imposto fosse sobre o consumo, pois então o fenômeno econômico ocorreria no Brasil.⁵⁶

A norma infraconstitucional não pode inserir no ordenamento jurídico um fato gerador não condizente com a regra matriz de incidência tributária prevista na Constituição Federal. Dessa forma o art. 46, I, do Código Tributário Nacional⁵⁷, o qual define o desembaraço aduaneiro como fato gerador do tributo, não foi recepcionado pela Constituição Federal, haja vista ampliar a hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Cabe ainda ressaltar a posição de MELO. O autor entende que “nos negócios internacionais relativos a produtos oriundos de outros países” somente poderá ser exigido o Imposto de Importação, a fim de que não se exija “dois impostos pela mesma pessoa jurídica sobre uma única e mesma materialidade”, configurando, assim, bis in idem.⁵⁸

Nessa mesma égide BOTTALLO cita a posição de CARVALHO, na qual o autor aduz que, das três hipóteses de incidência constantes no CTN, somente a atividade de industrializar produto seria fato gerador correspondente ao

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional Vol. I**. São Paulo, Atlas 2007. P. 494.

⁵⁶ WAGNER, José Carlos Graça Wagner. IPI. In: MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1993. P. 51.

⁵⁷ BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 129.

mandamento constitucional, sendo os outros novos impostos criados pelo legislador infraconstitucional.

Todavia com muita percuciência, Paulo de Barros Carvalho observou que estas hipóteses não são de IPI mas sim de distintas espécies de impostos. Com efeito, ele sustentou, pela análise das diferentes situações contempladas no supra-referido preceito da lei complementar, bem como pelas características das respectivas bases de cálculo, que a expressão 'imposto sobre produtos industrializados não passa de uma sigla a albergar três impostos distintos, dos quais apenas um pode ser considerado IPI em sentido estrito: aquele cujo aspecto material da hipótese de incidência é industrializar produto e celebrar operação jurídica que promova a transferência de sua propriedade ou posse. O segundo, em verdade, não passa de mero adicional do imposto de importação, a cargo de quem importa produto industrializado do exterior; e, finalmente, o terceiro [e imposto compreendido na competência residual da União, já que tem como aspecto material de hipótese de incidência a arrematação de produto industrializado apreendido ou abando e levado a leilão.⁵⁹ [grifos nossos]

Desse modo, resta claro que o critério material do IPI consiste unicamente na ação de industrializar produtos. A tentativa do CTN em abarcar a ação de importar produtos no critério material do IPI esbarra não somente na inexistência de previsão constitucional, mas também na impossibilidade de instituição de “tributos que tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo” dos já discriminados na constituição.⁶⁰

Ora, o critério material do IPI na importação, qual seja, importar produtos, é idêntico ao do Imposto de Importação. Assim, o IPI, quando incidente sobre a importação, não passa de um adicional ao Imposto de Importação, situação que a Constituição Federal buscou coibir.

Cabe novamente citar posição de WAGNER, o qual argúi que “nesse caso, estaria sendo tributada a operação de desembaraço aduaneiro e a exação teria a natureza de imposto de importação, disfarçado em IPI, consistindo, portanto, num bis in idem, sem possibilidade de ser exigido”⁶¹.

O bis in idem ocorre quando existe uma exigência de impostos iguais pelo mesmo ente, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador. MORAES entende que o bis in idem não é necessariamente ilegal nem inconstitucional, pois decorre de uma dupla manifestação do poder tributante, o qual

⁵⁹ BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2002.

⁶⁰ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 25 nov., 2013.

⁶¹ WAGNER, José Carlos Graça Wagner. IPI. In: MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1993. P. 51.

utiliza-se da competência constitucional a ele outorgada. Em síntese entende que, havendo previsão constitucional, o mesmo poder tributante pode cobrar “duas ou mais exigências fiscais”.⁶²

Não é o caso do IPI. A Constituição Federal expressamente designou os impostos de importação e exportação para controlar o comércio exterior, instituindo o IPI como um típico tributo sobre a produção. Relevante expor a posição de MELO sobre o assunto.

No que tange aos negócios internacionais relativos a produtos oriundos de outros países, a União só poderá dispor de um único tipo de imposto (importação), em consequência do que só podem ficar sujeitos a um único gravame tributário federal, para que não se configure o malsinado bis in idem (exigência de dois impostos pela mesma pessoa jurídica – União – sobre uma única e mesma materialidade).

Observo que o constituinte jamais pretendeu alargar o campo de incidência do IPI – e os seus contribuintes – para abranger produtos industrializados no exterior. Manifestação eloqüente dessa assertiva se contém na própria CF, uma vez que no âmbito do ICMS estabeleceu expressamente a referida materialidade tributária.⁶³ (grifo nosso)

Portanto resta claro que o constituinte não pretendeu alargar o âmbito de incidência do IPI, imposto tipicamente associado a produção, haja vista não ter explicitado a sua vontade no texto constitucional. Dessa forma, resta impossível que o IPI seja tratado como um adicional ao Imposto de Importação.

O Superior Tribunal de Justiça possui posicionamento reconhecendo a não incidência do IPI na importação de bens para uso próprio por pessoa física não contribuinte habitual do imposto. Considera que o fato gerador do tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada, a qual não resta caracterizada pela importação realizada por contribuinte não habitual do imposto⁶⁴.

O Ministro Dias Toffoli, membro do Supremo Tribunal Federal, ao proferir o voto de desempate no Recurso Extraordinário nº 550.170, definiu que “o contribuinte do IPI, na operação de importação, é aquele que tem um estabelecimento comercial ou industrial destinado à exploração econômica de produtos industrializados”, julgando assim favoravelmente a não incidência de IPI na importação por pessoa

⁶² MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio, primeiro volume. 4ª ed, Forense, 1995. P. 283-284 apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008.

⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Teoria e Prática. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 129.

⁶⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 245725/PR**. União e Paulo Fernando Martin Gelinski. Relator: Ministro Castro Meira. DJe 15/02/2013. Disponível

em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201202194664&dt_publicacao=15/02/2013> Acesso em: 07 jul. 2013.

física. Aduziu ainda que o IPI incide na importação, não na mera entrada do produto no país, mas em seu “ingresso como produto industrial destinado ao comércio”.⁶⁵

Assim, como os contribuintes não habituais do IPI importam produto como finalidade de uso ou incorporação ao ativo fixo, é incabível a cobrança do imposto na operação. O único contribuinte do IPI, na operação de importação, é quem possui intenção de revenda ou de incorporação ao processo produtivo industrial.

