

# DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IPI NA *PRIMEIRA SAÍDA*

*Andréa Medrado Darzé Minatel*<sup>1</sup>

Sumário: 1. O objeto do presente estudo. 2. Da impossibilidade de incidência do IPI sobre a mera revenda de produto importado industrializado.

## 1. O objeto do presente estudo

A despeito de não se tratar de matéria nova, o tema da invalidade da exigência do IPI nas saídas de produtos importados industrializados para o mercado interno, promovida por estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando essas mercadorias não tenham sofrido qualquer processo industrialização, se mantém atual, já que permanece pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal o **Recurso Extraordinário nº 946.648**, que afetou a presente matéria à sistemática da repercussão geral.

---

1. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do curso de especialização do IBET e do COGEAE. Foi Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Foi Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogada no Estado de São Paulo.

A experiência profissional, enriquecida pela oportunidade de integrar o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, mostra que o entendimento do Fisco é firme em sentido contrário, razão pela qual vem sendo reiteradamente lavrados e, na absoluta maioria dos casos, mantidos, autos de infração que exigem IPI nessas circunstâncias.

A proposta do presente trabalho é justamente enfrentar esta questão, identificando os limites estabelecidos pelo próprio ordenamento para a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

## **2. Da impossibilidade de incidência do IPI sobre a mera revenda de produto importado industrializado**

A Constituição Federal, em seu artigo 153, IV, outorgou competência para União instituir Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos seguintes termos:

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

**IV – produtos industrializados.**

Ou seja, autorizou o constituinte que a criação de imposto que venha incidir sobre esta específica materialidade: *produtos industrializados*.

O Código Tributário Nacional, no exercício da competência fixada no artigo 146, III, da Constituição Federal, estabeleceu normas gerais sobre o presente imposto, traçando de forma mais pormenorizada suas possíveis hipóteses de incidência:

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

I – o seu **desembarço aduaneiro**, quando de procedência estrangeira;

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

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

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

Como é possível perceber, o legislador complementar, em estrita observância dos limites constitucionais, positivou **rol taxativo** das hipóteses de incidência do IPI, do qual não pode o legislador ordinário, muito menos o aplicador da lei se distanciar. São elas: **(i)** industrializar produtos; **(ii)** desembaraçar produtos industrializados estrangeiros; e **(iii)** arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados e levados a leilão. Assim, somente quando o sujeito passivo praticar uma dessas três atividades é que o Fisco poderá legitimamente exigir o pagamento de IPI. Do contrário, ter-se-á arbítrio, cobrança sem fundamento de validade.

Mas, o legislador complementar não se limitou a fixar as hipóteses de incidência do IPI. Definiu, também, expressamente o **conceito de produto industrializado** para fins de incidência deste imposto, como sendo “*o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo*” (artigo 46, parágrafo único, do CTN).

O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502/64, como não poderia ser diferente, adotou essa mesma definição do conceito de “industrialização” para efeitos de incidência do IPI:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. **Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto**, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e

consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.

Como se vê, referidos dispositivos legais são claros ao prescreverem que somente haverá industrialização quando o estabelecimento realizar qualquer **alteração da natureza, finalidade, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto**. Não sendo implementada qualquer dessas atividades pelo estabelecimento, não há que se falar em industrialização, tampouco, a princípio, em permissivo legal para a incidência do IPI.

Sobre a definição de produto industrializado para fins de incidência do IPI, são precisas as palavras de Eduardo Domingos Botallo:

Assim, estamos diante de um produto industrializado, na acepção do art. 153, da Constituição Federal e do art. 46, parágrafo único, do CTN, sempre que um bem *in natura* é **submetido a um processo industrial do qual resulte alteração de sua natureza ou finalidade ou que possibilite sua melhor utilização**, para satisfazer uma necessidade humana.<sup>2</sup>

Exceção feita aos incisos I e III do artigo 46 do CTN, que tratam de situações específicas e particulares, quais sejam, a importação ou a arrematação, nos demais casos, para se autorizar a incidência do IPI não basta que a operação envolva produto industrializado. É necessário que a industrialização tenha sido realizada na própria operação que envolve o produto. Em outras palavras, é condição ***sine qua non*** para a exigência do IPI com fundamento no artigo 46, II, do CTN, que o próprio estabelecimento que dê saída ao produto

---

2. BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 41.

**tenha realizado qualquer das atividades que se ajustem ao conceito de industrialização, ou seja, que altere a natureza, finalidade, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto.**

Também nesse sentido são as lições de José Eduardo Tellini Toledo:

Com isso não se quer dizer que sobre o simples produto industrializado, assim que fabricado, e mesmo sem que houvesse qualquer “saída” do estabelecimento industrial (ou equiparado), poderia incidir o IPI.

