

---

## CAPÍTULO V

### ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS POR PESSOAS FÍSICAS PARA USO PRÓPRIO

Júlia Terra Nova dos Santos<sup>1</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); 2.1. Origem; 2.2. Base Econômica; 2.3. Hipótese de incidência: o desembaraço aduaneiro; 2.4. Não cumulatividade no IPI; 3. Mercado internacional e necessária tributação dos importados; 4. Incidência do IPI na importação por não-contribuintes 4.1. Sistemáticas distintas para o IPI e o ICMS; 4.2. Posicionamento atual dos Tribunais; 5. Conclusão. Referências.

**RESUMO:** O estudo volta-se ao exame da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de produtos industrializados estrangeiros, especificamente quando a importação for realizada para próprio consumo. O trabalho desenvolve-se pela pesquisa bibliográfica, fazendo uso de obras do Direito Tributário, bem como da Economia Internacional e Comércio Exterior. Buscou-se explorar a estrutura jurídica do imposto e examinar os princípios que norteiam a tributação da importação e exportação no mercado internacional. Explora-se, assim, as operações de importação nas quais o produto estrangeiro for para uso próprio daquele que o importa, conferindo a viabilidade do sistema de não cumulatividade típico de tal imposto. Suscita-se a legitimidade da incidência do IPI na importação, para que alcance todas as operações, ainda que o importador seja não contribuinte, pessoa física ou jurídica, e seja qual finalidade for dada ao produto importado,

---

<sup>1</sup> Graduada em Direito da Faculdade de Direito da UFBA.

de modo que o ônus fiscal recaia diretamente sobre o consumidor final.

**PALAVRAS-CHAVE:** Ipi-Importação; Desembaraço Aduaneiro; Não cumulatividade.

**ABSTRACT:** This study is about the examination of the IPI impact in customs clearance of foreign industrial products, specifically when the import is for own consumption. The work is developed by the literature, using works of Tax Law, International Economy and Foreign Trade. It sought to explore the legal structure of the tax and examine the principles around the taxation of import and export in the international market. It explores the import operations in which the foreign product is for the person own use, giving the viability of the typical non-cumulative system of the tax. Raises the legitimacy of the incidence of IPI on imports, to reach all operations, even if the importer is not a taxpayer, person or entity, and whatever order is given to the imported product, so that the tax burden falls directly on the final consumer.

**KEYWORDS:** Ipi-Importation; Customs Clearance; Non Cumulative.

## 1. INTRODUÇÃO

A questão a ser discutida envolve a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, especialmente quando o importador for pessoa física e o produto industrializado para uso próprio, analisando, conjuntamente, a viabilidade do sistema de não cumulatividade típico de tal imposto.

O desembaraço aduaneiro é uma das hipóteses de incidência do IPI, que, por sua vez, pretende gravar as

operações que tem como objeto produto industrializado e onerar o sujeito que realizou o ato industrial e fez o bem sair do âmbito de produção. Deve ainda ser não cumulativo, compensando-se o que for devido com o pago anteriormente a título do mesmo imposto.

Nesses termos, questiona-se a legitimidade da exigência desse imposto quando a importação do produto industrializado for realizada por pessoa física para seu próprio consumo, dada a inexistência de etapa de circulação posterior que gere débitos a compensar com o valor pago na entrada do bem.

Em assim sendo, considerando a importação do produto industrializado como situação atípica, na qual o importador (pessoa jurídica ou natural) funciona como “substituto tributário” daquele que produziu o bem e que situado no exterior não pode ser alcançado pelas leis brasileiras<sup>2</sup>, afirma-se a legitimidade da cobrança do IPI nas importações de produtos industrializados realizadas por pessoas físicas para uso próprio, bem como a inexistência de ferimento a não cumulatividade pela impossibilidade de se creditar da exação paga no desembaraço aduaneiro.

Trata-se de pesquisa bibliográfica que se desenvolve

---

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 208-209.

sob um viés interdisciplinar, porquanto examina conteúdos próprios do Direito Tributário auxiliado por obras do ramo da Economia Internacional e Comércio Exterior. Foi utilizado o raciocínio dedutivo, a partir do exame da base econômica do IPI e da constatação da necessária tributação dos importados suscitar a legitimidade da hipótese que se perfaz no desembaraço aduaneiro.

## **2. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

### **2.1. ORIGEM**

De início, necessário tecer algumas considerações prévias acerca da evolução histórica do tributo, especialmente porque o IPI é considerado sucessor do Imposto de Consumo, no Brasil.

Desde a Emenda Constitucional nº 18/65 que compete a União instituir o imposto sobre produtos industrializados<sup>3</sup>. A atribuição da referida competência decorreu de modificação à Constituição de 1946 que permitia ao ente o decreto de imposto sobre o consumo de mercadorias<sup>4</sup>. Sobreveio, então, o DL 34/66 para alterar a lei 4.502/64, que disciplinava o antigo

---

3 Emenda Constitucional nº 18/65, art. 11, caput.

4 Constituição de 1934, art. 15, II.

tributo, dispondo que o “imposto sobre consumo” passaria a denominar-se “imposto sobre produtos industrializados”<sup>5</sup>.

A Lei 4.502/64, ao dispor acerca do antigo imposto sobre consumo, prevê como hipóteses de incidência: o desembaraço aduaneiro, no que se refere aos produtos de procedência estrangeira e quanto aos de produção nacional, a saída do estabelecimento produtor<sup>6</sup>. Ademais, em relação à incidência do referido imposto na importação, acrescenta ser devido “seja quais foram as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação”<sup>7</sup>.

As referidas disposições permaneceram mesmo após a EC 18/65, razão pela qual se considera que o fato gerador do imposto de consumo é o mesmo do imposto sobre produtos industrializados, e por isso com nome novo de imposto velho<sup>8</sup>. Sobre essa questão observou Aliomar Baleeiro que: “Em verdade, o tributo que, nas águas lustrais da Emenda nº 18/1965 recebeu o nome de ‘imposto sobre produtos industrializados’, é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores”<sup>9</sup>.

---

5 Decreto-Lei nº 34/66, art. 1º.

6Lei 4.502/64, art. 2º, I e II.

7Lei 4.502/64, art. 2º, I e §2º.

8 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** - atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. São Paulo: Método Forense, 2013. p. 468.