Importante destacar ainda que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 643.525, o Ministro Dias Toffoli citou posição de LIMA, onde o autor argumenta que somente deverá incidir o IPI em produtos efetivamente produzidos no país, haja vista o silêncio do legislador constitucional quanto a incidência do tributo sobre as importações⁶⁶.

[...] reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto estrangeiro industrializado no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. O simples argumento de que a importação tanto pode ser de produto de produto não industrializado, em razão do silêncio do legislador constituinte, não legitima a cobrança do IPI na importação. O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI. E quanto a isso há duas linhas de pensamento totalmente opostas: 1ª que entende incidir o IPI tão só sobre o produto, e aí, ao ingressar o produto no território nacional, sendo industrializado, certamente o importador deverá pagar tanto o Imposto de Importação como o IPI; e 2ª) que considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país.(...) IPI sobre a importação de produto estrangeiro industrializado ultrapassa seus limites constitucionais.⁶⁷ (grifo nosso)

Em seu artigo publicado na Revista Dialética de Estudos Tributários, LIMA defende a posição de que a importação de produto industrializado não realiza a

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 550.170/SP**. União e Luiz Augusto de Souza Queiroz Ferraz. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJe 04/08/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625245>> Acesso em: 08 jul. 2013.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 643.525/RS**. União e Clínica Radiológica da Cidade de Passo Fundo LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJe 26/04/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3692880>> Acesso em 08 jul. 2013.

⁶⁷ LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 77, p.128 e 132 apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 643.525/RS**. União e Clínica Radiológica da Cidade de Passo Fundo LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJe 26/04/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3692880>> Acesso em 08 jul. 2013.

hipótese de incidência do IPI, sendo indiferente se a importação é realizada por contribuinte não habitual do imposto.

[...] a fase de produção faz parte de seu núcleo de incidência. Esta fase, por sua vez, somente terá relevância tributária para fins desse imposto se ocorrida no território nacional, pois, salvo raras exceções, o País não pode intervir tributariamente em ato realizado no estrangeiro. Essa conclusão é mera decorrência do princípio da soberania.

Todavia, para a incidência do Imposto Aduaneiro quando da importação de produto industrializado, a fase de produção nada significa. Se o produto for produzido ou não no Brasil, não importa. Importará apenas a sua entrada no território nacional. [...] não é a simples importação que deflagra a incidência do IPI. Para isto, é necessária a ocorrência de fato totalmente diverso: *industrializar produto e fazê-lo sair da indústria em fase final de produção*; (grifos no original)⁶⁸

Diante do exposto resta claro que não existe previsão expressa na constituição para a instituição do IPI na importação, sendo que o tributo deve incidir somente sobre as operações de industrialização de produtos. A incidência do IPI nas importações gera uma distorção de sua natureza, pois ele não se constitui em um tributo incidente sobre o comércio exterior. O alargamento de sua regra matriz de incidência tributária descaracteriza a sua condição de tributo sobre a produção, transformando-o em um adicional do Imposto de Importação e, assim, gerando um bis in idem, vedado pelo Constituição Federal.

2.2 A inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas importações realizadas por contribuintes não habituais do imposto sob a luz do princípio da não-cumulatividade.

O princípio da não-cumulatividade, consoante o exposto no capítulo 1.2.3, é ferramenta indispensável para a efetivação do princípio da igualdade, sendo concretizado por um sistema de créditos físicos, o qual evita que o imposto incida sobre as diversas etapas de produção, gerando um efeito cascata.

Ocorre que o pagamento do tributo pelo importador, sendo ele contribuinte não habitual do imposto, impede que ele se utilize dos créditos gerados. Ou seja, quando o contribuinte não paga IPI nas etapas posteriores à importação ele absorve

⁶⁸ LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 77. São Paulo. Gráfica Palas Athena, 2002. P. 129.

a totalidade do valor pago como despesa, gerando uma violação ao princípio constitucional em apreço.

Tal fato ocorre tanto com o importador pessoa física quanto com o importador pessoa jurídica que não tenha por objeto social a industrialização de produto. Ao adimplir o tributo tais contribuintes teriam direito aos créditos de IPI, os quais seriam utilizados para fazer frente à débitos decorrentes da saída de produtos industrializados de seu estabelecimento. Todavia, como os referidos contribuintes não praticam atividade industrial, e portanto não possuem débitos de IPI, os créditos não são nunca compensados.

PAULSEN entende que não incide IPI sobre as importações efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas, não contribuintes habituais do imposto. O Ilustre Doutrinador defende que “o critério da não-cumulatividade é de aplicação obrigatória, inclusive na importação. Se não puder ser aplicado (importação por não-industrial), o tributo não pode ser cobrado”⁶⁹.

Embora grande parte da doutrina não se manifeste explicitamente sobre a questão da incidência do princípio da não-cumulatividade na importação de produtos industrializados, os tribunais pátrios trabalharam exaustivamente o tema nos últimos anos. A jurisprudência da maioria dos tribunais é extensamente favorável a impossibilidade de incidência do IPI em importações realizadas por contribuintes não habituais do imposto.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, citando precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, possui posicionamento pacífico quanto a impossibilidade de incidência de IPI na importação de veículos por pessoa física.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA DEFERIDA - ISENÇÃO DE IPI PARA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência do STF (RE 255.090) e do STJ (REsp 929.684) abona a não incidência de IPI sobre a importação de veículo por pessoa física para uso próprio. 2. Presentes os requisitos do art. 273/CPC, mantida a decisão agravada. 3. Agravo de instrumento não provido. 4. Peças liberadas pelo Relator, em Brasília, 20 de agosto de 2013., para publicação do acórdão.⁷⁰

⁶⁹PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008. P. 202.

⁷⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Agravo de instrumento nº 0038768-73.2013.4.01.0000/DF**. União e João Pedro Amado Andrade. DJ 30/08/2013. Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br/Processos//ProcessosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.php>> Acesso em: 25 nov. 2013.