Pelo contrário.

Como já mencionado, **para que haja a incidência do IPI, no caso ora sob análise, é necessário que haja a conjugação da “operação” – como processo de industrialização – resultando no “produto industrializado”, bem como da “operação”, como sinônimo de “ato” ou “negócio jurídico”.**

Em outras palavras, a mera existência de um produto industrializado, sem que a saída seja decorrente de um “ato” ou “negócio jurídico”, não é suficiente para ensejar a incidência de IPI.

**De outro lado, a existência de um “ato” ou “negócio jurídico”, sem que se esteja diante de um produto resultante de um processo de industrialização, também não dará ensejo à incidência do IPI.**

Em síntese, por tudo quanto foi exposto até o presente momento, pode-se concluir que para a incidência do IPI é necessária a realização de operações no sentido de processo) das quais resultem produtos industrializados e desde que seja posteriormente acompanhado por uma saída decorrente de um “ato” ou “negócio jurídico” que envolva a transferência de sua titularidade).<sup>3</sup>

Cabe aqui um esclarecimento. De fato, em se tratando do inciso I do artigo 46 do Código Tributário Nacional, o legislador elegeu como hipótese de incidência do IPI o próprio desembaraço aduaneiro de produtos industrializados.

---

3. TOLEDO, José Eduardo Tellini. *IPI Incidência Tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 70.

Já no que se refere ao inciso III desse mesmo dispositivo legal, o legislador se satisfaz com a mera arrematação de produto industrializado, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Ou seja, em ambos os casos o legislador complementar autorizou a incidência do IPI sem que a operação envolva em si a industrialização de produtos.

Note-se, todavia, que esses dispositivos legais apenas não colidem com a Constituição da República, a qual outorga competência para União instituir imposto exclusivamente sobre **produtos industrializados**, justamente por presumir que a industrialização ocorreu na operação imediatamente anterior, seja no exterior, seja no Brasil.

Isso não ocorre, todavia, quando o fundamento legal da exigência é o inciso II do artigo 46 do CTN, e nem poderia ser diferente. De fato, como a hipótese de incidência do IPI nesses casos está atrelada à saída de estabelecimento industrial ou equiparado, somente pode dizer respeito a produtos industrializados nacionais, ou seja, que sofreram efetiva industrialização no país, pelo sujeito que realizou a sua comercialização.

Nenhuma presunção aqui seria suficiente para afastar a inconstitucionalidade de exigência que não reunisse esses dois requisitos: **industrializar produto + dar saída a produto que fora industrializado na própria operação**. Afinal, a presunção já se verificou na etapa anterior da cadeia. Assim, nestes casos, não basta a industrialização do produto, tampouco a mera saída de produto que não fora industrializado. Pelo contrário, é necessária a conjugação de ambos. Sem a presença de qualquer desses requisitos não se tem suporte fático suficiente para autorizar a incidência, por ausência de subsunção ao tipo tributário, que os elegeu como elementos essenciais e inafastáveis.

Neste ponto, vale lembrar que o E. Supremo Tribunal Federal já externou expressamente o entendimento de que *a hipótese de incidência do IPI, ao contrário do ICMS, ocorre em ciclo único, no momento da saída da mercadoria do*

***estabelecimento do fabricante, onde ela sofre o processo de industrialização.***<sup>4</sup>

Justamente por conta deste entendimento, o Ministro Marco Aurélio concedeu medida liminar para suspender a exigibilidade dos débitos de IPI incidente sobre a mera revenda de produto importado:

Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – Importação – Dupla Incidência – Ação Cautelar – Recurso Extraordinário – Efeito Suspensivo Ativo – Requisitos Presentes – Inexistência de Dano Inverso – Deferimento. (...) Está em jogo, como questão de fundo, a inconstitucionalidade de nova incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de revenda da mercadoria importada, quando da saída desta do estabelecimento importador. A partir de interpretação da legislação de regência, no caso, o Código Tributário Nacional – artigos 46 e 51 –, cria-se, segundo o sustentado, situação de oneração excessiva do importador em relação ao industrial nacional. Este, ao produzir a mercadoria no País, sujeita-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados apenas na ocasião em que o produto sai do estabelecimento, enquanto aquele está submetido em dois momentos distintos: quando do desembarço aduaneiro e da revenda, ainda que não pratique ato de industrialização. A incidência do imposto deixa de equiparar o produto nacional ao similar importado e passa a criar verdadeira distorção entre eles. Observo, no campo precário e efêmero, ser a questão merecedora de pronunciamiento pelo Pleno, ante o princípio da isonomia versado no artigo 150, inciso II, da Carta da República. Até tal oportunidade, entendo presentes os requisitos do sinal do bom direito e do risco da demora, ante a possibilidade de ser cobrado da autora o tributo não recolhido, hoje exigível pelo Fisco. (Medida Cautelar na Ação Cautelar 4.129 Santa Catarina).

