

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

INGRID ARIANA WAGNER

A NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
INDUSTRIALIZADOS NO BRASIL

Florianópolis

2016

INGRID ARIANA WAGNER

A NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
INDUSTRIALIZADOS NO BRASIL

Trabalho de conclusão submetido ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Florianópolis

2016

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, à minha família, em especial, aos meus pais, Carmem e Clóvis, e a minha irmã, Isabelle, por todo o suporte e compreensão ao longo destes 2 anos de especialização;

Aos grandes amigos que conquistei neste curso, Vinícius Loss, Deivid Kistenmacher, Cléber Coan Souza, Henrique Raupp, Jaqueline Gazaniga, Jaqueline Marinho, Caio Renato Oliveira, Ricardo Baggio, Filipe Reinert e Larissa Bortolotto, por terem feito este período repleto de companheirismo e boas lembranças.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto a análise da constitucionalidade e da legalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na subseqüente operação de revenda de produtos importados, realizada pela empresa importadora, sem que haja nova etapa de industrialização ou venda para estabelecimento industrial. Tendo em vista a pacificação do entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que é possível cobrar o IPI – julgamento este com o qual não se coaduna –, o objetivo principal deste estudo é apresentar todas as teses que impossibilitam a incidência do imposto nesta atividade, seja porque não se pode conjugar a dicção do artigo 46, II com o artigo 51, parágrafo único, do CTN, seja por inexistir equiparação, mas sim ficção legal no Regulamento do IPI, seja porque produtos nacionais e nacionalizados devem ser tratados da mesma maneira, seja pelo fato da bitributação ser vedada na Constituição da República.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Imposto Sobre Produtos Industrializados. Importação. Revenda. Produto importado. Superior Tribunal de Justiça.

ABSTRACT

This paper aims at the analysis of the constitutionality and legality of the Tax over Industrialized Products (IPI) for subsequent resale transaction of imported goods carried out by the importing company, without new industrialization stage or sale to an industrial property. Given the pacification pronounced by the Superior Court of Justice in the sense that it is possible to collect the IPI – understanding with which we disagree – the main objective of this study is to present all the arguments that prevent the incidence of the tax in this activity, either because it is not possible to combine the expression of Article 46, II with Article 51, sole paragraph of the National Tax Code, either because does not exist parity, but legal fiction in the IPI Regulation, either because national and nationalized products should be treated similarly, either because double taxation is prohibited in the Constitution.

Keywords : Tax Law. Tax over Industrialized Products. Import. Resale. Imported product. Superior Court of Justice.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 8 |
| 1 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS | 9 |
| 1.1 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS | 9 |
| 1.2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA IMPORTAÇÃO | 15 |
| 1.3 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA..... | 18 |
| 2 A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS..... | 23 |
| 2.1 A INADEQUADA CONJUGAÇÃO DO ARTIGO 46, II COM O ARTIGO 51, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL | 23 |
| 2.2 A IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR AO INDUSTRIAL | 27 |
| 2.3 A IMPOSSIBILIDADE DE SE CONFERIR TRATAMENTO DIFERENCIADO A PRODUTOS NACIONAIS E NACIONALIZADOS | 32 |
| 2.4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA OCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO..... | 34 |
| CONCLUSÃO..... | 37 |
| REFERÊNCIAS | 38 |

INTRODUÇÃO

Com a crescente inserção do Brasil na economia global, é cada vez mais recorrente a importação de bens industrializados estrangeiros por empresas comerciais e importadoras localizadas no País que os revendem a consumidores finais ou a outros comerciantes, sem realizar nenhuma nova etapa de industrialização.

A Receita Federal do Brasil tem entendimento firme no sentido de que, sendo o importador equiparado ao industrial, é devido o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas operações subsequentes de saída do produto industrializado importado.

Ocorre que, por diversos motivos, os tribunais vieram percebendo os erros de tal interpretação, o que culminou, em junho de 2014, na até então pacificação do entendimento sobre a não incidência do IPI na revenda de produtos importados perante o Superior Tribunal de Justiça, visto que tal operação de revenda não se subsume à hipótese de incidência deste imposto, nos termos em que previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Entretanto, no que aqui se defende ser um retrocesso, o STJ reverteu seu posicionamento, em outubro de 2015, de modo a cancelar a incidência do IPI na situação supramencionada.

Com efeito, a atividade tributante dos entes federados deve ser exercida dentro dos parâmetros da Constituição Federal e da legislação tributária, os quais figuram como verdadeiras garantias ao contribuinte ante a atividade arrecadatória exercida pelo Estado. Deste modo, não se pode aceitar que absurdas teses jurídicas façam com que esse contribuinte tenha de atuar em desequilíbrio com seu concorrente, figurando o princípio constitucional da isonomia como um dos mais importantes do Direito Tributário.

Assim, no primeiro capítulo do presente estudo será abordado o IPI tal qual estabelecido na Constituição Federal, bem como o IPI incidente na importação de produtos que sofreram industrialização no exterior, restando, ao fim, a análise do assunto na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No segundo capítulo, apresenta-se todas as teses que impossibilitam a exação do IPI nesta modalidade de revenda, tratando-se da inadequada conjugação do artigo 46, II com o artigo 51, parágrafo único, ambos do CTN, passando-se à análise da impossibilidade de equiparação do importador ao industrial. Após, defende-se, também, a impossibilidade de se conferir tratamento diferenciado a produtos nacionais e nacionalizados, finalizando o capítulo discorrendo-se sobre a inconstitucionalidade da ocorrência de bitributação.

1 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Para o devido aproveitamento do presente estudo, importante é compreender as linhas gerais do Imposto sobre Produtos Industrializados, pois sem uma base a respeito deste imposto, as posteriores conclusões correm o risco de ficarem comprometidas.

O presente capítulo, então, pretende, primeiramente, apresentar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), analisando-o a partir dos preceitos constitucionais. Em seguida, aborda-se o Imposto sobre Produtos Industrializado na importação como forma de garantir a equalização de cargas tributárias incidentes em produtos nacionais e provenientes do exterior. Introduzindo-se o tema do presente estudo, no terceiro subcapítulo, faz-se uma rápida análise da antiga divergência existente no Superior Tribunal de Justiça e que hoje é pacificada no sentido de ser ilegítima a cobrança do IPI na revenda de produtos importados, sem que haja nova etapa de industrialização.

1.1 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

A permissão para se instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) está prevista no artigo 153, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estando delineado nos incisos do parágrafo terceiro. Desta forma, a “regra-matriz de incidência do IPI está contida no art. 153, IV, da Constituição”¹:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)
IV – produtos industrializados; (...)
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”

¹ CARRAZZA, Roque Antônio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal)**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 140, maio/2007. p. 92.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária presta-se a estudar o tributo identificando uma hipótese de incidência à qual se conjuga uma consequência, comumente chamados de descritor e prescritor, respectivamente, os quais possuem critérios identificativos do tributo analisado. Na hipótese, tem-se um comportamento (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial), enquanto na consequência existe um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)², pretendendo o presente subcapítulo delinear cada um desses critérios no que tange ao IPI.

Assim, voltando-se à análise da Constituição, se esta utilizou o termo ‘operações’ (artigo 153, §3º, II), conclui-se, portanto, que o IPI incide sobre a realização de operações jurídicas com produtos industrializados e não sobre o produto industrializado propriamente dito ou sobre a atividade de industrialização³. A doutrina, por sua vez, também reconhece que o IPI é um imposto que incide sobre a realização de operações jurídicas praticadas com produtos industrializados⁴, restando claro que “o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os produtos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização”⁵.

Desta forma, de início, já se é possível inferir que é imprescindível que ocorra a etapa de industrialização para que o IPI seja devido, pois tal desígnio decorre expressamente da Constituição Federal. Desta forma, o legislador infraconstitucional, ao redigir sobre determinado imposto, deve estar alerta ao fato de que a sua hipótese de incidência deve estar compreendida no que se denomina âmbito constitucional do imposto⁶.