9 Ibidem, p. 468.

Com efeito, o antigo nome pautava-se no pressuposto do tributo ser suportado economicamente pelos consumidores e com a EC 18/75 passou a ser denominado pela coisa tributada, o produto industrializado<sup>10</sup>.

Muito embora deva ser considerado que, diante do arquétipo constitucional, o antigo Imposto de Consumo incidia sobre mercadorias e não produtos industrializados. Contudo, a legislação vacila dispondo, por vezes, a incidência do imposto de consumo sobre mercadorias e outras sobre produtos industrializados. Enquanto a Constituição de 1946 concedeu a competência para a União instituir imposto sobre consumo de mercadorias<sup>11</sup>, a lei nº 4.502/64 estabeleceu a incidência do imposto sobre consumo sobre produtos industrializados compreendidos na tabela anexa a lei<sup>12</sup>.

De todo modo, o IPI foi inserido no ordenamento jurídico em substituição ao antigo Imposto de Consumo, de sorte que com a EC 18/75 superou-se as inadequações com as disposições legislativas a respeito do antigo imposto. Certamente, não houve alteração substancial, uma vez que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto<sup>13</sup>.

---

10Ibidem, p. 467.

11 Constituição de 1946, art. 15, II.

12 Lei 4.502/64, art. 1º, *caput*.

13 MACHADO, Hugo de Britto. **O IPI e a importação de produtos industrializados**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 69,

Cumpra observar, que muito além de preocupação eminentemente técnica voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico, mas “por motivos psicológicos tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores leigos não empresários<sup>14</sup>”. Por isso, considera-se que o IPI continua a ser imposto sobre o consumo de bens industrializados<sup>15</sup>.

## 2.2. BASE ECONÔMICA

O antigo Imposto de Consumo, hoje se revela na figura do IPI, uma vez que a mudança de nome do imposto não gerou alteração substancial que afetasse a sua natureza. Com a Constituição Federal de 1988 a competência para instituir impostos sobre “produtos industrializados” (IPI) permaneceu com a União<sup>16</sup>.

No que se refere ao IPI, a Constituição menciona a operação que envolve o produto industrializado<sup>17</sup>. O que nos permite aferir que, em verdade, o núcleo hipotético não se

---

jun/2001, p. 82.

<sup>14</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Não-Cumulatividade Tributária**/ Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2009, p. 459/460.

<sup>15</sup> Idem. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: 2015, p. 292.

<sup>16</sup> Constituição Federal, art.153, IV.

<sup>17</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, §3º, II.

esgota no “produto industrializado”, mas abrange a operação (negócio jurídico) que o tem como objeto. Nesse caso, a incidência do IPI alcança o negócio jurídico que tenha por objeto qualquer bem decorrente de processo de industrialização realizado por um dos contratantes<sup>18</sup>.

Em outras palavras, o imposto sobre produtos industrializados não recai, efetivamente, sobre o produto, mas sobre o negócio jurídico que o permite sair do âmbito de produção. Assim, não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento, mas que o processo de industrialização tenha sido efetivado por um dos sujeitos da operação<sup>19</sup>.

Além do mais, os conceitos de mercadoria e de produto não podem ser confundidos. Produto é qualquer bem produzido pelo homem ou pela natureza <sup>20</sup>, enquanto mercadoria, como o próprio nome sugere, é o bem dotado de “mercância”, disponibilizado no comércio. A tributação a título de IPI alcança os produtos que passaram por processos de industrialização, não os postos em circulação para imediato

---

<sup>18</sup>PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 90.

<sup>19</sup>Ibidem, p. 92.

<sup>20</sup>Ibidem, p. 92.

consumo, pois essa materialidade é atinente a imposto diverso.<sup>21</sup>

No que concerne ao termo “industrialização”, estabelecendo seus contornos, dispôs o Código Tributário Nacional 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”<sup>22</sup>.

Por sua vez, o Regulamento do IPI acrescentou caracterizar industrialização também as operações que modifiquem o funcionamento, o acabamento e a apresentação, de modo que a industrialização possa resultar da transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento (reacondicionamento) e recondicionamento (renovação)<sup>23</sup>.

Em simples palavras, o bem passará por uma série de operações para que resulte o produto industrializado e posteriormente seja transferida sua titularidade através de uma operação (negócio jurídico).

Assim, tem-se na regra matriz de incidência tributária do IPI, que o critério material é a “operação com produtos industrializados”. Ocorre que, o legislador complementar estabeleceu que o imposto sobre produtos industrializados tem

---

<sup>21</sup> Constituição Federal de 1988, art. 155, II.

<sup>22</sup> Código Tributário Nacional, art. 46, parágrafo único.

<sup>23</sup> Decreto 7212/10, art. 4º.

como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída do estabelecimentos industriais e equiparados; a sua arrematação, quando apreendido, abandonado ou levado a leilão<sup>24</sup>.

Contudo, explora-se o IPI incidente na importação, referente a hipótese do desembaraço aduaneiro de produtos industrializados. Considera-se que a operação com produtos industrializados, bem pode ser a importação<sup>25</sup>. Então, é sobre essa importação de produtos industrializados estrangeiros que recairá a exação, de maneira que pode ser firmado como critério material da hipótese: “importar produtos industrializados estrangeiros” (verbo adicionado ao seu complemento).

### **2.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: O DESEMBARAÇO ADUANEIRO**

O Código Tributário Nacional descreve como um dos fatos geradores do IPI o desembaraço aduaneiro. É sabido que, em verdade, o fato gerador concernente ao dito imposto é a operação com o produto industrializado, e que a hipótese

---

<sup>24</sup> Código Tributário Nacional, art. 46, incisos I, II e III.

<sup>25</sup> FOLLONI, André Parmo, **Tributação Sobre o Comércio Exterior**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 128.

trazida pelo artigo mencionado revela o momento em que esse fato pode ocorrer<sup>26</sup>. Nesta senda:

Ora, por se tratar de um ato administrativo, o “desembaraço aduaneiro” da mercadoria nada mais caracteriza do que o critério temporal desta hipótese de incidência (...), já que apenas define o momento em que o tributo será devido, além de não expressar qualquer conduta humana que pudesse ser regulada pela norma. Melhor seria se o legislador complementar tivesse utilizado a terminologia “importar produtos industrializados estrangeiros”, como conduta humana regulada pela norma jurídica, a fim de melhor definir o critério material<sup>27</sup>.