No mesmo sentido a Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, também do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, decidiu que “a exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não-cumulatividade”. Ademais citou que a intenção de comercialização, a qual caracterizaria o importador como contribuinte do IPI, “deve ser comprovada e não apenas presumida”.⁷¹

Destaca-se também decisão proferida pela Desembargadora Federal Lana Regueira, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, onde o contribuinte do IPI na importação é definido como “aquele que tem um estabelecimento comercial ou industrial destinado à exploração econômica de produtos industrializados”. A Desembargadora afirma ainda que o IPI, na importação, é viabilizado não pela entrada do produto no território nacional, mas sim pelo seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio, haja vista o IPI não ser imposto sobre o comércio exterior.⁷²

Dessa forma, o tributo somente é devido quando a importação é efetuada por “comerciante, que, posteriormente, venderá o produto no mercado interno, ou por industrial, que o empregará, como insumo, na produção de outro produto industrializado, que será, em seguida, vendido no mercado interno”.⁷³

O Tribunal Regional da 5ª Região também possui posição consolidada quanto a impossibilidade de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados em importações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, não contribuintes habituais do imposto, conforme decisões exaradas nos julgamentos dos processos nºs 00029138520124058300⁷⁴ e 00030488620104058100⁷⁵. As decisões supramencionadas seguem os precedentes do Supremo Tribunal Federal, os quais serão analisados no decorrer desse capítulo.

⁷¹BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0061503-22.2012.4.01.3400/DF**. DJ 07/06/2013. Disponível em:

<<http://www.trf1.jus.br/Processos/ProcessosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.php>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

⁷²BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível nº 200551100028544**. União e PRESLAF – Empresa de Serviços Médicos LTDA. DJ:29/07/2013. Disponível em:

<<http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pingres?proc=200551100028544&mov=3>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁷³ Idem.

⁷⁴BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 544.815/PE**. União e Antonio Almir do Vale Reis Junior. DJ: 23/08/2012. Disponível

em:<<http://www.trf5.jus.br/processo/00029138520124058300>> Acesso em: 15 nov. 2013.

⁷⁵BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 514.535/CE**. Carlos Alberto Studart Gomes Neto e União. DJ: 17/02/2011. Disponível em:

<<http://www.trf5.jus.br/processo/00030488620104058100>> Acesso em: 25 nov. 2013.

Dentre os Tribunais Regionais Federais somente os da 3ª e 4ª Região possuem decisões desfavoráveis a tese exposta nesse estudo. A posição do Tribunal Regional da 3ª Região será analisada ainda nesse capítulo e as decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região serão objeto de estudo do próximo capítulo.

O Superior Tribunal de Justiça possuía jurisprudência no sentido da incidência de IPI na importação de bens por contribuintes não habituais do imposto. Os Recursos Especiais nºs 180.131⁷⁶ e 191.658⁷⁷ admitiam a incidência do IPI na importação de veículo por pessoa física, mesmo que para uso próprio. Tal entendimento restou consolidado pela Súmula nº 198, cuja redação dispunha que “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”⁷⁸.

Todavia após as decisões do Supremo Tribunal Federal, as quais serão analisadas a seguir, o Superior Tribunal de Justiça reviu a sua jurisprudência. O Ministro José Delgado foi claro ao declarar que diante da interpretação do ICMS e do IPI à luz constitucional, proferida em sede derradeira pela mais alta Corte de Justiça do país, exarada “com o propósito de definir a incidência do tributo na importação de bem por pessoa física para uso próprio, torna-se incongruente e incompatível com o sistema jurídico pátrio qualquer pronunciamento em sentido contrário.”⁷⁹ Nesse mesmo sentido o Recurso Especial nº 929.684, de relatoria da Ministra Eliana Calmon.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - VIOLAÇÃO AO ART.535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA - IPI - IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA - NÃO INCIDÊNCIA - CF, ART. 153, § 3º, II, DA CF/88 - PRECEDENTES STF E STJ. [...] 2. É firme a jurisprudência do Pretório Excelso no sentido da inexigibilidade de IPI na importação de

⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 180.131/SP**. União e Francisco Roberto Souza Calderaro. DJ: 23/11/1998. Disponível em: <<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=199800479180>>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 191.658/SP**. União e Gregório Gadaian. DJ: 29/03/1999. Disponível em: <<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=199800756760>>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 198**. DJ 21/10/1997. Disponível em: <<http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0198.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 937.629/SP**. União e Daniel Danielian. DJ 04/10/2007. Disponível em: <<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200700684182>>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

bens por pessoas físicas, em face do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88. 3. Recurso especial provido.⁸⁰

Ao realizar a análise das decisões dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça, resta claro que a jurisprudência emanada pelo Supremo Tribunal Federal foi indispensável à solução da questão. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça modificou sua posição devido às decisões do Pretório Excelso.

Dessa forma, para o estudo do presente tema é indispensável a análise das decisões do Supremo Tribunal Federal. O leading case da matéria foi o Recurso Extraordinário nº 255.682, o qual afastou a incidência de IPI na importação de produtos por contribuintes não habituais do imposto, embasando-se em precedentes relativos a não incidência de ICMS em importações realizadas pelos mesmos contribuintes.

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.⁸¹

Tendo em vista que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal utiliza como base os julgamentos relativos à incidência do Imposto sobre Circulações de Mercadoria nas importações realizadas por contribuintes não habituais desse imposto, é de bom tom esclarecer, ainda que superficialmente, o objeto dessa discussão.

O ICMS é um tributo estadual incidente sobre operações mercantis e está sujeito ao princípio da não-cumulatividade, tal qual o IPI. A redação original do art. 155, §2º, IX do Constituição Federal definia que o ICMS iria incidir sobre mercadorias importadas *“ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou*

⁸⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929.684/SP**. União e Jacob Leibovicius. DJ 17/11/2008. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200700424894>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁸¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 255.682-3/RS**. União e Leonel Domingos Bortoncello. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 10/02/2006. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365060>> Acesso em: 08 jul. 2013.

*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.*⁸²

Não havia, como no IPI, disposição expressa quanto a possibilidade de serem tributados os contribuintes não habituais do imposto. Todavia esse fato não foi considerado pelos Estados, os quais instituíram a cobrança do imposto sobre todas as mercadorias importadas, indistintamente.

Ocorre que, o Supremo Tribunal Federal considerou a cobrança do ICMS em operação de importação efetuada por sociedade prestadora de serviços inconstitucional, fundamentando sua decisão na incidência do princípio da não-cumulatividade e na inexistência de circulação de mercadoria.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. 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. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. 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. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido.⁸³

Da mesma forma a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também consolidou posicionamento a favorável a não incidência de ICMS no desembaraço aduaneiro em importações efetuadas por pessoa física.

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

⁸²BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 27 jul. 2013.

⁸³BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 185789/SP.** Estado de São Paulo e ALVI – Serviços Médicos Radiológicos S/C LTDA. DJ: 19/05/2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=185789&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido. [grifo nosso]⁸⁴

Tal posicionamento firmou-se pela edição da súmula nº 660, a qual prega que não incide ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto⁸⁵.