Esta reflexão inicial é extremamente valiosa, pois dela advém ser vedado ao legislador infraconstitucional instituir tributo que não seja permitido pelos ditames constitucionais. Vale reproduzir aqui a claríssima e exaustiva lição do insigne jurista Geraldo Ataliba, o qual bem delineou a hipótese de incidência do IPI:

É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239.

³ CUNHA, Frederico Pereira da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de Revenda de Produtos Importados**. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 217. p. 19.

⁴ CARRAZZA; BOTTALLO, *op. cit.*, p. 92.

⁵ VIEIRA, José Roberto. **A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá Editora, 1993. p. 73-74.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. Revista Fórum de Direito Tributário. v. 2. Belo Horizonte, mar./abr. 2003, p. 150.

translativo da posse ou da propriedade do mesmo. Esta definição é jurídica e se despreocupa quer dos ângulos econômicos, do fenômeno subjacente, quer da motivação do legislador ou de seus desígnios. Analisemo-la: a) fato = acontecimento localizado no tempo e no espaço, que modifica a realidade das coisas, porque lhe acrescenta (ou suprime) algo nela existente; b) de um produto = produto é a coisa que se obtém como resultado de um processo de produção, processo esse que é real e concreto e se dá no mundo fenomênico, mas que – para efeito jurídico – deve ser legalmente qualificado; c) sendo industrializado = forma enfática de sublinhar que não é qualquer coisa que pode ser considerada produto industrializado, mas só que, de acordo com a lei, resulta finalmente de uma série de operações mecânicas, físicas e concretas, que caracterizam a industrialização, tal como legalmente qualificada; d) sair = a saída não é a materialidade da hipótese de incidência. É meramente seu aspecto temporal. A saída é o momento qualificado pela lei como de consumação do processo concreto que redundou na obtenção (produção) do produto. É erro lógico e conceitual grave supor que a “saída” seja hipótese de incidência de qualquer tributo. É mero aspecto temporal, quer do ICM (v. Souto Maior Borges, RDA 103), quer do IPI; e) do estabelecimento produtor = a essência da materialidade da hipótese de incidência do IPI está na dinâmica, em si, do fato de o produto sair de uma origem juridicamente qualificada: o “estabelecimento”, onde ocorre o processo concreto (conjunto de operações mecânico-físicas) que redundou no produto final; f) em razão de um negócio jurídico = não é toda e qualquer saída que consuma – como o quer a lei – o processo industrial. Não é qualquer saída que faz presumir a conclusão do ciclo econômico, considerado pelo legislador como unidade fática materialmente tributável, mas só a saída decorrente de um negócio jurídico: só a saída de produto que tenha sido objeto de um negócio jurídico⁷.

Assim, o “IPI deve, por injunção constitucional, ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e impulsioná-lo para fora do estabelecimento produtor, mediante a celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade”⁸.

Como a operação translativa da propriedade ou posse do produto industrializado é um fato complexo tanto no mundo fenomênico quanto na esfera jurídica, cabe à lei escolher um momento preciso no tempo (critério temporal) ao qual se atribui o efeito de constituir a relação jurídico-tributária. Esse momento, que é o aspecto temporal da hipótese de incidência, e não a própria hipótese de incidência, no caso do IPI, foi escolhido como sendo o momento da saída do produto do estabelecimento industrial. Assim, considera-se realizada a operação com produtos advindos de industrialização no momento em que se dá a saída de tal produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

Tendo em vista que na cadeia produtiva o produto pode sofrer várias transformações por diferentes estabelecimentos, esse imposto será devido a cada operação em que preceda uma etapa de transformação do produto em um novo. Assim, o IPI será suportado sempre para o consumidor/contribuinte seguinte, o qual poderá abater tal valor quando proceder à nova operação envolvendo o produto, de modo a garantir a não cumulatividade do imposto.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência do IPI**. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978. p. 3.

⁸ CARRAZZA; BOTTALO, *op. cit.*, p. 93.

No que tange à repercussão do tributo, a carga econômica do IPI é sempre suportada por uma terceira pessoa e não pelo contribuinte que realizou o fato jurídico de forma efetiva. Quem suporta o pagamento do IPI, portanto, é o consumidor final que adquire o produto industrializado, pois no valor pago pelo produto já está inclusa a quantia paga do imposto devido a cada modificação do produto no processo de industrialização⁹.

Ocorre que o valor suportado pelo consumidor final a título de IPI será diminuto, uma vez que a Constituição Federal (artigo 153, §3º, II) determinou a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. A não cumulatividade impede, desta forma, que o IPI onere em cascata a produção, proibindo incidências sucessivas nas operações que fazem parte da cadeia produtiva, o que, caso contrário, acarretaria na tributação da mesma base, primeiramente como insumo e, depois, como parte de outro insumo ou produto, até o produto final.

Veja-se um exemplo. Suponha-se, para efeitos didáticos, que a alíquota incidente na presente situação seja de 10%. O industrial A adquiriu matéria-prima por R\$ 100,00, suportando um IPI de R\$ 10,00, incluso no valor pago por A que, embora recolhidos pela empresa anterior, a ele foram transferidos. Assim, a indústria A, abrirá uma conta crédito de R\$ 10,00 pelo IPI.

Essa empresa A, então, procede à industrialização, vendendo o produto resultante pelo valor de R\$ 200,00, tendo que pagar R\$ 20,00 de IPI. Nesta etapa, compensando-se o crédito de R\$ 10,00 com o débito de R\$ 20,00, veja-se que o valor suportado por B é de apenas R\$ 10,00. Não fosse o princípio da não-cumulatividade este valor seria de R\$ 30,00.

A empresa que adquiriu esse produto por R\$ 200,00, por sua vez, também terá direito a crédito de R\$ 20,00 que poderá ser compensado com o débito advindo de nova operação tributável, assim seguindo até o final da cadeia produtiva. Quando o produto chegar ao comerciante, por não mais haver a industrialização do produto, e sim apenas a sua revenda, não há a incidência do IPI.

Veja-se no exemplo que, muito embora o IPI seja suportado por aquele que adquiriu o produto, o imposto sempre é cobrado daquele que efetuou a sua industrialização. E de outra maneira não haveria de ser, vez que tendo a Constituição disposto “sobre ‘produtos industrializados’, o legislador só pode eleger como sujeito passivo a pessoa que esteja

⁹ GONÇALVES, Antonio Baptista; DELMONDES, Bruna Melão. **CONTROVÉRSIAS RELATIVAS À COBRANÇA DE IPI** – Análise jurisprudencial acerca da possibilidade de bitributação *o bis in idem*. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 12, n. 68, mar./abr.2014. p. 26.

vinculada ao cerne do IPI, ou seja, quem mantenha relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que, voluntariamente, realiza o respectivo fato gerador¹⁰.

Desse modo, tendo ficado estabelecido, linhas acima, que o IPI é devido assim que se realize a operação jurídica que promova a saída dos produtos industrializados do estabelecimento que as produziu, por óbvio, o sujeito passivo do IPI será aquele que produziu o produto, isto é, o industrial ou o a ele equiparado¹¹:

O importante a considerar, aqui, é que o termo industrializado, na norma de competência do artigo 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação. Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto 'in natura': não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes. É por isso que não incide IPI na venda de produto por comerciante ao consumidor; neste caso não há operação com produto industrializado por nenhum deles.¹².

Com efeito, “a circunstância da Constituição não haver indicado a pessoa que deva ser caracterizada como devedora do IPI não significa que a lei complementar (CTN, art. 146, III, a) possa indicar pessoa estranha às atividades pertinentes à industrialização de produtos”¹³.

Disto se depreende, portanto, que qualquer mecanismo que venha a ser criado pelo legislador com a finalidade de obter o pagamento do IPI de pessoas que não realizaram etapa de industrialização, deve ser considerado completamente inaceitável, vez que o rol de contribuintes não pode ser ampliado sem a observância das características constitucionais.

Neste momento, estando claro que a hipótese de incidência do IPI é realizar operações jurídicas com produtos industrializados, considerando-se tais operações ocorridas no momento da saída dos produtos dos respectivos estabelecimentos industriais, curial é se analisar o que vem a ser ‘produto industrializado’.