Por vezes o legislador assevera que o fato gerador equivale a um dos aspectos da regra matriz de incidência, no caso, o critério temporal do suposto normativo. Com efeito, o núcleo da hipótese é promover operações com produtos industrializados, que pode ocorrer em circunstâncias de tempo diversas eleitas pelo legislador, de forma que o desembaraço aduaneiro é apenas uma delas.

---

<sup>26</sup>BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 6ª ed., São Paulo: Noeses, São Paulo, 2013, p. 350

<sup>27</sup>TOLEDO, José Eduardo Tellini Toledo, **IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 72.

Paulo de Barros Carvalho explica que, naturalmente, a norma tributária revela um marco temporal em que se dá como ocorrido o fato, dando exato conhecimento aos sujeitos da relação de seus direitos e suas obrigações:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações contidas na suposta regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fenômeno fático descrito, desencadeando o liame jurídico que amarra o devedor e o credor, em função de um objeto, consistente no pagamento de certa prestação pecuniária<sup>28</sup>.

Porquanto, não precisa ser necessariamente uma data, mas elementos que permitem precisar um momento, sendo assim, o desembaraço aduaneiro nada mais é que exteriorização daquele fato que denuncia o momento de sua ocorrência. Assim, constituindo o critério temporal da hipótese, entende-se que a operação com produto industrializado se perfaz se no momento do desembaraço aduaneiro.

Em conformidade com a legislação pertinente, o desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a

---

<sup>28</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra Matriz de Incidência do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros**. op. cit, p. 67.

conclusão da conferência aduaneira<sup>29</sup> com a autorização da entrega da mercadoria ao importador. É resultado do despacho de importação, procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação às mercadorias importadas<sup>30</sup>.

Toda mercadoria procedente do exterior é submetida a esse processo<sup>31</sup>, que será realizado com base em Declaração de Importação (DI) prestada pelo importador no Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior)<sup>32</sup>. Essa declaração pretende colher informações relativa à qualidade e à quantidade dos produtos importados, sua classificação fiscal, ao transporte, data e local e embarque e desembarque, ao regime tributário e valor aduaneiro<sup>33</sup>.

Efetuada o ato do registro da DI, a mercadoria será posta à análise fiscal e direcionada a um canal de conferência aduaneira, através da qual se pretende “identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as

---

<sup>29</sup>Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), art. 571.

<sup>30</sup>Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), art. 542 e seguintes.

<sup>31</sup>Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), art. 483.

<sup>32</sup>Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), art. 491.

<sup>33</sup>FOLLONI, op. cit, p. 96.

obrigações fiscais”<sup>34</sup>. O despacho de importação chegará ao fim com o desembaraço aduaneiro e a conseqüente entrega do bem ao importador<sup>35</sup>.

O recolhimento dos tributos, por sua vez, será efetuado por meio de DARF eletrônico, referente aos créditos tributários lançados pela autoridade aduaneira.

Por essa sistemática, o importador realiza o recolhimento do IPI antes mesmo da sua incidência, uma vez que o desembaraço aduaneiro, como ato final do procedimento, só ocorrerá após o cumprimento das obrigações fiscais.

Nesse sentido, aponta-se que:

...o desembaraço seria um *posterius* em relação à ocorrência do fato jurídico tributário, logo, nesse caso, posterior à constituição da relação jurídica tributária, e posterior também à sua extinção, não podendo ser considerado o momento em que se considera ocorrida a sua incidência. A incidência logicamente já ocorreu antes do cumprimento da obrigação, pois foi justamente a incidência que deu origem à obrigação. Cumprida a obrigação, sobrevém o desembaraço. O desembaraço, portanto, ocorre logicamente depois. Mas parece mais correto considerar que a norma de incidência do IPI incide apenas quando

---

<sup>34</sup>MELO, op. cit, p. 92.

<sup>35</sup> Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), art. 511/512.

do desembaraço aduaneiro, havendo outra norma que prescreva a necessidade de antecipação do pagamento<sup>36</sup>.

Realmente, o recolhimento do tributo ocorre de forma antecipada à própria constituição da obrigação tributária a fim de garantir a efetividade da arrecadação, de modo que o contribuinte só tenha acesso ao bem, diante do cumprimento das obrigações acessórias e a principal.

Em vista disso, Roberto Caparroz de Almeida assevera que, no caso do IPI vinculado às importações, não pode ser exigido o tributo no momento da declaração de importação, porque a imposição legal só se perfaz com o desembaraço aduaneiro<sup>37</sup>. De acordo com o autor: “O que está em causa, segundo nos parece, é uma mera antecipação de eventuais direitos creditórios, esdrúxula manifestação da sanha arrecadatória do Estado Brasileiro”<sup>38</sup>.

Por certo, caso ocorra o extravio do produto, durante o procedimento, ou seja, antes do desembaraço, a incidência do IPI não ocorre, de maneira que os tributos antecipadamente recolhidos devem ser restituídos ao importador<sup>39</sup>. Porquanto:

---

<sup>36</sup> FOLLONI, op. cit, p. 130.

<sup>37</sup> TORRES, Heleno – Coordenação. **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 283.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 283.

<sup>39</sup> Regulamento aduaneiro (Decreto 6.759/09), art. 237, §1º, I;

É imprescindível a efetiva realização do “desembaraço” dos bens, mediante sua liberação pela autoridade aduaneira, em razão do que o desaparecimento dos produtos importados, ou mesmo o abandono no recinto alfandegado, não acarretam o fato gerador do IPI<sup>40</sup>.

Ademais, o desembaraço aduaneiro é colocado como um dos momentos de ocorrência do fato gerador do IPI, que envolve um processo de industrialização, mas que, neste caso, efetivamente o processo de produção ocorre fora do país. Seguindo essa linha, Hugo de Britto argumenta que o ato industrial não seria essencial para a referida tributação, de sorte que poderia ocorrer tanto no país como no estrangeiro.

Dessa forma, com o desembaraço aduaneiro a operação que tem como objeto o produto industrializado perfaz-se, ainda que o processo industrial não tenha sido efetivado dentro do país. A tributação do produto industrializado no exterior está em consonância com a natureza jurídica do tributo, pois se pauta na operação que, de fato, ocorre no território aduaneiro no momento do seu desembaraço.

Considerando que o ordenamento pretende onerar o consumo resultante do ato industrial, mesmo que indiretamente, não teria relevância se a industrialização

---

<sup>40</sup>MELO, op. cit, p. 77.

ocorreu no país ou fora dele. Portanto, entende-se legítima a incidência do IPI na importação, de maneira que os produtos importados sejam alcançados pela tributação assim como os produtos nacionais.