Consolidada a posição pelo Supremo Tribunal Federal, o Poder Legislativo editou a Emenda Constitucional nº 33, a qual modificou o texto do art. 155, §2º, IX do Constituição Federal:

Art. 155. [...] § 2º [...]IX - 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 sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.⁸⁶ [grifo nosso]

Dessa forma, o legislador constitucional expressamente designou que seriam tributadas pelo ICMS as importações realizadas pelos contribuintes não habituais do imposto. No presente estudo não iremos adentrar nos efeitos decorrentes dessa norma no âmbito do ICMS, pois o objeto de estudo é o IPI.

Embasando-se na edição da Emenda Constitucional nº 33, o Tribunal Regional da 3ª Região posicionou-se no sentido de que a alteração da Constituição Federal ampliou a hipótese de incidência tanto do ICMS como do IPI. Reiterou ainda que jurisprudência do STF não é vinculante e não atenta para a emenda constitucional. Reproduz-se trecho do voto da Desembargadora Federal Consuelo Yoshida.

Ora, se o ICMS passou a ser devido na importação por pessoa física ou jurídica de bem "qualquer que seja a sua finalidade", não há razão para impedir a incidência do IPI justo porque o anterior afastamento do IPI era justificado pelo STF em analogia com a não incidência do ICMS que, por força da Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001, **deixou de existir**.(grifos no original)⁸⁷

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203075/DF**. Distrito Federal e Mario Trampetti. DJ 29/10/1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=203075&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 660**. DJ: 24/09/2003. DJ: 9/10/2003. Republicação: DJ de 28/3/2006. DJ de 29/3/2006. DJ de 30/3/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000000660&base=basesSumulas>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

⁸⁶ BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 344.825**. União e Mariza Klinke dos Santos Ramalho. Disponível em: <[http://www.trf3.jus.br/NXT/gateway.dll/bibjur/jur/jur13/novembro/trf300445287.xml?f=templates\\$fn=d](http://www.trf3.jus.br/NXT/gateway.dll/bibjur/jur/jur13/novembro/trf300445287.xml?f=templates$fn=d)>

Totalmente infundada tal posição. A edição da emenda constitucional somente reforça o argumento de que não é viável a cobrança de IPI na importação realizada por não contribuintes habituais do imposto. O legislador constitucional, ao acrescentar na Constituição Federal dispositivo expresso para que o ICMS incida nas importações realizadas por contribuintes não habituais do imposto, está apenas afirmando que é indispensável a edição de norma taxativa referente a incidência do tributo sobre a importação.

Desse modo, até que o legislador constitucional estabeleça expressamente a competência tributária para a incidência do IPI na importação por contribuintes não habituais do imposto, a inconstitucionalidade da tributação é evidente.

Ademais, partindo dos precedentes relativos ao ICMS anteriores a Emenda Constitucional nº 33, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência pacífica quanto a impossibilidade de incidência de IPI nas importações realizadas por não contribuintes habituais do IPI, tanto pessoa física quanto jurídica.

O Ministro Ricardo Lewandowski proferiu decisão no sentido de ser impossível a incidência de IPI na importação de veículos efetuada por pessoa física, devido a violação do princípio da não-cumulatividade.

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.⁸⁸

Após diversas decisões nesse sentido, cite-se os Recursos Extraordinários nºs 501.773⁸⁹ e 412.045⁹⁰, o Ministro Dias Toffoli reconheceu a existência de

[ocument-frameset.htm?q=%5Band%3AIPi%20importa%3F%3Fo%20cumulatividade%5D%20\\$x=server\\$3.0#LPHit0](#)> Acesso em: 26 nov. 2013.

⁸⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federa. Recurso Extraordinário nº 255.090.** União e Mauro César Reichembach. DJ 08/10/2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=255090&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 501.773.** União e Fernando Braz de Carvalho. DJ 15/08/2008. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=501773&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 412.045.** União e Romualdo Maranhão Neto. DJ 17/11/2006. Disponível em:

Repercussão Geral da questão, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651/RS:

IPI – IMPORTAÇÃO – PESSOA NATURAL – AUTOMÓVEL – AUSÊNCIA DE ATIVIDADE EMPRESARIAL DE VENDA – AFASTAMENTO PELO JUÍZO – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO RECONHECIDA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor, quando o importador for pessoa natural e o fizer para uso próprio, considerados ainda os limites da lei complementar na definição do sujeito passivo.⁹¹

A incidência de IPI sobre as importações feitas por pessoa natural claramente fere o princípio da não-cumulatividade, pois o contribuinte não poderá se aproveitar dos créditos decorrentes da operação, haja vista não praticar atividades industriais. Existe, portanto, uma evidente violação à Constituição Federal no bojo do Código Tributário Nacional, na medida em que coloca a pessoa física como contribuinte do IPI na importação.

Cabe ressaltar que a jurisprudência também é pacífica quanto a impossibilidade de incidência do IPI na importação realizada por pessoas jurídicas não contribuintes habituais do imposto, as quais importam produtos para consumo ou incorporação ao ativo fixo.

Em recente decisão, o Ministro Celso de Mello determinou que não incide IPI em importações realizadas por sociedade médica, as quais tenham por objeto produtos destinado ao seu ativo fixo.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE DO IPI – IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO – NÃO INCIDÊNCIA DESSA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA – OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE (CF, ART. 153, § 3º, II) – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.⁹²

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=412045&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 723.651 RG/RS**. União e Luiz Geraldo Bertolini Filho. Relato: Ministro Marco Aurélio. DJe 29/05/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3883677>> Acesso em: 08 de jul. 2013.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 627.844**. União e Labs Exames Complementares em Medicina LTDA. DJ 12/11/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=627844&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

Em demanda similar o Ministro Ricardo Lewandowski, decidiu que “A exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não-cumulatividade”⁹³.

Desse modo, resta claro que a incidência de IPI na importação realizada por contribuintes não habituais, pessoas físicas ou jurídicas não envolvidas em processos industriais, é impossível, devido a violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

2.3. Análise de decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – A incidência do IPI sobre a importação de bens sob a luz do Princípio da Isonomia

A corrente favorável a incidência do IPI sobre a importação de bens por contribuintes não habituais do imposto baseia-se no princípio da igualdade, ou isonomia tributária. Com efeito, entende-se que a incidência do tributo busca equilibrar a tributação entre os produtos importados e nacionais sujeitos ao IPI.