De acordo com o permissivo constitucional constante do art. 146, III, a, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. Assim, especifica o parágrafo

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação do Direito Tributário**: impostos, taxas, contribuições. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 75.

¹¹ VIEIRA, *op. cit.*, p. 110.

¹² PAULSEN, Leandro. **DIREITO TRIBUTÁRIO**: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 280.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação do Direito Tributário**: impostos, taxas, contribuições. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 76.

único do artigo 46 do Código Tributário Nacional¹⁴, que produto industrializado é aquele que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo,

No entanto, tal definição é em demasiado genérica, pois os termos utilizados pelo Código, por sua vez, também demandam definição, eis que dúvidas podem surgir a respeito do que venha a ser, em cada caso concreto, as palavras ‘natureza’, ‘finalidade’ ou ‘aperfeiçoe’.

Nesta senda, para aprimorar o entendimento deste dispositivo, temos os importantes ensinamentos de Cleber Giardino, configurando o produto industrializado como o resultado da elaboração industrial:

O IPI, como delineado na Constituição, é um imposto que necessariamente haverá de prever, na descrição da materialidade de sua hipótese de incidência, a existência de um *produto*, ou seja, de uma coisa material, corpórea. Mais do que isso, um bem ou uma coisa que foi produzida, que é um resultado de elaboração industrial. Não se trata de produção artística, artesanal ou extrativista. Exclui-se, portanto, deste conceito, assim o produto pecuário, como o agrícola, o pesqueiro e os demais produtos entendidos como extrativos, à luz de uma conceituação comum. Bem assim os objetos de arte e os produtos de artesanato que não podem – à luz dos critérios constitucionais – significar resultado de processo industrial.

Com a produção empresarial, por outro lado – obra humana (ação do homem) sobre a matéria-prima, transformando-a na sua natureza, utilidade, função, ou aplicação – tem-se o perfazimento, em essência, dos conceitos constitucionalmente pressupostos de ‘industrialização’ e de ‘produtos industrializados’, necessários para o reconhecimento da existência da competência da União, em matéria de IPI. O resultado deste desempenho – do processo industrial – é o produto industrializado. A materialidade, portanto, da hipótese de incidência do IPI deve colher esse produto, para que respeitadas estejam as exigências constitucionais¹⁵.

Diante de tais considerações, muito embora seja sempre necessária a análise de cada caso concreto, importante foi o art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) ao trazer o que é considerado produto industrializado. Tal dispositivo estabeleceu que é industrializado o produto que tenha sido objeto de modificação de natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade, ou objeto de aperfeiçoamento para consumo como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, acondicionamento e renovação¹⁶, o que permitiu o melhor entendimento acerca do produto objeto do IPI.

¹⁴ “Art. 46. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

¹⁵ GIARDINO, Cleber. **Conflitos sobre produção industrial**. Revista de Direito Tributário, v.13-14. p. 138.

¹⁶ “Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único): I - a que, exercida

Quanto à base de cálculo do IPI, cabe a rápida menção de que este será o valor da operação efetuada com o tributo, como visto no exemplo sobre a não cumulatividade. Por sua vez, a alíquota será definida de acordo com o princípio da seletividade, o qual permite ora se estimular ora se desestimular a produção e aquisição de determinado produto, em geral, tributando-se a mais os bens supérfluos e a menos os bens essenciais.

Finalizado o estudo do presente subcapítulo, temos a seguinte regra-matriz de incidência tributária do IPI:

Descritor:

Critério Material: realizar operações com produtos industrializados.

Critério Espacial: qualquer ponto do território nacional, visto se tratar de imposto de competência da União.

Critério Temporal: o momento da saída dos produtos industrializados dos respectivos estabelecimentos industriais.

Prescritor:

Critério Pessoal: o sujeito ativo é a União; o sujeito passivo é o estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

Critério Quantitativo: a base de cálculo é o valor da operação; a alíquota é aquela prevista na Tabela do IPI.

1.2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA IMPORTAÇÃO

Embora o presente estudo trate de etapa posterior à importação do produto industrializado, importante esclarecer os aspectos do IPI incidente na importação, no

sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

momento do desembaraço aduaneiro, constituindo uma nova regra-matriz de incidência tributária.

O desembaraço aduaneiro é ato posterior à conferência aduaneira dos bens importados e imediatamente anterior à entrega destes ao importador, ou seja, em outras palavras, é o desembaraço que libera os bens e consubstancia a sua entrega ao importador¹⁷. Como se percebe, portanto, o desembaraço é um momento, escolhido pelo legislador para configurar o tempo em que a incidência do IPI deve ocorrer, muito embora o legislador do artigo 46 do CTN tenha a ele se referido como fato gerador, o que já na deflagra a atecnia jurídica na redação do dispositivo.

De acordo com o já exposto, o critério material do IPI é realizar operações com produtos industrializados (no caso, operação de importação), de modo que o desembaraço aduaneiro é, na realidade, apenas o critério temporal da regra matriz de incidência do IPI na importação. “O desembaraço aduaneiro apenas marca o instante em que se inaugura a obrigação tributária do IPI, nunca a sua hipótese de incidência propriamente dita”¹⁸. Ora, o legislador infraconstitucional deve obedecer ao que a Constituição Federal dispôs sobre o IPI, sendo-lhe vedado criar um imposto que não tenha critério material.

Outro ponto relevante é que, ainda que alguns autores questionem a constitucionalidade do IPI – Importação, acredita-se que tal imposto se faz necessário para equalizar as cargas tributárias dos produtos estrangeiros trazidos ao País com aquelas cargas às quais estão sujeitos os produtos produzidos nacionalmente.

Se o produto tem sua origem em solo nacional, ele será tributado pelo IPI no momento em que sair do estabelecimento industrial, após o processo de industrialização. Por sua vez, quando o produto tem a sua origem de industrialização em estabelecimento industrial localizado no exterior, a incidência do IPI sobre tal produto se dará quando da importação, no momento do desembaraço aduaneiro. Esta incidência na importação cumpre a função equalizadora das cargas tributárias incidentes sobre os produtos industrializados, colocando-os em pé de igualdade saudável no mercado interno.

De fato, se não houvesse a incidência do IPI na importação, “quem importasse produtos industrializados levaria vantagens econômicas em relação a quem os adquirisse no mercado interno, já que, apenas nesta hipótese, suportaria o ônus fiscal”¹⁹, o que constituiria

¹⁷ MACHADO, *op. cit.*, p. 152.

¹⁸ VIEIRA, *op. cit.*, p. 98.

¹⁹ CARRAZZA; BOTTALLO, *op. cit.*, p. 100.

sério fator de desequilíbrio da isonomia e da equidade concorrencial entre o comerciante de produto nacional e o de produto importado.

Assim, a distinção entre o Imposto sobre a Importação e o IPI na importação é clara. O Imposto sobre a Importação tem caráter extrafiscal, constituindo-se como instrumento da atuação do Estado na regulação do comércio exterior, tendo como função precípua a proteção da indústria nacional. A tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação “presta-se simplesmente para estabelecer a igualdade entre produtos industrializados no exterior e seus similares industrializados no Brasil”²⁰:

Pelo contrário, os outros principais tributos incidentes na importação de bens ou serviços, a saber, o IPI, o ICMS, o PIS/Cofins e o ISS, diferentemente do Imposto de Importação, não têm qualquer função reguladora do comércio exterior, mas tão somente a de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre os bens e serviços importados e aqueles produzidos domesticamente. Como no comércio internacional os países tendem, como regra, a eliminar toda a tributação sobre os produtos por eles exportados, a incidência do IPI, do ICMS, do ISS e do PIS/Cofins na importação serve apenas para fazer com que os bens ou serviços importados sejam onerados pelos mesmos tributos que gravam a produção e circulação interna de bens e serviços, de forma a evitar uma “discriminação inversa” que, na não incidência desses tributos, deixaria o bem ou serviço importado com custo tributário inferior ao daqueles aqui produzidos²¹.

Desta forma, é possível perceber que enquanto o Imposto sobre a Importação tem finalidade extrafiscal, o Imposto sobre Produtos Industrializados na importação possui função equalizadora. É por isso que não é indicada a reunião do Imposto sobre a Importação e do IPI em um só imposto, vez que as alterações deste e daquele são influenciadas por diferentes políticas, dada a função de cada um.