#### **2.4. NÃO CUMULATIVIDADE NO IPI**

A Constituição determina que o IPI seja não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrados nas anteriores”<sup>41</sup>.

A não cumulatividade constitui mecanismo que permite ao contribuinte deduzir dos valores devidos, os já suportados anteriormente, a título do mesmo imposto. Envolve situação pertinente aos tributos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços, uma vez que em todas as operações que o produto industrializado for objeto incidirá o IPI, ora como matéria-prima, produto intermediário, embalagem ou produto final.

Pretende-se, assim, evitar o acúmulo decorrente de incidências sucessivas da mesma exação ao longo da cadeia produtiva do bem<sup>42</sup>. Por isso, fala-se em acúmulo exógeno de

---

<sup>41</sup>Constituição Federal, art. 153, §3º, II.

<sup>42</sup> PAULSEN, op. cit., p. 99.

tributos, considerando que dita cumulação é externa à regra matriz de incidência<sup>43</sup>.

A não cumulatividade é voltada aos impostos plurifásicos e considerada, inclusive, como imprescindível a sua existência. É verdade que, nos casos de tributos monofásicos, em que a cobrança se concretiza em uma só etapa do processo produtivo, não é viável a compensação do tributo pago anteriormente, justamente por inexistir incidência em fase anterior<sup>44</sup>. Realmente, neste caso, não há acúmulo tributário que exija a observância da não cumulatividade.

No caso da importação de produto industrializado por não contribuinte, a regra matriz ocorrerá em apenas uma fase econômica do bem, não havendo continuidade de incidências ao longo da cadeia produtiva. O produto não será objeto de operações futuras, visto que será consumido pelo importador e não posto em circulação. Outrossim, não figurou em negócio anterior, pois inserido no país com a importação, momento em que efetivada a única cobrança a título de IPI.

A operação de importação de produtos industrializados estrangeiros por não contribuintes não está vinculada a ocorrências anteriores ou posteriores de outros fatos jurídicos tributários, perfazendo-se em uma só fase. Não há operações

---

<sup>43</sup>MOREIRA, op. cit., p. 60.

<sup>44</sup>Ibidem, p. 6.

sucessivas ao longo da cadeia econômica do bem, já que a operação com o produto industrializado finda na importação.

Neste ínterim, *Ciro Cardoso Brasileiro Borges* defende que, diante da incidência monofásica não há como visualizar o fenômeno da cumulatividade tributária:

Sucedem-se que não havendo sucessão de fenômenos de incidência de regras-matrizes tributárias da mesma classe sobre fatos jurídicos-tributários de mesma classe em sequência, tendo em vista que a cadeia monofásica se inicia e se perfaz com o acontecimento de apenas um fato jurídico-tributário da respectiva classe, fica prejudicada a visualização do fenômeno da cumulatividade<sup>45</sup>.

Assim, a regra matriz de incidência do IPI na importação não tem aptidão para gerar cadeias plurifásicas, nas quais os fatos jurídicos tributários distintos sucedem uns em relação aos outros, porquanto se tornaria inviabilizada configuração do fenômeno da cumulatividade

Partindo dessas premissas, com a incidência monofásica do IPI na importação realizada por não contribuinte, não há percepção do fenômeno da cumulatividade e, portanto não precisam ser afastados os seus respectivos efeitos. É dizer: não

---

<sup>45</sup> BORGES, *Ciro Cardoso Brasileiro*. **Fenômeno da Cumulatividade e Regras de Não-cumulatividade em face do Sistema Tributário Nacional**. Dissertação de Mestrado da PUC/SP, 2006, p. 35/36.

há cumulatividade a ser evitada, tendo em vista que o IPI incidirá apenas no desembaraço aduaneiro e o produto não figurará como objeto de outras operações já que para uso próprio daquele que o importa.

Liziane Angelotti Meira é incisiva sobre a questão: “A regra da não cumulatividade não se aplica diretamente ao IPI/importação somente porque se trata da primeira operação com o bem industrializado em território brasileiro<sup>46</sup>”. Porém, sendo o importador contribuinte do IPI interno, nas operações subseqüentes poderá usar o crédito do valor pago na importação, pois considerado equiparado a industrial.

Indo adiante, observa-se que pela observância da não cumulatividade a Constituição permite que o contribuinte se desonere dos valores cobrados transferindo o ônus fiscal aos consumidores, pelo mecanismo dos preços das mercadorias. Nesta senda, aquele que industrializa o bem e o transfere na etapa de circulação, não suporta o ônus do imposto, uma vez que o repassa, sucessivamente, até chegar ao consumidor final.

Com efeito, por ser o IPI imposto incidente sobre produtos que serão consumidos pela sociedade, não será aquele que a lei designou ao pagamento do imposto quem suportará em definitivo a carga tributária, pois,

---

<sup>46</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. **Integração Regional e Tributos sobre o Comércio Exterior no Mercosul**. Revista da PGFN, v. 01, 2011, p. 7.

inevitavelmente, os custos relativos ao mesmo serão repassados através do preço aos que o consomem.

Outrossim, em vista da plurifasia, quanto maior o número de fases no caminho da produção e distribuição, maior poderá ser o montante do preço acumulado do produto. Porquanto, pretende-se evitar os efeitos danosos dessa cumulatividade evitando uma injusta repercussão nos preço a ser pago quando o produto adentrar o mercado e afetar o próprio consumo que tem como fim.

Seguindo esse raciocínio, a não cumulatividade funciona como mecanismo “facilitador” para que ônus fiscal seja transferido até o consumidor, e “faz com que, do ponto de vista jurídico, o tributo perpassa todas as etapas em que é exigido e, ao cabo, recaia sobre o adquirente final de bens e serviços<sup>47</sup>”.

Visualiza-se, assim, o fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária, segundo o qual o contribuinte não absorve o impacto econômico do imposto repassando ao consumidor final<sup>48</sup>, situação caracterizadora da classificação do IPI como tributo indireto.

O ordenamento permite a transferência do valor do imposto ao consumidor, que suportará financeiramente a

---

<sup>47</sup>MOREIRA, op. cit., p. 84.