As Turmas do Superior Tribunal de Justiça divergiam e oscilavam seu posicionamento até que, em meados de 2014, a matéria foi submetida à análise pela Primeira Seção, que firmou entendimento no sentido de que a mera saída do produto importado não autoriza a exigência de IPI:

---

4. AgRg nos EDcl no Ag 886.418/PE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ 10/12/07.

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. (STJ, Embargos de Divergência em REsp nº 1.411.749, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 11/06/2014, DJe 18/12/2014).

Com efeito, partindo da premissa de que artigos 46 e 51 do CTN deveriam ser interpretados sistemática e teleologicamente (e não de forma literal), a Primeira Seção do Tribunal concluiu que a referência que esses dispositivos fazem à saída de produtos de estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais como fato gerador do imposto não é suficiente para autorizar a sua incidência sobre produto importado que não sofreu qualquer espécie de industrialização, sob pena de restar configurado *bis in idem*, não admitido pela legislação de regência.

Isso porque a simples saída desses produtos do estabelecimento importador não guarda qualquer relação com as atividades que constituem as reais hipóteses de incidência do tributo: importação e industrialização, somente se justificando a nova exigência (após a importação) sobre operações que envolvam produtos industrializados no território nacional. É o que fica bem evidente no seguinte trecho do voto do ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

Pretender que para o importador/comerciante sejam dois os fatos geradores da tributação pelo IPI fere a lógica da especialidade, pois há uma regra própria para importação, que é a da



30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

tributação no momento do desembaraço aduaneiro. Na condição de revendedor da mercadoria importada, esse contribuinte realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização.

Como a matéria foi decidida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em sede de Embargos de Divergência, os precedentes que o sucederam foram proferidos todos no sentido de que é ilegal a cobrança do IPI na primeira saída do produto industrializado pelo estabelecimento que o importou:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. 1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, acórdão pendente de publicação, deu provimento ao Embargos de Divergência para fazer prevalecer o entendimento adotado no REsp 841.269/BA, segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação. 2. Agravo Regimental não provido. (STJ, AgRg no REsp 1461.864, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09/12/2014).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. DUPLA INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.411.749/PR. 1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR (acórdão pendente de publicação), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, deu provimento ao embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, sob pena de dupla incidência não admitida na legislação de regência. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ, AgRg no REsp 1.430.403, Segunda Turma, Rel. Min. OG Fernandes, DJe 21/11/2014).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. BITRIBUTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA. INCIDÊNCIA APENAS NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. 1. A Primeira Seção desta

Corte no julgamento dos EREsp 1.411.749/PR, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, designado relator para o acórdão o Ministro Ari Pargendler, uniformizou o entendimento consagrado no REsp 841.269/BA, no sentido de que, “tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação”. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ, AgRg no REsp 1.490.386, Segunda Turma, Rel. Min. OG Fernandes, DJe 06/02/2015).

Entretanto, para completa surpresa dos contribuintes, ao afetar a presente matéria ao rito dos **recursos representativos de controvérsia**, o Superior Tribunal de Justiça reuiu o posicionamento que vinha se solidificando naquele Tribunal, passando a entender (e dessa vez com efeito vinculante) que é ilegal a exigência do IPI mesmo nessas específicas situações:

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

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

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

Ocorre que permitir a exigência de IPI nos casos de importação direta pelo próprio comerciante para posterior revenda do mesmo produto, sem que haja qualquer espécie de industrialização, além de não encontrar fundamento constitucional ou legal, implica autorizar a cumulação de incidências tributárias relativas ao mesmo fato (mesma industrialização presumidamente ocorrida no exterior), configurando verdadeiro *bis in idem*, vedado pelo sistema jurídico.

Não há dúvida que é necessária a industrialização ou aperfeiçoamento do produto importado pelo estabelecimento nacional para que possa haver a incidência do IPI no segundo momento, qual seja, a sua saída para o mercado interno.

O fato de o legislador complementar ter se referido à *saída* do produto do estabelecimento no artigo 51 do CTN, em nada interfere nas conclusões ora defendidas. Afinal, trata-se de mais uma dentre tantas impropriedades cometidas pelo legislador que, para definir a hipóteses de incidência (industrializar produto) do tributo, se refere exclusivamente ao seu critério temporal (saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado).