Note-se, ainda, que essa função equalizadora do IPI ocorre no momento do desembaraço aduaneiro e não na revenda do produto pelo importador-comerciante. Se a União entende necessária a intervenção para desestimular a importação de produtos, protegendo a indústria nacional, deve utilizar o Imposto sobre a Importação, mas jamais criar nova hipótese de incidência de IPI sem que ocorra novo processo de industrialização antes da revenda.

Sendo assim, resta justificada a incidência do IPI em toda a importação de produtos industrializados, ainda que a empresa importadora não seja estabelecimento industrial que proceda a nova etapa de industrialização. No momento em que o produto é nacionalizado,

²⁰ MACHADO, *op. cit.*, p. 158.

²¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 184, jan./2011. p. 30.

contudo, para que exista nova incidência do IPI, aí sim se faz necessária a ocorrência de nova etapa de industrialização.

Finalizado o estudo do presente subcapítulo, temos a seguinte regra-matriz de incidência tributária do IPI na importação:

Descritor:

Critério Material: realizar operações de importação de produtos industrializados.

Critério Espacial: repartições aduaneiras em qualquer ponto do território nacional, visto se tratar de imposto de competência da União.

Critério Temporal: o momento do desembaraço aduaneiro.

Prescritor:

Critério Pessoal: o sujeito ativo é a União; o sujeito passivo é o importador.

Critério Quantitativo: a base de cálculo é o valor da operação; a alíquota é aquela prevista na Tabela do IPI.

1.3 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA

Em que pesem os argumentos expostos até o presente momento, a jurisprudência não tem sido pacífica quanto ao caso de cobrança do IPI na revenda de produto importado. Na verdade, nem mesmo o Superior Tribunal de Justiça, até pouco tempo atrás, tinha a solução para a questão. Enquanto a 2ª Turma da Corte Superior defendia a possibilidade da cobrança, a 1ª Turma entendia pela ilegalidade da exação, com a qual aqui se coaduna.

A 2ª Turma asseverava que não tem relevância o importador não ter industrializado o produto antes da saída de seu estabelecimento para venda no mercado interno, sustentando que a Constituição autoriza a tributação de produto industrializado e não a operação de industrialização do tributo.

Tal interpretação, contudo, é de todo impensável. A tributação não é sobre o produto, mas sobre operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização. Ser produto industrializado é fator estático (o produto enquanto tal será sempre "produto"), não podendo ser considerado fato jurídico tributável.

Interpretação mais precária ainda era a de que a lei (art. 46, II, CTN) institui como fato gerador do IPI a saída de produtos industrializados de estabelecimentos industriais e, uma vez que a lei equipara os importadores a estabelecimento industrial (art. 51, II, CTN), o IPI deve ser cobrado quando da saída para revenda do produto industrial importado pelo importador. Vejam-se os dispositivos:

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

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

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

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

Mais uma vez, tal argumento não merece respaldo, pois se está confundindo os critérios material e temporal da regra-matriz de incidência tributária. O que ocorre é que o momento que a legislação tributária considera ocorrida a operação de venda de produto advindo de industrialização é o da saída do produto do estabelecimento industrial, com sua venda a terceiros. Esta saída é apenas o critério temporal da operação que resultou a venda do produto, e não o seu fato gerador em si. E isto, por razões óbvias: não há como se tributar a mera industrialização sem a venda; da mesma forma que é impossível tributar-se o produto pelo simples fato de ele ser o que é.

Nessa esteira, ante a divergência de opiniões entre a 1ª e 2ª Turma do STJ, a 1ª Seção desta Corte, que reúne ambas as turmas, julgou, em 11 de junho de 2014, os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.398.721/SC²², colocando fim à controvérsia e decidindo pela impossibilidade de incidência do IPI na revenda de mercadoria importada que não tenha se sujeito a nova etapa de industrialização pelo importador (veremos mais à frente que este

²² O EResp nº 1.398.721/SC é assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Consequentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização. Embargos de divergência conhecidos e providos.”

entendimento, porém, já foi alterado, em julgamento de recurso repetitivo representativo da controvérsia datado de 14 de outubro de 2015).

Segundo a decisão proferida nos referidos Embargos, é necessário que haja industrialização ou aperfeiçoamento do produto importado para que o IPI incida na saída para o mercado interno. Para a mercadoria importada e revendida sem modificações ao mercado nacional, o único momento de incidência do IPI é na importação.

A decisão da 1ª Seção, como se verá ao longo deste trabalho, foi deveras acertada, afinal, já de início é possível observar que houve a confusão dos critérios material e temporal, quando o legislador chamou de fato gerador o critério temporal do IPI. A explicação deste comum equívoco é trazida por Paulo de Barros Carvalho:

O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Exacerbando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores e os jurisperitos passaram a dar o nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um, o que muito contribuiu para o desalinhamento teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceituais²³.

Considerando que a carta constitucional jamais pode ser desrespeitada, resta claro que o processo legislativo deve observar o que nela está definido. Desse modo, mesmo que o processo legislativo não tenha sido tecnicamente perfeito – afinal, não é obrigatório que os legisladores tenham formação jurídica – toda e qualquer interpretação que seja feita a respeito de qualquer lei, decreto ou regulamento deve se dar apreciando o que está previsto na Constituição. Isto é, se a Constituição estabelece como critério material a realização de operações com produtos advindos de industrialização, não pode a lei estipular como fato gerador do IPI a mera saída de tais produtos de um estabelecimento:

O fato gerador do IPI não o é a saída do produto importado do estabelecimento do importador. Por motivo de logística arrecadatória e aferibilidade, a saída do produto industrializado foi escolhido como momento, em regra, de ocorrência do fato gerador, embora não seja essa a conduta tributável²⁴.

Assim, o entendimento da Fazenda, de que o IPI deve ser tributado tanto na importação do produto importado industrializado quanto no momento da saída do mesmo

²³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 266.

²⁴ MORAES, Augusto Fauvel de. **Não incide IPI na revenda de produtos importados**. Revista Consultor Jurídico. 1 mar. 2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-mar-01/augusto-fauvel-nao-incide-ipi-revenda-produtos-importados>> Acesso em: 03 out. 2014.

produto do estabelecimento importador, incorre em verdadeira confusão de critérios, e, portanto, foi superado neste julgamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. Isso porque a Fazenda considera como hipótese de incidência apenas o critério temporal, esquecendo-se que para a existência de possibilidade de cobrança do IPI ser legítima é imprescindível que o sujeito passivo, no caso, o importador-comerciante, pratique o ato descrito no critério material de realizar operações com produtos que industrializou²⁵. Não praticando atos de industrialização ou a ele equiparados, a exação é, portanto, indevida.

A cobrança do IPI ante a suposta ocorrência de nova hipótese de incidência, tendo por base o mesmo produto importado ao qual já incidiu o IPI importação, sem que haja processo de industrialização posterior a esta importação, em que pese a aparente regularidade de sua aplicação, ante a estrita interpretação literal da norma, na verdade importa em ofensa aos critérios da regra-matriz de incidência tributária à luz da Constituição Federal²⁶.

Entretanto, embora aqui se considere acertado os efeitos desta decisão proferida pela 1ª Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.398.721/SC, em 11 de junho de 2014, é importante ressaltar que este não é mais o entendimento que prevalece no Superior Tribunal de Justiça. Em 14 de outubro de 2015, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC, sob o rito dos recursos repetitivos representativos da controvérsia, a 1ª Seção do STJ decidiu de maneira diametralmente oposta àquela de 2014. O julgado foi assim ementado:

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

²⁵ GONÇALVES; DELMONDES, *op. cit.*, p. 37.

²⁶ GONÇALVES; DELMONDES, *op. cit.*, p. 42.

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

Assim, pelo fato do processo ter sido submetido ao rito dos recursos repetitivos, a partir de então o entendimento exarado no julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC será, obrigatoriamente, aplicado a todos os demais casos envolvendo a mesma controvérsia, de modo que a legalidade da incidência do IPI na revenda de produtos importados que não sofreram industrialização no Brasil se torna pacífica na Corte Superior.