<sup>48</sup>COSTA, op. cit., p. 138.

exação, “resultando daí a conclusão que tais tributos não cumulativos se convertem em tributos sobre o consumo”<sup>49</sup>.

O imposto a ser pago deve ser o mesmo, independentemente do número de etapas existentes entre a produção que tenha sido submetido o bem e a sua disponibilização ao consumidor final, a fim de garantir a neutralidade fiscal. A carga tributária deve ser a mesma para todos os envolvidos no processo de industrialização, de modo que a competitividade no mercado seja influenciada por fatores outros, que não a tributação.

Portanto, a não cumulatividade é determinação constitucional para o IPI, levando em conta a sua incidência plurifásica e permitindo ao contribuinte a dedução dos valores devidos com os anteriormente pagos, através de um sistema de creditamento. O caso da importação envolve hipótese de incidência monofásica desse imposto, assim, não reflete qualquer incompatibilidade perante a regra da não cumulatividade, pois nem sequer pode ser visualizado o fenômeno da cumulatividade, pressuposto para o respectivo afastamento dos efeitos<sup>50</sup>.

Além do mais, ainda que a lei tenha estabelecido como contribuinte aquele envolvido no processo de produção do

---

<sup>49</sup> COSTA, op. cit., p. 476.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 173.

bem e que o disponibiliza no mercado, efetivamente quem suporta a carga tributária é o consumidor do produto industrializado. Isto porque o ordenamento permite que esse contribuinte desonere-se dos valores cobrados, situação viabilizada pela observância da não cumulatividade.

### **3. MERCADO INTERNACIONAL E A NECESSÁRIA TRIBUTAÇÃO DOS IMPORTADOS**

O mercado internacional costuma adotar a norma da desoneração das exportações em detrimento da tributação dos importados. Tributando-se a importação evita-se que os produtos estrangeiros entrem no país livres de carga tributária, pois os colocaria em situação de desigualdade frente à produção interna. Por outro lado, com a saída desonerada dos produtos exportados obsta-se que os nacionais adentrem o mercado internacional “carregando” os impostos que lhe afetam dentro do país.

Não por outra razão, a Constituição Federal estabelece a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior<sup>51</sup>, evidenciando que o Brasil adota o princípio do Estado de destino<sup>52</sup>, escolhendo por onerar o consumo e não a produção.

---

<sup>51</sup>Constituição Federal, art. 153, §3º, III.

<sup>52</sup> Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) – art. XVI.

De acordo com o princípio da tributação no Estado de destino, como o nome já traduz, o gravame será aplicado no destino da mercadoria. O Estado de destino é quem detém a competência para tributar os bens e serviços que serão consumidos em seu território, não levando em consideração o local de produção. Seguindo essa lógica, abstrai-se o local de origem e determina-se o de destino<sup>53</sup>.

Com a implementação do princípio de destino, volta-se a tributação ao consumo interno, inclusive o decorrente de importação<sup>54</sup>. Ao revés, os bens destinados à exportação serão desonerados. Observa, dessa forma, a regra em termos econômicos e comerciais de que não se devem exportar tributos<sup>55</sup>.

O objetivo fundamental do princípio de destino é que a transação internacional seja tributada apenas uma vez no país importador, com a conseqüente exoneração absoluta das imposições já sofridas no país de origem, correspondentes aos estágios anteriores à exportação<sup>56</sup>.

Assim, diante da imunidade do IPI na exportação, o contribuinte credita-se do imposto incidente nas etapas de

---

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 63.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 137.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 116.

<sup>56</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 202.

produção nacional, evitando que seja embutido no preço todo ônus fiscal sofrido internamente e sendo os produtos submetidos a tributação apenas em seu destino.

Do mesmo modo que se pretende com os impostos indiretos desonerar o industrial e/ou comerciante, permitindo-lhe o repasse do ônus fiscal ao consumidor e garantir, por consequência, a neutralidade na concorrência, não seria pertinente que esses mesmos impostos o afetassem no mercado internacional. Portanto é ideal que os produtos saiam do país livres de impostos.

Igualmente, os importados que cheguem ao país livres devem ter seus ingressos gravados do mesmo modo que os produtos nacionais. Ora, é uma questão de tratamento isonômico, pois, o produto estrangeiro seria inserido no mercado brasileiro em condições mais favoráveis que os nacionais certamente tributados.

Por isso, a tributação deve observar o princípio da isonomia, oferecendo aos produtos importados o mesmo tratamento jurídico dado aos nacionais e viabilizando a circulação dos bens em iguais condições no mercado interno. Certamente, a não tributação das importações colocaria os produtos nacionais em situação de desvantagem frente aos importados, pois estes circulariam desonerados, enquanto aqueles carregando todo ônus fiscal embutido no preço.

Outrossim, a Constituição adota expressamente o princípio da neutralidade, dispondo que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir os desequilíbrios da concorrência<sup>57</sup>. Deve o imposto ser indiferente na competitividade e concorrência, bem como na formação de preços de mercado<sup>58</sup>.

Realmente, enquanto não alcançada a plena integração econômica viabilizada pela harmonização tributária, os países continuarão a adotar o princípio de destino, pois se trata de necessidade de defesa da produção interna em consonância com a isonomia e a equidade.

Com fulcro nessas premissas, a incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação não só é legítima, como necessária ao próprio desenvolvimento do país. Porquanto, argumenta-se que: “Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre incidência do IPI e do ICMS<sup>59</sup>”.

#### **4. INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO POR NÃO CONTRIBUENTES**

---

<sup>57</sup> Constituição Federal, art. 146-A.

<sup>58</sup>BALEEIRO, op. cit., p. 475.

<sup>59</sup>Ibidem, p. 480.

As pessoas físicas que trazem produtos do exterior para utilização própria costumam questionar a cobrança desta exação exigida no desembaraço aduaneiro. Consideram que, muito embora realizem a importação do produto industrializado o fazem como consumidores finais, portanto o produto não será posteriormente comercializado, além de não estarem envolvidos no processo de produção do mesmo, que ocorre fora do país.

No geral, pretendem afastar a exigência do imposto por entenderem que como a importação é realizada por não contribuintes e o produto voltado ao próprio consumo, inexistente etapa de circulação posterior que gere débitos a compensar com o valor pago na entrada do bem, restando prejudicado o postulado da não cumulatividade.