Os Estados possuem a prática de absterem-se de tributar os produtos exportados, objetivando alavancar sua economia. No Brasil existe, inclusive, forte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, tendo o ministro Humberto Martins afirmado, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 907.229/SC que “firmou-se a tese segundo a qual não se exportam tributos, em nome da competitividade de preços internacionais”⁹⁴.

Dessa forma, levando em consideração que não existe cobrança de tributos no país de origem e o que os produtos nacionais são tributados pelo IPI, os produtos importados teriam uma vantagem competitiva desleal em face dos similares nacionais.

Essa posição é recorrente no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual já se manifestou pela validade da incidência de IPI nas importações

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 615.595**. União e Oncoville Atendimento Odontológico Integral LTDA. DJ: 04/05/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=615595&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Acórdão. **Agravo Regimental no Recurso Especial 907229/SC**. União e Buettner S/A Indústria e Comércio. D.E. 01/07/2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=5463748&sReg=200602611628&sData=20090701&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 15 de nov. 2013

de veículos por pessoas naturais, para uso próprio, sob a luz do princípio da isonomia.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO, POR PESSOA FÍSICA, PARA USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. AUSÊNCIA DE AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. No caso de importação de produto estrangeiro, interessa o fato gerador e o sujeito passivo definidos no inciso I dos artigos 46 e 51 do Código Tributário Nacional: o desembaraço aduaneiro da mercadoria e o seu importador. A exigibilidade do IPI objetiva proteger o produto nacional, de modo que, dispensar o importador de veículo produzido no exterior - embora para uso próprio - do pagamento do imposto em apreço caracterizaria ofensa ao princípio da isonomia, pois o veículo produzido no mercado interno passaria a concorrer em condições desfavoráveis com os importados, já que apenas o produto nacional seria tributado pelo IPI. A não-cumulatividade consiste apenas numa técnica de arrecadação do imposto que visa desonerar a carga tributária de sobreposições ao longo de uma cadeia produtiva. O consumidor deve suportar o encargo financeiro do tributo, sem a possibilidade de repasse a terceiros.⁹⁵ [grifos nossos]

Com efeito, a Ilustre Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère em seu voto na ementa acima colacionada, deixa livre de dúvida que a incidência de IPI no caso decorre da finalidade extrafiscal do tributo. A Desembargadora defende que a exigibilidade do IPI na importação objetiva proteger o produto nacional e que caso prevaleça a tese de não incidência do IPI nas importações de veículos por pessoa física, para uso próprio, “será muito mais vantajoso importar o automóvel do que adquiri-lo no mercado interno”. Conclui afirmando que a finalidade extrafiscal do IPI é “a equiparação do produto importado, para efeitos fiscais, ao produto industrializado nacional”.⁹⁶

Salienta-se ainda que o Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti entende que o IPI deve incidir na importação de bens por pessoas físicas, para uso próprio, devido a incidência cumulada dos princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade.

O IPI, em caso de bem importado, não foi pago pelo vendedor, pelo fato de ele estar no exterior. Não tendo sido pago pelo vendedor, deverá logicamente ser pago pelo importador, tal como previsto no Código Tributário Nacional (art. 51, I), seja ele pessoa jurídica ou física. A entender-

⁹⁵ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação/Reexame Necessário 5002228-28.2012.404.7101**. União e Arno Holz. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. D.E. 24/05/2013. Disponível em: http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=50022282820124047101&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=f6991e152a898a62442b658da1a6af1f&txtPalavraGerada=Awys> Acesso em: 15 out. 2013

⁹⁶ Idem

se diferentemente, terá sido ofendido em cheio o princípio constitucional da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º), inexplicavelmente desconsiderado pelas decisões do Supremo Tribunal Federal. Segundo Marco Aurélio Greco (in Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45), esse princípio geral do sistema tributário nacional serve para a compreensão do alcance da lei tributária, para além daquilo que ela obviamente alcança. O princípio constitucional da capacidade contributiva afasta quaisquer exegeses que, por falta de percepção da totalidade do sistema jurídico, venham a desconsiderar determinada classe de contribuinte - no caso, a pessoa física que importa bem industrializado para uso próprio -, a pretexto de aplicação do princípio da não-cumulatividade. Ora, com mais forte razão do que aquele que adquire bem nacional industrializado, aquele que adquire bem importado para uso próprio está sujeito ao pagamento do IPI, por evidenciar maior capacidade contributiva.(grifos nossos)⁹⁷

No mesmo sentido das decisões referentes às importações realizadas por pessoa física, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região possui julgados reconhecendo a incidência do IPI nas importações realizadas por pessoas jurídicas prestadoras de serviços, para uso ou incorporação ao ativo fixo. De fato, a posição do Tribunal é de que o importador “deve arcar com o recolhimento do IPI, seja comerciante, industrial, prestador de serviços ou mesmo pessoa física, uma vez que caracterização a hipótese de incidência tributária quando da importação de objeto industrializado”.⁹⁸

Assim, tem-se que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região admite ser possível a incidência do IPI sobre as importações, independente de quem seja o destinatário final. A sua posição é embasada no princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva, alegando que a tributação sobre os bens deve ser uniforme no território nacional.

Em sintonia com a posição do Tribunal, Aliomar Baleeiro acredita que a incidência de IPI sobre as importações é imprescindível para a proteção dos produtores nacionais, sujeitos a esse imposto.

Entretanto, a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de

⁹⁷BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação/Reexame Necessário 5007959-05.2012.404.7101**. União e Alexandre Gireli Colcete. Relator: Rômulo Pizzolatti, DJ: 09/10/2013. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6024691&termosPesquisados=ipi|importacao|veiculo|veiculos. Acesso em: 25 nov. 2013.

⁹⁸BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação Cível nº 2008.70.00.019568-7/PR**. Clinirad Clínica de Radioterapia S/C LTDA e União. Relator Álvaro Eduardo Junqueira. D.E. 08/06/2010. Disponível em: http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200870000195687&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=2844695857555ed21eac0a20d1c56c62&txtPalavraGerada=dWff. Acesso em: 15 nov. 2013.

mercadorias e de serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o IPI sobre a importação de produtos industrializados.⁹⁹

A posição favorável à incidência do imposto se baseia, portanto, na proteção do mercado nacional. Balizados pelo princípio da isonomia, os defensores dessa corrente entendem que a entrada de bens importados sem a incidência do imposto geraria concorrência desleal aos produtos nacionais.