Vale lembrar que este debate não há de ser apreciado futuramente pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que o pretório excelso já se manifestou no sentido de que esta discussão é de índole infraconstitucional²⁷.

²⁷ Agravo em Recurso Extraordinário nº 895.140.

2 A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS

Como visto no capítulo anterior, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de ser legal a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados na revenda de produtos importados. Desta forma, por não se concordar com o atual posicionamento da Corte Superior, ao longo do presente capítulo serão abordados todos os argumentos pertinentes à defesa da não incidência do IPI na subsequente operação de revenda de produtos importados, realizada pela mesma empresa importadora nas situações em que não há nova etapa de industrialização efetuada pelo importador, tampouco venda a estabelecimento industrial. Em outras palavras, será impugnada a cobrança do IPI quando da venda, pela empresa importadora, dos produtos importados aos consumidores finais e não contribuintes do imposto.

O estudo se inicia tratando-se acerca da inadequada conjugação do artigo 46, II com o artigo 51, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional, passando-se à análise da impossibilidade de equiparação do importador ao industrial. Após, defende-se, também, a impossibilidade de se conferir tratamento diferenciado a produtos nacionais e nacionalizados, finalizando o capítulo discorrendo-se sobre a inconstitucionalidade da ocorrência de bitributação.

2.1 A INADEQUADA CONJUGAÇÃO DO ARTIGO 46, II COM O ARTIGO 51, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No regime do art. 146, III, a, da Constituição Federal²⁸, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição das hipóteses de incidência dos impostos nela discriminados. Portanto, não cabe à lei complementar definir as hipóteses de incidência dos impostos, mas, sim, estabelecer normas gerais sobre tais definições, uma vez que a hipótese de incidência já está prevista na Constituição Federal, como visto no capítulo anterior. Essa

atribuição é desempenhada, atualmente, pela Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) que, embora editada como lei ordinária, foi recepcionada pela Constituição Federal com *status* de lei complementar²⁹.

Assim, antes de iniciar qualquer análise a respeito do que atine à incidência do IPI na venda de produtos importados, curial colacionar dois artigos do Código Tributário Nacional, que tratam, respectivamente, do fato gerador e do sujeito passivo do IPI. Aqui já vale lembrar a imprecisão do legislador ao utilizar a expressão fato gerador, pois, como já se teve a oportunidade de salientar, trata-se apenas do critério temporal da hipótese de incidência, a qual vem acompanhada, ainda, dos critérios material e espacial.

Eis a transcrição integral dos artigos 46 e 51 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

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

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

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

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

Da rápida leitura dos dispositivos acima transcritos, fácil é compreender o argumento da Fazenda, a qual, interpretando-os literalmente – e, pior, esquecendo-se dos preceitos da Constituição Federal –, busca respaldar a cobrança do IPI na venda de produtos importados.

O entendimento da Fazenda (e, agora, também do STJ) baseia-se na conjugação do inciso II do artigo 46 com o parágrafo único do artigo 51, defendendo que, tendo o inciso II do artigo 46 definido como fato gerador do IPI a “saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51” e constando desse parágrafo “qualquer estabelecimento de importador”, não haveria impedimentos ao legislador ordinário para exigir o IPI na saída do

²⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

²⁹ MACHADO, *op. cit.*, p. 150.

produto importado do estabelecimento do importador³⁰. No entanto, a interpretação destes enunciados não pode se restringir à literalidade da lei, não se esquecendo, jamais, de observar os preceitos constitucionais ligados à questão. É por tudo isso que a percepção da Fazenda não merece prosperar.

Sem entrar no mérito de que o artigo 46 do Código Tributário Nacional, na verdade, enumera em seus três incisos o critério temporal da hipótese de incidência do IPI (afinal, este equívoco do legislador já foi tratado em tópico específico), analisar-se-á este dispositivo tal como está escrito.

Assim, veja-se que são três os fatos geradores escolhidos pelo legislador, a saber: a importação de bem estrangeiro, a produção de bem nacional e a arrematação de bem abandonado, sendo, portanto, tais momentos aqueles correspondentes às possíveis formas de entrada do bem no circuito econômico de sua utilização³¹. Por sua vez, o artigo 51 do CTN enumera em seus incisos os quatro contribuintes que podem praticar os três fatos geradores do artigo 46 do mesmo Código, sendo eles o importador, o industrial, o comerciante de produtos sujeito ao imposto que os forneça ao industrial e o arrematante.

Essa não paridade entre o número de fatos geradores e de contribuintes é essencial para garantir a não-cumulatividade deste tributo, prevista constitucionalmente, pois enquanto nas situações de importação e arrematação a correspondência salta aos olhos, para analisar a saída de bem industrializado é necessário um pouco mais de acuidade. Explica-se:

Com efeito, o que ocorre na importação e na arrematação de bens abandonados é bastante simples. Como em relação aos bens importados é no desembaraço aduaneiro que se dá a ‘entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização’, ato instantâneo praticado pelo importador, é possível haver uma perfeita correspondência entre o fato gerador previsto no inciso I do artigo 46 como sendo o ‘desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira’ e o contribuinte elencado no inciso I do artigo 51, que é o ‘importador’. Quanto à arrematação de bens abandonados e levados à leilão – bens estes que ou foram descaminhados ou retirados irregularmente de estabelecimentos industriais – é no momento da arrematação que ocorre a ‘entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização’, ato também instantâneo e praticado pelo arrematante, sendo também nesta hipótese, possível, a perfeita correspondência entre o fato gerador previsto no inciso III do artigo 46 como sendo a ‘arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão’, e o sujeito passivo mencionado no inciso IV do artigo 51 como o ‘arrematante’. Assim, tanto o importador quanto o arrematante promovem a ‘entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização’ por meio de atos simples e instantâneos, respectivamente o desembaraço aduaneiro e a arrematação³².

³⁰ CARNEIRO, Rogério David. **O Gatt e a Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados**. Revista Dialética de Direito Tributário. n° 223. p. 155.

³¹ TROIANELLI, *op. cit.*, p. 33.

³² *Ibid.*, p. 34

Por outro lado, na industrialização que ocorre em território nacional, o produto, até se tornar aquilo que sairá do estabelecimento industrial e que sofrerá a exação, recebe, aqui, uma série de insumos, produtos intermediários e embalagens. Tal acepção é de extrema relevância uma vez que para a regra da não-cumulatividade ser passível de cumprimento, faz-se necessária a cobrança do IPI também destes insumos, produtos intermediários e embalagens, mesmo que não tenham sofrido industrialização.

Assim, o comerciante que fornece tais itens deve sofrer a exação do IPI para que o industrial que os adquire possa se creditar de tal valor, de modo a compensá-lo com o IPI incidente sobre a venda do seu produto:

Portanto, para se preservar a não cumulatividade é preciso que mesmo o comerciante que forneça para o industrial produto sujeito ao IPI seja contribuinte deste imposto, pois, caso contrário, não poderia o estabelecimento industrial adquirente tomar qualquer crédito. É exatamente por este motivo que o fato gerador ‘saída dos estabelecimentos’ prevista no inciso II do artigo 46 correspondam, não um, mas dois contribuintes; não só o ‘industrial’ referido no inciso II do artigo 51 como também ‘o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior’ mencionado no inciso III deste mesmo artigo³³.

Feita essa reflexão, a correlação entre os incisos do artigo 46 com os incisos do artigo 51 é patente. O parágrafo único do artigo 51, por sua vez, ao estabelecer que “para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”, tem o condão somente de assegurar o princípio da autonomia dos estabelecimentos, “não influenciando, de forma alguma, na correspondência entre os incisos dos artigos 46 e 51”³⁴ do Código Tributário Nacional.