Verdade que, o imposto é cobrado nas operações em que o importador não é contribuinte do IPI incidente sobre as operações internas. Porém, ainda que esses sujeitos não exerçam atividade produtiva ou empresarial relativa aos produtos importados, o momento importação não deve ser tratado como as outras operações que ensejam a incidência do dito imposto.

Após apreciação de muitas idéias, compartilha-se do pensamento de André Mendes Moreira, segundo o qual:

A importação de mercadorias é uma

situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa (natural ou jurídica), das figuras do contribuinte de *jure* e de *facto*. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha ICMS e IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador (que paga o tributo que seria devido pelo exportador). Caso o importador não seja contribuinte, ele reunirá as características de contribuinte de *jure* – “por substituição” do exportador situado além-mar – e de *facto*, suportando juridicamente o ônus econômico dos impostos não-cumulativos<sup>60</sup>.

O referido autor evidencia a particularidade da cobrança do IPI no momento do desembaraço aduaneiro, argumentando pela necessária incidência do dito imposto nas importações por não-contribuintes, funcionando estes como “substitutos tributários” daqueles que situados no exterior não podem ser alcançados pelas leis brasileiras. Acrescenta que a exoneração do IPI nas importações realizadas por pessoas físicas, ao mesmo tempo em que fere a igualdade, permite a concessão de benefícios fiscais ao fabricante estrangeiro em detrimento do industrial nacional.

Defende, ainda, a inexistência de ferimento a não cumulatividade, argumento por vezes invocado como

---

<sup>60</sup> MOREIRA, op. cit, p. 208.

obstáculo à consideração da incidência do IPI nesta hipótese, pela impossibilidade do repasse dos valores cobrados posteriormente por meio do preço, já que o importador é o próprio consumidor do produto.

Desse modo, a incidência do IPI quando do ingresso de produtos estrangeiros em território nacional seria plenamente legítima, mesmo quando quem promover a inserção for pessoa física e o produto para utilização pessoal, pois a impossibilidade de recuperação do imposto pago na entrada do bem, por não ser industrial nem equiparado, não impede a observância da não cumulatividade.

Por certo, o pensamento do autor faz todo sentido, tendo em vista que a não cumulatividade pretende evitar que as incidências sucessivas a título do mesmo imposto, nas diversas fases econômicas de um bem, impliquem em ônus tributário elevado, pois repercutiriam nos preços das mercadorias a serem suportados pelos consumidores, desestimulando-os (absolutamente contrário ao que se pretende). Outrossim, se quem promove a importação é o próprio consumidor, este suportará a carga tributária de logo, pois a incidência será única na entrada do produto.

Seguindo esta linha, Leandro Paulsen considera que na importação para próprio consumo, o produto industrializado não figura como objeto de futuras operações que permitam o

creditamento do tributo incidente naquele momento. Salieta o autor:

Note-se que, quando o importador não for contribuinte do IPI, sequer haverá cumulação de incidências a ser evitada. A incidência será única na entrada do produto, qualificando-se o IPI-Importação, no caso, como tributo direto e figurando o importador como contribuinte de direito e de fato, sem que haja qualquer inconstitucionalidade nisso<sup>61</sup>.

Realmente, nos casos das importações referentes a operações realizadas diretamente por pessoas que não são contribuintes e independente da destinação que se dê ao bem importado, a tributação ocorrerá de forma definitiva e sem possibilidade de dedução de valor algum.

Trata-se de situações em que os que realizam a importação não se qualificam como sujeitos passivos em relação à operação de industrialização, não tendo importância o destino a dar ao que se importa. Ademais, nesse caso, buscase equiparar os bens importados com os bens nacionais que poderiam adquirir esse não contribuinte.

Hugo de Brito Machado aponta ser juridicamente possível a cobrança do IPI, considerando o desembaraço aduaneiro como momento que exterioriza o fato gerador,

---

<sup>61</sup>PAULSEN, op. cit., p. 124.

mesmo que o produto não tenha sido industrializado no país, mas no exterior. Em seus termos: “O âmbito constitucional do imposto em tela é o produto industrializado. Basta a existência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização<sup>62</sup>”.

Suscita, ainda, a particularidade da incidência na importação pretendendo finalidades legítimas, como a proteção do mercado nacional:

(...) o IPI incidente na importação não pode ser tratado como adicional do imposto de importação. Trata-se de imposto diferenciado, com características próprias, e, principalmente, com finalidade louváveis; a proteção das mercadorias nacionais e a garantia de igualdade e competitividade com os produtos vindos do exterior.

A incidência do IPI na importação afasta a possibilidade de produtos estrangeiros, livres de tributação no país de origem, ingressarem no Brasil com preços inferiores aos dos produtos nacionais<sup>63</sup>.

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi defende a necessidade de se fazer incidir o IPI nas importações com o fito de resguardar a livre concorrência e os interesses nacionais relativos à produção nacional. Para a citada autora:

A tributação das importações em geral (e da reimportação ou reintrodução no

---

<sup>62</sup> MACHADO, Hugo de Britto, op. cit., p. 77-85

<sup>63</sup> Ibidem, p. 77-85.

território nacional de produtos nacionais exportados) sujeita-se a incidência do IPI e do ICMS. É que ambos devem ser neutros, não podendo provocar distorções nas leis de concorrência e competitividade<sup>64</sup>.

Constitui, assim, modo de proporcionar que o produto estrangeiro circule em iguais condições com o produto nacional, levando em conta o potencial do IPI como instrumento capaz de interferir e gerar repercussões no plano do desenvolvimento nacional.

De forma muito pertinente Liziane Angelotti Meira argumenta que a Constituição oferece a base para instituição e cobrança do IPI na importação pela cláusula do tratamento nacional combinado com os princípios constitucionais que a respaldam, como o princípio da igualdade, do interesse público coletivo, do interesse nacional, a livre concorrência, a busca pelo pleno emprego, bem como a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Completa a autora que:

(...) a previsão constitucional do IPI em conjunto com os princípios que garantem isonomia, livre concorrência, proteção do emprego nacional, livre iniciativa e dignidade da pessoa humana

---

<sup>64</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. **Fundamentos da Tributação Ampla das Importações pelo ICMS e pelo IPI**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 69, jun/2001, p. 326-340.

não apenas autoriza mas exige que os bens importados tenham o mesmo ônus dos nacionais, ou seja, exige a instituição e cobrança do IPI na importação nos mesmos moldes do IPI interno<sup>65</sup>.