Todavia o legislador constitucional inseriu na Carta Maior a figura do Imposto de Importação. Tal tributo incide sobre a importação de produtos estrangeiros industriais ou naturais, destinados ao comércio ou para consumo, que serão incorporados a economia nacional.

O Imposto de Importação tem a função extrafiscal predominante. Com efeito, MACHADO entende que “ele é muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o Tesouro Público”.

Em sua exposição o Ilustre Doutrinador explana que, caso não existisse o imposto de importação, “a maioria do produtos industrializados no Brasil não teriam condições de competir no mercado com seus similares produzidos em Países economicamente mais industrializados” seja por seu maior desenvolvimento tecnológico como pelas políticas de subsídios. Ressalta ainda que o imposto de importação é “valioso instrumento de política econômica”¹⁰⁰.

Tal tributo, portanto, possui a função de equiparar o preço dos produtos industrializados importados aos produtos nacionais, protegendo a indústria nacional. A utilização do Imposto sobre Produtos Industrializados com essa finalidade atenta contra o sistema constitucional vigente.

De fato, todas as importações estão sujeitos a supramencionada exação, inclusive a ora estudada. É facilmente identificável que o Imposto sobre Produtos Industrializados, incidente sobre a importação de bens, possui o mesmo fato gerador do Imposto de Importação, qual seja, o desembaraço aduaneiro.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2008.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 307.

Ora, o princípio da isonomia visa proteger contribuintes em idêntica situação, evitando a atuação abusiva do Estado com o objetivo de proteger os interesses de um particular. Desse modo, ao Estado somente é permitido promover distinções entre contribuintes em nome dos princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva.

Essa posição é corroborada por PAULSEN:

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si, não evidencia qualquer vício. 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. O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta.¹⁰¹

O industrial nacional, sujeito ao IPI, não se encontra em situação idêntica ao importador de produtos industrializados. Como visto, o produtor nacional não está sujeito ao Imposto de Importação, o qual tem como fato gerador a própria importação do bem.

Dessa forma não há violação ao princípio da isonomia, haja vista que o industrial nacional encontra-se sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados, e não ao Imposto sobre Importações, e o importador é tributado pelo Imposto de Importação, não sendo cabível a incidência também do IPI.

Ademais a posição adotada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região possui um nítido viés econômico. Ora, o julgador não deve basear-se em leis de mercado para aplicar o direito tributário, mas sim nos mandamentos constitucionais próprios de sua espécie. BECKER entende que o jurista não deve condicionar o seu pensamento com um viés econômico, aplicando leis das Ciências das Finanças.

Ora, o estimulante condicionador jurídico (a regra jurídica) deve, necessariamente, provocar, na atitude mental jurídica, um diferente reflexo condicionado e não o mesmo reflexo condicionado ao princípio ou conceito econômico. Infelizmente, em muitíssimos casos, continuam a surgir (sem

¹⁰¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008. P. 202.

que o jurista estudioso do Direito Tributário tenha consciência de tal fenômeno) o mesmo e antigo reflexo condicionado ao princípio ou conceito econômico de modo que, em última análise, o problema jurídico foi resolvido por uma “lei” da Ciência das Finanças Públicas (ou de outra ciência pré-jurídica) cuja escolha depende da cultura e preferência pessoal (arbítrio) do intérprete da lei positiva (que ele erroneamente imagina estar aplicando) e não pela lei do Direito Tributário (a regra jurídica contida na fórmula legislativa) que é a única solução admissível e obrigatória para aquele problema jurídico porque imposta pela fonte constitucional do Direito Positivo.¹⁰²

Seguindo nesse raciocínio, BECKER cita a posição de COSCIANI, o qual afirma que o pensamento utilizado para resolver os problemas jurídicos deve derivar dessa própria ciência.

Quando se examinam os problemas dos juristas, é necessário que sejam examinados pelo juristas, com os seus respectivos métodos e princípios; quando os de economistas, deve-se fazê-lo com a mentalidade de economistas. Os instrumentos teóricos, o significado da palavra e o método de análise são profundamente diversos¹⁰³

Assim, entende-se que ao analisar se é possível a incidência do IPI sobre importações o julgador deve utilizar argumentos jurídicos, e não render-se à necessidades econômicas momentâneas.

O Ministro José Delgado, do Superior Tribunal Federal, em seu voto na decisão do Recurso Especial nº 937.629, coaduna com a posição do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Observo, em consequência, que o impetrante pretende o não cumprimento dos dois princípios acima enumerados. Primeiro, pretende ser tratado de modo desigual, não pagando o IPI por ocasião do desembaraço aduaneiro de bem que importou do estrangeiro, quando se encontra em situação equivalente a do comerciante ou industrial que faz a importação do mesmo bem. Segundo, em razão da procedência do bem, não pretende pagar o IPI. A prevalecer a tese do impetrante, cria-se uma situação de privilégio para determinada classe de contribuintes, aqueles que importam bens do estrangeiro para uso próprio. Estes não pagam o IPI. Ocorre que se o mesmo bem for importado por comerciante, o contribuinte que o adquirir vai pagar o IPI. Há o estabelecimento de um tratamento diferenciado para a aquisição de bem em razão de sua procedência, o que é vedado pelo art. 152 da CF/88, conforme já visto.¹⁰⁴

¹⁰²BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** 3ª Edição. São Paulo, Lejus, 1998. P. 43.

¹⁰³C. Cosciani, *principidiScienzadelleFinanze*, Torino, 1953, p 9. apud BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** 3ª Edição. São Paulo, Lejus, 1998. P. 46.

¹⁰⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 937.629**. União e Daniel Danielian. DJ 04/10/2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200700684182>> Acesso em: 25 nov. 2013.

Todavia, ao final da decisão o Ilustre Ministro Relator resigna-se as reiteradas posições do Supremo Tribunal Federal no sentido de ser incabível a tributação no caso, e decide favoravelmente ao contribuinte.

É válida também a posição do Ilustre Desembargador Federal Luciano Tolentino, membro do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que, ao decidir pela não incidência de IPI na importação de equipamentos médico-hospitalares por consumidor final, a fim de compor o ativo fixo da importadora, lembrou que a finalidade do IPI não é proteger a indústria nacional de produtos importados, tendo função precipuamente fiscal. Reiterou ainda que o tributo a ser instituído para regular as relações comerciais internacionais é o Imposto de Importação, o qual possui uma função extrafiscal preponderante.