Revela-se, portanto, completamente indevida a ampliação da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN:

Quando se trata de mercadoria de produção nacional, o fato gerador está firmado no momento em que a coisa sai do estabelecimento do contribuinte *de jure*, como tal considerados o industrial, ou o comerciante ou quem a lei equiparar a um ou outro (art. 51, n^{os} II e III). Só podem ser estas pessoas no inciso II. Tecnicamente, o dispositivo não está bem redigido, pois remete ao art. 51, onde não se fala em estabelecimento e do qual há menção ao importador ou arrematante, que não tem pertinência com o inciso II do art. 46³⁵.

³³ Ibid., p. 34 e 35.

³⁴ Ibid., p. 35.

³⁵ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 343.

Assim, tendo o importador já efetuado o pagamento do IPI quando da importação do produto, não faz sentido que lhe seja novamente cobrado no momento que der saída ao produto importado. Todavia, por óbvio, o IPI será devido mais uma vez nas hipóteses em que o importador se comportar como um dos contribuintes dos incisos II ou III, isto é, respectivamente, quando industrializar ou vender para estabelecimento industrial o produto que importou.

2.2 A IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR AO INDUSTRIAL

Deste modo, uma vez afastada a possibilidade de conjugação do inciso II do artigo 46 com o parágrafo único do artigo 51, ambos do Código Tributário Nacional, resta analisar se a equiparação prevista no inciso II do artigo 51 (“contribuinte do imposto é o industrial ou quem a lei a ele equiparar”) incluiria o comerciante de produto importado. Vale lembrar, aqui, a restrição apresentada no final do subcapítulo anterior, no qual já se estabeleceu que, quando o comerciante de produto importado o industrializar ou o vender para estabelecimento industrial, o IPI será devido.

Como o artigo 51, II, do CTN estabeleceu que também é industrial quem a lei equipara, aqueles que defendem a nova cobrança do IPI na venda de produtos importados justificam-se no fato de ter a Lei 4.502/1964 (Lei do IPI), no inciso I de seu artigo 4^o³⁶, equiparado o importador a estabelecimento produtor, ou seja, de que estaria a lei fazendo aquilo previsto e permitido no inciso II do artigo 51 do CTN.

No entanto, de início já é válido salientar que a Lei 4.502/64 é anterior ao Código Tributário Nacional, o qual, ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados, arrolou quatro contribuintes no artigo 51, sendo um deles o próprio importador. Desta forma, se o importador já é contribuinte do IPI no CTN, a equiparação do art. 4^o acima mencionado se torna desnecessária:

Assim, a partir do momento em que o Código Tributário Nacional passa a definir como contribuintes do IPI, de forma autônoma e independente, não só o industrial – antigo ‘estabelecimento produtor’ – mas também o importador, o arrematante e o comerciante que venda ao industrial bem sujeito ao IPI, deixa de fazer sentido a

³⁶ “Art. 4^o Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;”

equiparação do importador e do arrematante ao estabelecimento produtor prevista no inciso I do artigo 4º da Lei 4.502/64, por não haver necessidade de se equiparar ao contribuinte quem *já é* contribuinte do imposto³⁷.

Ora, se os incisos do artigo 51 já contemplam como contribuintes o importador, o comerciante que venda ao industrial bem sujeito ao IPI e o arrematante (incisos I, III e IV, respectivamente), o inciso II deste mesmo artigo ao trazer a possibilidade de fazer equiparações ao industrial, com certeza, não lhes diz respeito. Muito pelo contrário, o inciso II do artigo 51 só se justifica quanto àqueles que, mesmo não sendo industriais, “exercem o papel normalmente cabível ao industrial, de promover a ‘entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização’ quanto a bem de produção nacional”³⁸. Exemplos deste industrial por equiparação seriam o encomendante na operação de industrialização por encomenda e, ainda, as filiais e demais estabelecimentos que negociem produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Não bastasse tais argumentos, a própria expressão “equiparação” está equivocada, pois a previsão contida na lei se trata de verdadeira ficção, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico. Muitas vezes, para que a norma jurídica possa atingir seus objetivos o legislador necessita se valer de certos artifícios, de modo a criar realidades jurídicas que não condizem com o mundo real. A construção de tais mecanismos, no entanto, encontra seu limite na Constituição Federal, para evitar, justamente, que as criações legislativas afrontem direitos e garantias constitucionais.

Assim, neste primeiro momento, insta distinguir equiparação e ficção:

Equiparação é o artifício, usado pelo legislador, para igualar situações que, posto dessemelhantes, apresentam pontos de identificação. Trata-se, pois, de um artifício, que busca equalizar sob a óptica do Direito, coisas diferentes, dispensando-lhes o mesmo tratamento. Como se vê este fenômeno tem por principal consequência submeter a situação equiparada ao mesmo regime jurídico que lhe seria aplicável, caso efetivamente se tratasse daquela a que se igualou.

Ficção, de seu turno, aceita como verdadeiro o que se sabe imaginário.

O *Corpus Iuris Civilis* já registrava: “fictio est falsitas pro veritate accepta” (a ficção é a falsidade tomada por verdade).

Estamos, pois percebendo que, na ficção, o ato mais do que improvável ou inverossímil, é *falso* e, nesta medida, jamais será real. É um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica³⁹.

³⁷ TROIANELLI, *op. cit.*, p. 36.

³⁸ *Ibid.*, p. 36.

³⁹ CARRAZZA; BOTTALLO, *op. cit.*, p. 98.

Com efeito, é possível concluir que, no campo tributário, o legislador não pode fazer uso de ficções legais como se equiparações fossem, pois se estaria pondo em risco os direitos constitucionais dos contribuintes. O Código Tributário Nacional, inclusive, traz em seu artigo 110⁴⁰ que a lei instituidora do tributo não pode ignorar ou alterar conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pela Constituição Federal. Afinal, não se pode admitir que o legislador esteja livre para transformar qualquer pessoa em contribuinte do IPI, sob pena de se desvirtuar preceitos constitucionais como o da isonomia.

Desta forma, estabelecidas as premissas de que a equiparação pressupõe pontos de semelhança em situações diversas e de que a ficção legal é vedada pelo nosso ordenamento jurídico pelo fato de se declarar real algo que é totalmente falso e impossível, cabe se iniciar a análise da legislação que equiparou o importador à industrial quando da revenda dos produtos que importou, a fim de verificar se a hipótese trata-se de verdadeira equiparação ou, então, de ficção.

Como visto, o artigo 51, II, do CTN dispõe que o contribuinte do IPI é o industrial ou quem a lei a ele equiparar, do qual decorre a conclusão de que é sujeito passivo passível do IPI o industrial, seja por natureza, seja por equiparação. Todavia, importante recordar que tal equiparação deve possuir limite, pois, “para que alguém possa validamente vir equiparado a industrial, é mister presente em relação a este, pontos de identificação fortes o bastante para tornar tributariamente irrelevantes as diferenças secundárias que entre eles existem”⁴¹.

Sendo assim, tendo em vista que o parágrafo único do artigo 46 do CTN estabelece que industrializar produto é submetê-lo à operação que lhe modifique o consumo ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, é imprescindível que o industrial por equiparação, mesmo não sendo industrial, realize atos de alguma forma relacionados com os acima citados.

Para que haja equiparação, mostra-se fundamental a existência de processo de industrialização que se assemelhe ao disposto no artigo 46, parágrafo único, do CTN, pois são necessários pontos de afinidade entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento industrial por equiparação legal:

⁴⁰ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁴¹ CARRAZZA; BOTTALLO, *op. cit.*, p. 99.

Industrial por equiparação legal é aquele que está de algum modo ligado a uma das hipóteses de incidência do imposto, mas, a rigor não poderia ser tido como industrial. A equiparação legal tem por fim evitar questionamentos, mas não pode ser arbitrária, vale dizer, a lei não pode equiparar qualquer pessoa ao industrial, apenas para dele cobrar imposto, sem que exista um elo entre aquele que é equiparado a industrial e a atividade de industrialização ou de comercialização do produto dela resultante. É imprescindível a existência de alguma relação entre o industrial por equiparação legal e a hipótese de incidência do imposto⁴².