De fato, ainda que a Constituição não se refira expressamente à operação estudada, a cobrança do IPI na importação está de acordo com o contexto principiológico que a mesma abarca.

Conclui-se, então, pela legitimidade do IPI na importação. Essa incidência deverá alcançar todas as operações, ainda que o importador seja não contribuinte, pessoa física ou jurídica, e seja qual finalidade for dada ao produto importado, de modo que o importador, enquanto consumidor final do bem suportará o ônus fiscal.

#### **4.1. SISTEMÁTICAS DISTINTAS PARA O IPI E O ICMS**

A partir da Emenda Constitucional de nº 33/2001 as importações passaram a se sujeitar ao ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte habitual do imposto,

---

<sup>65</sup> MEIRA, op. cit, p. 6.

qualquer que seja sua finalidade, assim como sobre serviço prestado no exterior<sup>66</sup>.

Com a edição da referida emenda tornou-se prejudicado entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal que afastava a incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física jurídica não-contribuinte do imposto<sup>67</sup>. Por sua vez, como a Emenda Constitucional n. 33/2001 nada versou sobre o IPI, os argumentos esposados para deslegitimar a sua cobrança na importação por não contribuintes permaneceram.

Sinteticamente, as alegações pela não-incidência fundam-se na inviabilidade da observância da não cumulatividade. Consideram que o importador que não exerce atividade empresarial vê-se diante de operação incapaz de gerar créditos a serem repassados ao longo da cadeia produtiva.

Seguindo essa linha, os consumidores finais, enquanto contribuintes não habituais da exação, não poderiam recuperar o valor pago na entrada dos bens, a qual recairia exclusivamente sobre os mesmos, tornando-a cumulativa. Desse modo, o postulado da não cumulatividade restaria

---

<sup>66</sup> Constituição Federal, art. 155, IX, “a”.

<sup>67</sup>Súmula 660 do STF - Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

inviabilizado pela impossibilidade de aplicar a técnica que lhe garante por meio do sistema de creditamento.

Assim, diante do silêncio constitucional, alguns autores persistiram em afastar a cobrança da exação na importação, argumentando basicamente que, se a Constituição assim que quisesse, assim teria estabelecido. José Eduardo Tellini Toledo é incisivo a respeito do tema:

Se o legislador constitucional tivesse a intenção de que o IPI alcançasse produtos industrializados no exterior, assim teria disposto, como fez em relação ao ICMS (onde o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, prevê a possibilidade de incidência desse imposto ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior)<sup>68</sup>.

Cumprir observar que, tanto o IPI como o ICMS enquadram-se como tributos sujeitos à sistemática não cumulativa. Ademais, são incidentes sobre a produção nacional e oneram efetivamente o consumo, por conseguinte, quando incidentes na importação pretendem o mesmo fim, que é garantir a isonomia frente aos produtos e serviços nacionais.

José Afonso Silva, inclusive, sustenta a identidade econômica entre os mencionados tributos a ponto de se confundirem:

---

<sup>68</sup>TOLEDO, op. cit., p. 75.

Uma análise mais profunda, do ponto de vista econômico, mas até sob certos aspectos jurídicos, demonstrará que estes dois impostos têm a mesma natureza. Rigorosamente, não constituem mais que um só tributo em essência, e só diferem nominalmente e em aspectos secundários. Examinem-se os fatos geradores de ambos e não se vislumbrará diferença fundamental. Dir-se-á que se trata de um e único imposto, bipartido entre a União e os Estados<sup>69</sup>.

Rigorosamente, o IPI e o ICMS distinguem-se apenas pelo fato de o primeiro pressupor uma operação de industrialização, da qual resultará a mercadoria, a ser comercializada<sup>70</sup>.

Essa semelhança é reconhecida pela própria Constituição Federal<sup>71</sup> ao estabelecer que o ICMS não compreenda em sua base de cálculo o montante do IPI quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos<sup>72</sup>.

Trata-se de tributos identificáveis entre si (ainda que não absolutamente), por serem indiretos e que devem observar

---

<sup>69</sup> SILVA, José Afonso. **Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil**. São Paulo: 1968, p. 195-196.

<sup>70</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 200., p. 31.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 32.

<sup>72</sup> Constituição Federal, art. 155, §2º XI.

a não cumulatividade. Esta, por sua vez, não é inviabilizada na importação, mesmo que ausente etapa de circulação posterior do bem que se importa. Portanto, revelam-se afinidades e por isso questiona-se o porquê afasta-se a incidência do IPI, ao mesmo tempo em que se determina a necessária incidência do ICMS.

Dessa forma, não faz sentido que se afaste a incidência do IPI na importação, sobre o argumento de violação a não cumulatividade, se o ICMS incide, necessariamente, no mesmo momento, sem causar nenhum prejuízo a não cumulatividade. Por certo, onde prevalece à mesma razão deve ser aplicada a mesma regra de direito<sup>73</sup>.

#### **4.2. POSICIONAMENTO ATUAL DOS TRIBUNAIS**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.396.488/SC<sup>74</sup>, em sede de recurso repetitivo, firmou entendimento, segundo o qual não incide IPI no desembaraço aduaneiro de veículo importado por consumidor para uso próprio.

De acordo com o referido julgado, o fato gerador da incidência do tributo é o exercício de atividade mercantil ou

---

<sup>73</sup> Clássico aforismo jurídico: “*Ubiademratio ibi idem jus*”.

<sup>74</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.396.488-SC, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 25/2/2015, DJe 17/3/2015. Informativo Nº: 557; Período: 5 a 18 de março de 2015.

assemelhada, de maneira que o consumidor que importa o veículo para uso próprio, sem fins comerciais, não exerce atividade mercantil e assim não pode ser enquadrado na hipótese de incidência do IPI.

Ademais, a própria aplicação do princípio da não cumulatividade afastaria a incidência do imposto, pois o seu abatimento em operação posterior não poderia ser realizado, por envolver importação feita por consumidor, em desacordo com a sistemática prevista pelo Código Tributário Nacional<sup>75</sup>.

Data vênia, a análise da legislação não permite aferir se o importador deve exercer atividade industrial, tampouco se o produto importado deve ter finalidade comercial ou não.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do RE 723651/PR apreciou o tema, fixando o seguinte entendimento: "Incide o imposto de produtos industrializados na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio".