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO RESCISÓRIA - IPI - AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICO-HOSPITALARES IMPORTADOS/ESTRANGEIROS POR CONSUMIDOR FINAL, PARA INTEGRAÇÃO AO SEU ATIVO PERMANENTE PARA CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS - IMPOSSIBILIDADE FÁTICO-JURÍDICA DA APLICAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: TRIBUTO AFASTADO - STF - COMPENSAÇÃO: DECADÊNCIA QUINQUENAL (LC Nº 118/2005), SELIC, SOB O CRIVO DO FISCO, ATENDIDO O ART. 170-A DO CTN - PEDIDO RESCISÓRIO PROCEDENTE EM PARTE. [...]8 - Não prosperam os argumentos de que a não-tributação na espécie violaria a "livre concorrência ou igualdade empresarial" (art. 170, IV, c/c art. 173, §4º, da CF/88) ou, quiçá, denotaria "risco à indústria nacional", pois qualquer empresa consumidora final de produtos importados, impedida de aproveitamento ulterior do tributo não-cumulativo, gozaria do mesmo tratamento tributário e, por fim, a proteção às indústrias brasileiras em detrimento de empresas estrangeiras se pode (ou se deverá) realizar pela via do alargamento do custo do Imposto de Importação (II), não mediante artificial imposição de IPI a quem dele não se pode creditar, tornando inócuo o princípio da não-cumulatividade. [...]105

Dessa forma, entende-se que não deve prosperar o argumento de que a não incidência do IPI na importação violaria o princípio da isonomia tributária, e por decorrência geraria prejuízos a economia nacional. Conforme demonstrado os contribuintes estão em posições equivalentes, sendo um tributado pelo Imposto de Importação e outro pelo IPI.

Ademais o argumento econômico de proteção da indústria nacional não devem preponder em face das limitações presentes na Constituição Federal, as

¹⁰⁵ **BRASIL.** Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Ação Rescisória n° 0019552-63.2012.4.01.0000/MG.** União e Hospital Mater Dei S/A. Relator: Desembargador Federal: LUCIANO TOLENTINO AMARAL. e-DJF1 p.1164 de 04/10/2012. Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br/Processos/ProcessosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.php?UF=&proc=195526320124010000>> Acesso em: 15 out. 2013.

quais foram criadas especificamente para proteger o contribuinte das arbitrariedades do Estado.

CONCLUSÃO

O presente estudo objetivou determinar a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a importação de produtos industrializados realizada por contribuintes não habituais do imposto.

A norma matriz de incidência tributária do IPI foi determinada, dando-se ênfase ao critério material do tributo. Concluiu-se assim que a Constituição Federal instituiu o Imposto sobre Produtos Industrializados com o objetivo de tributar a produção de bens, sem mencionar a possibilidade de tributação sobre mercadorias de procedência estrangeira. O fato gerador do IPI, portanto, é uma operação de natureza mercantil ou assemelhada.

Assim, verificou-se que a previsão constitucional do IPI não admite a sua incidência em qualquer tipo de importação. A incidência do IPI nas importações gera uma distorção de sua natureza, pois ele não se constitui em um tributo incidente sobre o comércio exterior. O alargamento de sua regra matriz de incidência tributária descaracteriza a sua condição de tributo sobre a produção, transformando-o em um adicional do Imposto de Importação. Dessa forma, o tributo deve incidir somente sobre as operações de industrialização de produtos, ou seja, na saída dos estabelecimentos industriais.

Ademais, a Carta Maior ainda definiu que o IPI deverá observar o princípio da não-cumulatividade. Identificou-se que a cobrança do imposto sobre importações realizadas por contribuintes não habituais do imposto fere o referido princípio, na medida em que os mesmos não podem tirar proveito dos créditos decorrentes da operação, pois não realizam atividades industriais.

A análise da jurisprudência demonstrou uma tendência a uniformização dos julgados, tendo por base a posição consolidada do Supremo Tribunal Federal no sentido da impossibilidade da incidência do IPI no caso em estudo. Foi esclarecido ainda que a jurisprudência do STF embasou-se nos julgados referentes ao ICMS, anteriores a Emenda Constitucional nº 33.

Embora a posição consolidada do STF o Tribunal Regional da 4ª Região mantém posição no sentido da constitucionalidade da exigência do IPI. A jurisprudência do Egrégio Tribunal baseia-se no princípio constitucional da isonomia,

haja vista a possibilidade de haver uma concorrência desleal entre os produtos importados sobre os nacionais.

Todavia restou clara a fragilidade dessa posição. Somente é permitido ao Estado tratar os contribuintes de forma desigual se eles estiverem em posição de desigualdade. No caso em estudo os contribuintes, industriais nacionais e importadores, estão em condições equivalentes, sendo o primeiro tributado pelo IPI e o segundo pelo Imposto de Importação, não havendo assim infringência ao princípio da igualdade.

Além disso, o argumento econômico de proteção da indústria nacional não deve preponderar em face das limitações presentes na Constituição Federal, as quais foram criadas especificamente para proteger o contribuinte dos desmandos do Estado.

Dessa forma, a tributação do IPI sobre os contribuintes não habituais do imposto é inconstitucional, haja vista a inexistência de previsão constitucional expressa da incidência do IPI sobre as importações e a impossibilidade da aplicação do princípio da não-cumulatividade quando pessoas físicas ou jurídicas, não industriais, importam bens para uso ou incorporação ao ativo fixo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** 3ª Edição. São Paulo, Lejus, 1998.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 245725/PR**. União e Paulo Fernando Martin Gelinski. Relator: Ministro Castro Meira. DJe 15/02/2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201202194664&dt_publicacao=15/02/2013> Acesso em: 07 jul. 2013.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação/Reexame Necessário 5002228-28.2012.404.7101**. União e Arno Holz. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. D.E. 24/05/2013. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=50022282820124047101&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=f6991e152a898a62442b658da1a6af1f&txtPalavraGerada=Awys> Acesso em: 15 out. 2013

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação/Reexame Necessário 5007959-05.2012.404.7101**. União e Alexandre Gireli Colcete. Relator: Rômulo Pizzolatti, D.E. 09/10/2013. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6024691&termosPesquisados=ipi|importacao|veiculo|veiculos> Acesso em 23 nov. 2013.

BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

BRASIL. **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: 07 jul. 2013.