Portanto, em situações nas quais a equiparação ocorre, diga-se, de maneira forçada e arbitrária, em realidade não se está diante de uma equiparação, mas, sim, de uma ficção, artifício este que além de afrontar o Código Tributário Nacional, desrespeita a própria Constituição Federal, visto que há a cobrança de um tributo em desconformidade com os preceitos por ela estabelecidos. Isso porque “a imperatividade das normas constitucionais – dispostas no ápice da pirâmide jurídica – repugna os preceitos compostos por ficções, na medida em que altera fundamentalmente a materialidade tributária e os princípios que adota”⁴³.

É o que ocorre no Regulamento do IPI (RIPI), Decreto nº 7.212/2010, que equipara a estabelecimento industrial qualquer estabelecimento importador que der saída aos produtos que importar:

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

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

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

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

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

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

Da leitura dos dispositivos acima colacionados, é possível perceber que a atecnia constante da legislação infraconstitucional se manteve também no Regulamento do IPI. Muito embora tal Regulamento seja mais claro ao equiparar o importador ao industrial, as críticas tecidas até o momento também lhe cabem perfeitamente, ainda mais ao se considerar que a função dos decretos é apenas de garantir a fiel execução das leis, jamais podendo criar

⁴² Ibid., p. 99.

⁴³ MELO, *op. cit.*, p. 79.

obrigações diversas das contidas na lei que busca regulamentar, conforme o art. 84, IV, da Constituição Federal⁴⁴.

Como se pode observar, os artigos supratranscritos do Regulamento do IPI prescrevem que o estabelecimento importador é equiparado a industrial, daí resultando que a saída da mercadoria importada do seu estabelecimento, faz o importador ter de sujeitar-se à incidência do IPI. No entanto, de acordo com o apresentado até este momento, tais disposições do Decreto que regulamenta o IPI não possuem respaldo no Código Tributário Nacional, restando claro que o que existe não é uma equiparação legal, mas uma ficção, cuja finalidade é “possibilitar a incidência do IPI para quem, não sendo industrial (nem podendo ser validamente a ele equiparado), revende ou transfere produtos importados”⁴⁵. Ora, o importador deve recolher o IPI apenas no ato do desembaraço aduaneiro de produtos industrializados, pois, a partir desta ocasião, as suas operações em nada se assemelham com as de um industrial, mas, sim, com as de um comerciante.

Desta forma, na venda do produto importado inexistente a afinidade com o processo de industrialização, o qual, como estudado anteriormente, é imprescindível para que se tenha a relação de equiparação. O importador equiparado a industrial não pode ser qualificado como contribuinte, pois “não pratica ato relativo à industrialização, constituindo uma aberração jurídica (inconstitucionalidade) a exigência do IPI relativamente aos negócios que realiza”⁴⁶. Pensar de maneira contrária implicaria reconhecer a atribuição de tratamentos iguais a situações diferentes, além de afrontar o princípio da isonomia, insculpido no artigo 150, II, da Constituição da República⁴⁷.

Considerando que a carta constitucional permitiu a instituição de imposto sobre produtos industrializados, é evidente que será contribuinte somente a pessoa que pratica a industrialização, eis que o comerciante do produto em nada pode ser equiparado àquele que fabrica. É por isso que o Código Tributário Nacional e a legislação normatizadora do IPI são considerados inconstitucionais por alguns doutrinadores ao caracterizarem como contribuinte

⁴⁴ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

⁴⁵ CARRAZZA; BOTTALLO, *op. cit.*, p. 101.

⁴⁶ MELO, *op. cit.*, p. 78.

⁴⁷ “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;”

peças estranhas à realização de sua materialidade constitucional⁴⁸, o que ocorre, no caso em estudo, quando se exige o pagamento de IPI na simples revenda de produto importado, sem que haja nova etapa de industrialização.

2.3 A IMPOSSIBILIDADE DE SE CONFERIR TRATAMENTO DIFERENCIADO A PRODUTOS NACIONAIS E NACIONALIZADOS

Estabelecidas a impossibilidade de conjugação do artigo 46, II com o artigo 51, parágrafo único, do CTN, bem como a inexistência de equiparação, mas sim de ficção legal no Regulamento do IPI, a partir de agora, passar-se-á à análise da impossibilidade de se conferir tratamento diferenciado a produtos nacionais e nacionalizados.

A Constituição Federal, no inciso II do seu artigo 153⁴⁹, faz referência a produtos nacionais e nacionalizados, de modo a colocá-los no mesmo nível, sem qualquer ressalva, restrição ou distinção⁵⁰. Assim, tendo a Carta Magna equiparado o bem nacionalizado ao produto nacional sem qualquer ressalva, resta claro o impedimento à norma infraconstitucional de lhes aplicar regimes tributários distintos.

Como no desembaraço aduaneiro há o pagamento de todos os tributos devidos na importação, este momento sinaliza a nacionalização dos produtos industrializados importados, por se incorporarem ao sistema produtivo e/ou mercantil nacional:

Na verdade, o comerciante importador tem dois chapéus, um de importador, outro de comerciante, que, como bons chapéus que são, não podem ocupar a mesma cabeça ao mesmo tempo; o que faz com que até o momento da nacionalização pelo regular desembaraço aduaneiro ele use o chapéu de importador, e, depois desse momento, use o de comerciante⁵¹.

Desse modo, se, na saída do bem industrializado importado do estabelecimento importador, esta empresa importadora está atuando como comerciante de bem já

⁴⁸ MELO, *op. cit.*, p. 79.

⁴⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

⁵⁰ TROIANELLI, *op. cit.*, p. 31.

⁵¹ *Ibid.*, p. 32.

nacionalizado, não se justifica que dela seja feita a cobrança do IPI que não é exigido dos comerciantes que vendem o mesmo produto industrializado fabricado no País.

Isto é, a cobrança do IPI, mais uma vez, na venda de produtos industrializados importados, nas hipóteses em que não houve nova etapa de industrialização tampouco venda para estabelecimento industrial, demonstra a nítida ocorrência de uma maior carga tributária em relação a esses produtos e, por conseguinte, aos importadores que também são comerciantes. Tal diferenciação é facilmente identificável quando se analisa a tributação do IPI referente ao produto nacional e ao produto importado nacionalizado.

Suponha-se que a empresa A é uma comerciante, enquanto a empresa B é uma importadora que comercializa o produto que importa. Quando a empresa A adquire do fabricante determinado produto industrializado pelo preço de R\$ 100,00, em que incide uma alíquota de 10% sobre a saída deste produto do estabelecimento do fabricante, e depois o revende por R\$ 200,00, a carga total do IPI é de R\$ 10,00, pois incide apenas na saída do produto do estabelecimento industrial e não na sua revenda pelo comerciante. Como visto, isso ocorre porque o comerciante não exerce qualquer ato de industrialização, tampouco o revende a outro estabelecimento industrial.

Por outro lado, o raciocínio efetuado pela Fazenda não segue esta mesma lógica quando diz respeito às atividades da empresa B, a qual representa, no exemplo, uma importadora que revende o produto que importa, atuando como comerciante. Neste caso, a empresa B, ao importar o mesmo produto por R\$ 100,00, deve pagar R\$ 10,00 no desembaraço aduaneiro, e, ainda, R\$ 20,00 quando revender o produto por R\$ 200,00, pois, segundo a Fazenda, quando a importadora der saída ao produto importado deve haver nova incidência do IPI. Assim, como os R\$ 10,00 pagos no desembaraço se tornam crédito, conforme a regra da não-cumulatividade, a empresa B poderá compensar tal quantia na segunda incidência, restando um IPI total de R\$ 20,00 (R\$ 10,00 do desembaraço e R\$ 10,00 da saída do estabelecimento importador/comerciante).

Fica evidente, portanto, que muito embora a empresa A e a empresa B, quando deem saída ao produto em questão de seus estabelecimentos, atuem como comerciantes, o legislador e a Fazenda criaram uma ficção legal para cobrar o IPI apenas da empresa B, aquela importadora que, posteriormente, procede à revenda do produto importado, o qual, em verdade, já é um produto nacionalizado e que não pode receber tratamento diverso do nacional.