O recurso foi interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que considerou legítima a cobrança do IPI relativamente à importação de veículo automotor. De acordo com este, a destinação final do bem não tem relevância para a definição da incidência do tributo, pouco

---

<sup>75</sup> Código Tributário Nacional, art. 49.

importando se o adquirente é pessoa natural consumidora definitiva do produto. Além do mais, entendeu inexistir ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o importador atua como substituto tributário do exportador não tributado pelas leis brasileiras. Assim, coube ao Supremo decidir a respeito da incidência ou não do IPI nas importações de bens para consumo próprio realizadas por não contribuintes do imposto.

O relator ministro Marco Aurélio negou provimento ao referido recurso extraordinário observando que a Constituição Federal não estabelece imunidade aos importados, alcançando apenas os produtos industrializados que sejam exportados. Destacou a inexistência de qualquer distinção entre o contribuinte ser pessoa física ou jurídica, bem como a irrelevância do fato de o importador exercer atividade comercial ou adquirir o produto para uso próprio<sup>76</sup>.

Sustentou, ainda, que a cobrança do tributo, pela vez primeira, não implica a cobrança em cascata, situação vedada pelo princípio da não cumulatividade. Assim sendo, o referido princípio é cabível apenas diante da incidência seqüencial do mesmo tributo e tratando-se de importação de bem para uso pessoal por pessoa natural ou por pessoa jurídica, não há que

---

<sup>76</sup>Supremo Tribunal Federal, RE n. 723.651/ PR, Relator p/ acórdão Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE723651.pdf>;

se cogitar de alienação posterior sujeita à incidência do IPI. Porquanto: “(...) pressupõe, sempre e sempre, a existência de operações seqüenciais passíveis de tributação”.

Com efeito, a não incidência do IPI nesses casos restaria pelo reconhecimento de isenção sem lei autorizadora, razão pela qual apontou que: “O princípio da não cumulatividade não pode ser invocado para lograr-se, de forma indireta, imunidade quanto à incidência tributária<sup>77</sup>”.

Ademais, suscitou questões relacionadas ao desejado tratamento igualitário e a harmonia de valores, considerando que:

Políticas de mercado, visando à isonomia, devem ser conducentes a homenagear, tanto quanto possível, a circulação dos produtos nacionais, sem prejuízo, evidentemente, do fenômeno no tocante aos estrangeiros. A situação estaria invertida se, simplesmente, desprezando-se a regência constitucional e legal, fosse assentado que não incide o imposto em produtos industrializados de origem estrangeira, fabricados fora do país e neste introduzido via importação<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup>RE n. 723.651/ PR

<sup>78</sup>RE n. 723.651/ PR.

Pelos argumentos expostos, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator negou provimento ao recurso extraordinário. Essa pacificação do tema representa mudança da jurisprudência do STF, uma vez que havia precedentes das duas Turmas em sentido contrário, pautando-se no caso da incidência do ICMS na importação de mercadorias por pessoa não contribuinte do imposto.

Os pontos relacionados no julgado no STF estão em total consonância com o reconhecimento da viabilidade da incidência tributária defendida neste estudo. A despeito dos argumentos contrários, tornou-se evidente a constitucionalidade em questão, bem como foram afastadas as corriqueiras alegações de inobservância da não cumulatividade pela impossibilidade de creditamento e a desqualificação da pessoa física importadora como contribuinte do IPI.

## **5. CONCLUSÃO**

Constatou-se que o IPI incidente nas importações abarca certas particularidades em sua estruturação normativa e merece tratamento distinto ao conferido as outras hipóteses de incidência. Portanto, suscitou-se a legitimidade da cobrança pela União do IPI no desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros.

Essa vinculação do IPI às importações facilita a aplicação de mecanismos como a tributação no Estado de destino. Não por outra razão, o Brasil segue este princípio, escolhendo por onerar o consumo e não a produção. Estabelece-se a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior e os produtos saem livres dos impostos incidentes na produção interna, submetendo-se a tributação em seu destino.

Diante da imunidade dos exportados, imperioso reconhecer a necessária tributação dos importados na perspectiva da Constituição Federal. Envolve não só uma questão de isonomia, mas está de acordo a neutralidade pretendida constitucionalmente.

Nos casos das importações realizadas por aqueles que não se qualificam como sujeito passivo em relação à operação de industrialização independe a destinação que se dê ao bem importado; a tributação ocorrerá de forma definitiva e sem possibilidade de dedução de valor algum. Assim, busca-se equiparar os bens importados com os bens nacionais que poderiam adquirir esse não contribuinte.

A impossibilidade de recuperação do imposto pago na entrada do bem, por não ser industrial, nem equiparado, não reflete qualquer incompatibilidade perante a regra da não cumulatividade, porque se trata de incidência monofásica do

IPI, portanto nem sequer pode ser visualizado o fenômeno da cumulatividade, pressuposto para o respectivo afastamento dos efeitos.

## REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** - atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. São Paulo: Método Forense, 2013. p. 468.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 6ª ed., São Paulo: Noeses, São Paulo, 2013, p. 350

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. **Fenômeno da Cumulatividade e Regras de Não-cumulatividade em face do Sistema Tributário Nacional**. Dissertação de Mestrado da PUC/SP, 2006, p. 35/36.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 200., p. 31.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra Matriz de Incidência do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros**. op. cit, p. 67

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Não-Cumulatividade Tributária**/ Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2009, p. 459/460

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: 2015, p. 292.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Fundamentos da Tributação Ampla das Importações pelo ICMS e pelo IPI**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 69, jun/2001, p. 326-340

FOLLONI, André Parmo, **Tributação Sobre o Comércio Exterior**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 128

MACHADO, Hugo de Britto. **O IPI e a importação de produtos industrializados**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 69, jun/2001, p. 82

MEIRA, Liziane Angelotti. **Integração Regional e Tributos sobre o Comércio Exterior no Mercosul**. Revista da PGFN, v. 01, 2011, p. 7.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 208-209.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 90

SILVA, José Afonso. **Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil**, São Paulo: 1968, p. 195-196

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.396.488-SC, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 25/2/2015, DJe 17/3/2015. Informativo Nº: 557; Período: 5 a 18 de março de 2015

Supremo Tribunal Federal, RE n. 723.651/ PR, Relator p/ acórdão Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE723651.pdf>;

TOLEDO, José Eduardo Tellini Toledo, **IPI – Incidência Tributária e Princípios** Constitucionais. São Paulo: QuartierLatin, 2006

TORRES, Heleno – Coordenação. **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 283

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