Paulo de Barros Carvalho, ciente desses equívocos cometidos pelo legislador, chama a atenção para a necessidade de o intérprete afastá-las, construindo sistematicamente o verdadeiro conteúdo da lei. Nas suas palavras:

Por dessaber as dimensões que o produto legislado adquire, ao penetrar no sistema do direito positivo, talvez o legislador não estivesse consciente das irradiações jurídicas que adviriam do emprego desarrazoado de uma expressão por outra. O certo é que progrediu, a remo surdo, em todos os diplomas normativos de que temos conhecimento, esse vezo impróprio e descabido de tomar como fato gerador do imposto o critério temporal de sua hipótese de incidência. A isso havemos de debitar boa parte do atraso no esclarecimento de importantes aspectos da intimidade estrutural de alguns impostos.

A confirmação dessa tendência é denunciada ao citarmos dispositivos do Código Tributário Nacional, que definem o fato gerador de alguns impostos, como esses: (...)

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 art. 51;

III — a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. (...)

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Como tais, farta messe de preceitos poderia ser colhida nos estatutos criadores dos mencionados impostos e em atos normativos de hierarquia inferior, mas de larga difusão entre os aplicadores de temas tributários.

**São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo.** Com o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, o fato tributário, com a inauguração do vínculo jurídico patrimonial. Fixemos a vista nas disposições dos artigos do Código Tributário Nacional e naquele do Decreto-lei n. 406/68, que transcrevemos acima. Veremos que, a pretexto de mencionarem o fato, separam um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização da ocorrência. **Não passa, contudo, de uma unidade de tempo, que se manifesta,** ora pela entrada de produtos estrangeiros no território nacional (Imposto de Importação), ora pela saída (Imposto de Exportação); já pelo desembaraço aduaneiro, já por deixar o produto industrializado o estabelecimento industrial ou equiparado, ou pelo ato da arrematação, tratando-se daqueles apreendidos ou abandonados e levados a leilão (IPI); **seja pela saída de mercadorias dos estabelecimentos,** seja pela entrada ou pelo fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Alude-se a um dado instante, a uma hora, a um trecho, a uma fração de tempo, mesmo que representada por um acontecimento que sirva de simples referência. Cremos que inexistam obstáculos de lógica jurídica para compelir as autoridades legislativas a abandonar essa técnica. **Mas do reconhecimento de tal verdade a apelar-se de fato gerador o critério temporal eleito vai uma distância imensa. Que o legislador, na sua linguagem livre, desapegado das amarras rigorosas do falar científico, assim se manifeste, nada há que reclamar, pois já sabemos das condições em que as leis são feitas. Entretanto, admitir que os doutrinadores endossem a mensagem, incorporando-as ao seu magistério, é conceder demais, é transigir com erros graves que prejudicam, visivelmente, a compreensão da matéria.**<sup>5</sup>

Assim, ainda que o legislador, ao definir as hipóteses de incidência do IPI tenha se referido à saída do estabelecimento industrial, certo é que não se pode legitimamente entender que a mera saída de produto importado sem industrialização

---

5. *Curso de Direito Tributário*, 27<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 167.

seria suficiente para autorizar a incidência do imposto. Além de nessas situações não se ter propriamente estabelecimento industrial, não há, sob qualquer fundamento, industrialização, requisito essencial para a aplicação do artigo 46, II, do CTN.

Em estreita síntese, o que se percebe é que, por motivo de técnica legislativa, a saída do produto industrializado foi escolhida como o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, o qual, por sua vez, se configura por meio da realização de uma conduta mais complexa, consistente na industrialização desse mesmo produto que se está dando saída. Portanto, não há dúvida de que o verdadeiro e único fato gerador do IPI previsto no artigo 46, II, o CTN é a industrialização de produto para posterior saída do estabelecimento, de modo que, caso esta conduta, em toda a sua inteireza, não ocorra, a cobrança do imposto será ilegítima.

Isso fica ainda mais evidente no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei 4.502/64. Este dispositivo legal, ao prescrever que “quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que *ficar concluída a operação industrial*”, deixa evidente que o que é fundamental para a incidência do IPI é a industrialização e não a saída em si do produto industrializado do estabelecimento, que é o mero critério temporal do imposto, que pode ser alterado pelo legislador, sem que isso resvale em qualquer inconstitucionalidade. O que é imexível é a exigência da industrialização, vez que se trata do critério material eleito diretamente pela Constituição Federal.