Veja-se que a carga tributária de IPI incidente sobre o produto nacionalizado, importado pela empresa B, é duas vezes maior que a carga de IPI suportado pela empresa A

na venda de produto nacional. Assim, uma vez evidenciada a diferença de tratamento entre o produto nacional e nacionalizado, e, por conseguinte, entre contribuintes em situações iguais, fica ainda mais cristalina a afronta ao princípio da isonomia⁵² insculpido no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal⁵³.

Com efeito, caso se permita a dupla incidência do IPI, o importador suportará um ônus adicional que não teria caso houvesse adquirido o mesmo produto industrializado no Brasil. “Foi justamente esse espírito de evitar que contribuintes-importadores sejam discriminados que norteou a maciça diretriz jurisprudencial, no sentido de que, no mercado interno, deve ser assegurado, a produtos nacionais e estrangeiros, o mesmo tratamento tributário⁵⁴”.

2.4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA OCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO

Outro ponto que impede a incidência do IPI na revenda de produtos importados por aquele que os importou (nos casos já delimitados em que não há industrialização feita pelo importador, tampouco venda a estabelecimento industrial) é a questão da bitributação, a qual é, constantemente, confundida com a figura do *bis in idem* e que, portanto, faz-se mister diferenciar.

A competência tributária, distribuída pelo constituinte em caráter privativo a cada ente federado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), é o motivo pelo qual a bitributação não tem lugar no ordenamento jurídico brasileiro. A bitributação é, portanto, tributação inconstitucional; ocorrendo na situação em que dois ou mais entes da Federação instituem tributo sobre o mesmo fato. Cada ente tem atividades específicas sobre as quais pode instituir impostos, tratando-se, pois de uma garantia constitucional ao contribuinte que impede a ação arbitrária dos entes na busca pela arrecadação financeira. O *bis in idem*, por sua

⁵² Ibid., p. 40-41.

⁵³ “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;”

⁵⁴ CARRAZZA; BOTTALLO, *op. cit.*, p. 104.

vez, consiste na múltipla tributação de um mesmo fato pelo mesmo ente federado, o que, no entanto, não é vedado constitucionalmente:

A distinção de multiplicidade de tributação, no Direito Tributário Nacional, entre bitributação e *bis in idem*, já não oferece dúvidas ou problemas de qualquer natureza, tão definidos estão os conceitos: a dupla tributação pela mesma entidade caracteriza o *bis in idem*. Quando se tratar de múltipla ou dupla tributação de vários sujeitos ativos ou entidades tributantes, caracteriza-se a bitributação, vedada pela Constituição⁵⁵.

Veja-se, pois, que o *bis in idem* é lícito, a não ser, obviamente, quando viole alguma limitação constitucional. A bitributação, porém, sempre é inconstitucional, visto que contraria a competência tributária entregue a cada um dos entes pela Constituição Federal, ensejando a disputa entre os diferentes entes pela arrecadação.

No caso do importador que, posteriormente revende o produto industrializado importado, atuando como comerciante, sem realizar previamente qualquer ato de industrialização, a incidência do IPI implica em uma tributação da mera circulação econômica do bem. Em se tratando de saída de produtos importados e destinados diretamente à comercialização, está-se diante de uma mera circulação de mercadorias, o que constitui hipótese de incidência do ICMS e não do IPI. Veja-se que o mesmo fato jurídico gera a cobrança de dois impostos por entes federados distintos (Estado-membro e União, respectivamente), o que caracteriza a ocorrência de bitributação.

Os produtos industrializados, quando importados prontos e acabados, não se sujeitam a nenhuma nova etapa de industrialização e, se o importador assim os revender, o IPI não deverá mais uma vez incidir, visto que, após o desembaraço aduaneiro até a revenda do produto, não há qualquer ato que o modifique, transforme ou aperfeiçoe para consumo. Na realidade, no momento da revenda o que ocorre é a comercialização do produto, em que o importador figura como um comerciante que vende mercadorias ao consumidor final.

Assim, para a incidência do IPI, é necessário que haja um negócio jurídico que tenha por objeto um bem submetido por um dos contratantes a algum processo que possa ser caracterizado como industrialização:

Pressupõe, pois, a industrialização e a saída do produto de estabelecimento industrial. Assim, o IPI incide nas operações que participa o industrial que industrializou o produto, mas não, e. g., na venda por comerciante ao consumidor

⁵⁵TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 33.

porque, embora possa se tratar de produto industrializado (como adjetivo), não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante, ou seja, não se tem a industrialização como parte daquela operação.⁵⁶

Por outro lado, nos casos em que o importador proceder à nova industrialização e, então, à revenda, não haverá bitributação, uma vez que estarão consubstanciados tanto a hipótese de incidência do IPI quanto do ICMS, o primeiro em decorrência da industrialização do bem e o segundo pela circulação deste, restando clara a distinção entre o aspecto material de ambos os impostos.

Deste modo, notória se torna a ampla gama de razões pelas quais a incidência do IPI na revenda de produtos importados não industrializados no Brasil não é possível; seja porque não se pode conjugar a dicção do artigo 46, II com o artigo 51, parágrafo único, do CTN, seja por inexistir equiparação, mas sim ficção legal no Regulamento do IPI, seja porque produtos nacionais e nacionalizados devem ser tratados da mesma maneira, seja pelo fato da bitributação ser vedada na Constituição da República.

⁵⁶ PAULSEN, *op. cit.*, p. 294.

CONCLUSÃO

No presente trabalho, verificou-se que não é possível a incidência do IPI na revenda pelo importador de produtos industrializados importados. O importador-comerciante realiza duas atividades distintas. Na primeira, figura como importador de produto importado, devendo pagar IPI no desembarço aduaneiro para equalizar sua carga tributária com a do produto produzido nacionalmente, de modo que este não fique em desvantagem competitiva no mercado interno.

A segunda atividade realizada pelo importador-comerciante é o comércio dos produtos industrializados que importa, sem a realização de nenhuma nova etapa de industrialização, motivo pelo qual não deve incidir nova cobrança de IPI (a não ser, é claro, que a venda se dê para estabelecimento industrial, conforme o caso, a fim de se manter a não cumulatividade do tributo na cadeia produtiva).

Foi visto neste estudo, que a cobrança do IPI é indevida por inúmeros motivos. Primeiro, por ser inadequada conjugação do artigo 46, II com o artigo 51, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional, depois, ante a impossibilidade de equiparação do importador ao industrial. Após, defendeu-se, também, a impossibilidade de se conferir tratamento diferenciado a produtos nacionais e nacionalizados, finalizando discorrendo-se sobre a inconstitucionalidade da ocorrência de bitributação que se daria com o ICMS.

Contatou-se que, em menos de 2 anos, a jurisprudência até então pacificada do Superior Tribunal de Justiça mudou diametralmente. Em julgamento segundo o rito dos recursos repetitivos, passou-se a entender pela legalidade da incidência do IPI na revenda de produtos importados industrializados que não sofreram industrialização no País, entendimento este com o qual, todavia, não se concorda, consoante o que se pôde expor acima.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência do IPI**. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- CARNEIRO, Rogério David. **O Gatt e a Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 223, abr./2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antônio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal)**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 140, maio/2007.
- CUNHA, Frederico Pereira da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de Revenda de Produtos Importados**. Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo, n. 217, out./2013.
- GIARDINO, Cleber. **Conflitos sobre produção industrial**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v.13-14.
- GONÇALVES, Antonio Baptista; DELMONDES, Bruna Melão. **CONTROVÉRSIAS RELATIVAS À COBRANÇA DE IPI – Análise jurisprudencial acerca da possibilidade de bitributação o *bis in idem***. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 12, n. 68, mar./abr.2014
- MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a Importação de Produtos Industrializados**. Revista Fórum de Direito Tributário. v. 2. Belo Horizonte, mar./abr. 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação do Direito Tributário: impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- MORAES, Augusto Fauvel de. **Não incide IPI na revenda de produtos importados**. Revista Consultor Jurídico. 1 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mar-01/augusto-fauvel-nao-incide-ipi-revenda-produtos-importados>> Acesso em: 03 out. 2014.
- PAULSEN, Leandro. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 2^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 184, jan./2011.

VIEIRA, José Roberto. **A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI:** texto e contexto. Curitiba: Juruá Editora, 1993.