BRASIL. **Lei 10.865, de 30 de Abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

BRASIL. Lei 5172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 114, de 16 de Dezembro de 2002**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp114.htm#art2§1i> Acesso em: 07 jul. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 07 jul. 2013.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 185.789/SP**. Estado de São Paulo e ALVI – Serviços Médicos Radiológicos S/C LTDA. DJ: 19/05/2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=185789&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 180.131/SP**. União e Francisco Roberto Souza Calderaro. DJ: 23/11/1998. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=199800479180>> Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 191.658/SP**. União e Gregório Gadaian. DJ: 29/03/1999. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=199800756760>> Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 435.575/SP**. Fazenda Nacional e Volkswagen do Brasil LTDA e outros. Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJ 04/04/2005. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200200619362&dt_publicacao=04/04/2005>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 805.793/PR**. Azulbras Indústria e Comércio de Móveis LTDA e Fazenda Nacional. Relatora Ministra Eliana Calmon. DJ 26/09/2007. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200502121566&dt_publicacao=26/09/2007>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929.684/SP**. União e Jacob Leibovicius. DJ 17/11/2008. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200700424894>>
Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 937.629/SP**. União e Daniel Danielian. DJ 04/10/2007. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200700684182>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 198**. DJ 21/10/1997. Disponível em:
<http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0198.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Acórdão. **Agravo Regimental no Recurso Especial 907229/SC**. União e Buettner S/A Indústria e Comércio. D.E. 01/07/2013. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=5463748&sReg=200602611628&sData=20090701&sTipo=91&formato=PDF. Acesso em: 15 de nov. 2013

BRASIL. **Supremo Tribunal Federa. Recurso Extraordinário nº 255.090**. União e Mauro César Reichembach. DJ 08/10/2010. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=255090&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>
Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 255.682-3/RS**. União e Leonel Domingos Bortoncello. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 10/02/2006. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365060>>
Acesso em: 08 jul. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 723.651/RS**. União e Luiz Geraldo Bertolini Filho. Relato: Ministro Marco Aurélio. DJe 29/05/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3883677>> Acesso em: 08 de jul. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 550.170/SP**. União e Luiz Augusto de Souza Queiroz Ferraz. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJe 04/08/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625245>> Acesso em: 08 jul. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 643.525/RS**. União e Clínica Radiológica da Cidade de Passo Fundo LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJe 26/04/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3692880>> Acesso em 08 jul. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203075/DF**. Distrito Federal e Mario Trampetti. DJ 29/10/1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=203075&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 412.045**. União e Romualdo Maranhão Neto. DJ 17/11/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=412045&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 501.773**. União e Fernando Braz de Carvalho. DJ 15/08/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=501773&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 615.595**. União e Oncoville Atendimento Odontológico Integral LTDA. DJ: 04/05/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=615595&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 627.844**. União e Labs Exames Complementares em Medicina LTDA. DJ 12/11/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=627844&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 660**. DJ: 24/09/2003. DJ: 9/10/2003. Republicação: DJ de 28/3/2006. DJ de 29/3/2006. DJ de 30/3/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000000660&base=baseSumulas>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 344.825**. União e Mariza Klinke dos Santos Ramalho. Disponível em: <[http://www.trf3.jus.br/NXT/gateway.dll/bibjur/jur/jur13/novembro/trf300445287.xml?f=templates\\$fn=document-frameset.htm\\$q=%5Band%3AIPi%20importa%3F%3Fo%20cumulatividade%5D%20\\$x=server\\$3.0#LPHit0](http://www.trf3.jus.br/NXT/gateway.dll/bibjur/jur/jur13/novembro/trf300445287.xml?f=templates$fn=document-frameset.htm$q=%5Band%3AIPi%20importa%3F%3Fo%20cumulatividade%5D%20$x=server$3.0#LPHit0)>. Acesso em: 26 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 95.04.50498-1/PR**. Hospital Santa Margarida Serviço Médico Hospitalar LTDA e União. DJ 06/05/1998. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=199504010504980&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&toda partes=S&selForma=NU&todasfases=&hdnRefId=e2ab006464b3db923a2ffcacad43db0b&txtPalavraGerada=CHBR&txtChave=>>. Acesso em: 22 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Ação Rescisória nº 0019552-63.2012.4.01.0000/MG**. União e Hospital Mater Dei S/A. Relator: Desembargador Federal: LUCIANO TOLENTINO AMARAL. e-DJF1 p.1164 de 04/10/2012. Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br/Processos/ProcessosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.php?UF=&proc=195526320124010000>>. Acesso em: 15 out. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Agravo de instrumento nº 0038768-73.2013.4.01.0000/DF**. União e João Pedro Amado Andrade. DJ 30/08/2013. Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br/Processos//ProcessosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.php>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0061503-22.2012.4.01.3400/DF**. DJ 07/06/2013. Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br/Processos//ProcessosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.php>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível nº 200551100028544**. União e PRESLAF – Empresa de Serviços Médicos LTDA. DJ:29/07/2013. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pingres?proc=200551100028544&mov=3>> Acesso em: 25 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. **Apelação Cível nº 2008.70.00.019568-7/PR**. Clinirad Clínica de Radioterapia S/C LTDA e União. Relator Álvaro Eduardo Junqueira. D.E. 08/06/2010. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200870000195687&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=2844695857555ed21eac0a20d1c56c62&txtPalavraGerada=dWff>. Acesso em: 15 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 544.815/PE**. União e Antonio Almir do Vale Reis Junior. DJ: 23/08/2012. Disponível em:<<http://www.trf5.jus.br/processo/00029138520124058300>> Acesso em: 15 nov. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 514.535/CE**. Carlos Alberto Studart Gomes Neto e União. DJ: 17/02/2011. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/processo/00030488620104058100>> Acesso em: 25 nov. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros. São Paulo, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2011.

IBGE. **Contas Nacionais Trimestrais, 1º tri/2013**. Disponível em: <http://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Contas_Nacionais_Trimestrais/Fasciculo_Indicadores_IBGE/pib-vol-val_201301caderno.pdf> Acesso em: 08 jul. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et. al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo, Atlas, 2010

LIMA, Rogério. **A inconstitucionalidade do IPI na importação**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 77. São Paulo. Gráfica Palas Athena, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional Vol. I.** São Paulo, Atlas 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo. Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática.** São Paulo: Malheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro.** Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.18 , jun. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm Acesso em: 07 jul. 2013.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI / Maurício Dalri Timm do Valle;** orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/24106/Dissertacao%2030%20de%20junho%20de%202010.pdf?sequence=1>> Acesso em: 07 jul. 2013.

WAGNER, José Carlos Graça Wagner. IPI. In: MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário.** Belém: CEJUP, 1993.