Logo, tratando-se de mera revenda de produto industrializado importado a varejista ou consumidor final (com as exatas características que fora importado) não há como enquadrá-la na hipótese de incidência do IPI, em face da ausência de um dos elementos essenciais do seu critério material, qual seja “industrializar produto”. Desse modo, a exigência do referido imposto na saída do produto importado é manifestamente ilegal, extrapola a competência outorgada pela Constituição Federal,

**permitindo que o IPI, que é imposto que incide na industrialização, incida também sobre mero ato de comércio de produtos importados, o que não se pode tolerar.**

Não é demais insistir que em se tratando de estabelecimento importador, que não realiza qualquer ato de industrialização, o IPI somente será por ele devido no momento do desembaraço aduaneiro, sendo inconstitucional a nova cobrança de IPI na revenda do produto para varejista ou consumidor final, seja em face de ausência de permissivo legal, seja porque tal atitude implica bitributação, haja vista que nesses casos específicos a industrialização ocorre apenas no exterior.

Vale esclarecer que o próprio Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010) ratifica a possibilidade de cumulação das exações em questão (no desembaraço e na primeira saída do produto importado sem que haja industrialização), ao incluir a **conjunção alternativa** entre os incisos I e II do artigo 35:

Artigo 35. Fato gerador do imposto é (Lei 4.502, de 1964, artigo 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; **OU**

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

Também deve ser afastado o argumento de que esses estabelecimentos devem ser equiparados a industrial também para este específico fim. Isto porque, conforme amplamente demonstrado, somente haverá a incidência de IPI quando houver a industrialização de produtos em território nacional e no momento em que os produtos saírem do estabelecimento industrial. Somente diante desses requisitos é que nascerá a obrigação tributária e o respectivo direito de o Fisco exigir do sujeito passivo o pagamento de IPI.

De fato, o art. 4º, I, da Lei nº 4.502/1964, ao equiparar a estabelecimento produtor os importadores e arrematantes de produtos estrangeiros, não permitiu tributação fora dos

parâmetros previstos no art. 2º desse mesmo diploma legal, o qual estabelece ser devido o IPI no desembaraço aduaneiro, para bens estrangeiros, e na saída do respectivo estabelecimento produtor no caso de bens nacionais. Não podemos perder de vista também que, como foram essas e somente essas as hipóteses de incidência definidas pelo Código Tributário Nacional, diante de eventual antinomia, não poderia o Fisco invocar a lei ordinária anterior para prevalecer sobre a lei complementar posterior.

Posto isto, tratando-se de empresa importadora de produtos para posterior revenda no mercado nacional sem qualquer beneficiamento, a incidência do IPI ocorre exclusivamente no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança na saída do produto quando de sua comercialização, seja por ausência de fundamento legal, seja em face da vedação ao fenômeno do *bis in idem*.

Apenas seria legítima a cobrança do IPI na assim chamada *primeira saída* caso a empresa importadora praticasse atos de industrialização (artigo 4º do Decreto 7.212/2010), já que a nova incidência do IPI estaria plenamente justificada, a teor do disposto no artigo 46, II, do CTN. Entretanto, não é esta a realidade daquele que importa produtos cujo processo de industrialização já fora finalizado no exterior, revendendo-os no mercado interno com as mesmas características que possuía quando da importação, sem quaisquer modificações.

Fazendo súmula do que acabamos de expor, *industrialização* tem significado técnico preciso, o que, por sua vez, impede o legislador e, com mais razão ainda, o aplicador de ampliar o seu conteúdo e alcance por ato próprio, para fazer incidir o IPI nas vendas no mercado interno de produtos importados que não sofreram qualquer modificação ou beneficiamento pelo estabelecimento importador. É o que determina expressamente o artigo 110 do CTN, que assim dispõe:

**Art. 110** - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado,



30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

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.

Portanto, fica evidente que a conduta do Fisco de exigir desses estabelecimentos o recolhimento de IPI em operação que não há industrialização exorbita a competência outorgada pela Constituição Federal, uma vez que a mera venda de produto industrializado importado não é fato gerador do IPI.

Por fim, deve-se lembrar de que o Supremo Tribunal Federal submeteu a presente matéria ao rito da Repercussão Geral – RE nº 946.648, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, o qual aguarda julgamento. Naquela oportunidade o Ministro Relator ressaltou que *“cabe ao Tribunal definir se há violação ao princípio da isonomia, na forma do artigo 150, inciso II, da Carta Federal, no tocante à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, ante a equiparação do importador ao industrial, quando o primeiro não o beneficia no campo industrial”*.

Espera-se que o desfecho a ser conferido à matéria seja bem diferente daquele positivado pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp 1403532/SC.