

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

**AUGUSTO CARVALHO SOARES DE SOUZA**

**REFLEXÕES ACERCA DA EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO  
JURÍDICA OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA DE IPI SOBRE O  
IMPORTADOR-COMERCIANTE NA REVENDA DE MERCADORIA**

**Rio de janeiro  
2016**

**AUGUSTO CARVALHO SOARES DE SOUZA**

**REFLEXÕES ACERCA DA EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO  
JURÍDICA OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA DE IPI SOBRE O  
IMPORTADOR-COMERCIANTE NA REVENDA DE MERCADORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Escola de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro.

Orientador: Celso de Albuquerque Silva

**Rio de janeiro  
2016**

**AUGUSTO CARVALHO SOARES DE SOUZA**

**REFLEXÕES ACERCA DA EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO  
JURÍDICA OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA DE IPI SOBRE O  
IMPORTADOR-COMERCIANTE NA REVENDA DE MERCADORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Escola de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Celso de Albuquerque Silva  
(Orientador)

---

Prof.

---

Prof.

*Dedico a todos que estão passando por momentos conturbados.*

*Nunca se esqueçam que uma hora a tempestade passa, a calmaria das águas se restabelece e os raios de Sol, ao atravessarem as nuvens que se dissipam no céu, formarão um lindo arco-íris.*

*Nenhum sofrimento é eterno, um dia essa dor passará, mesmo acreditando erroneamente que esse dia nunca venha a existir. Então não se sabote e não permita que isso afete o que melhor existe dentro de você.*

*A vida é bela e a nossa passagem pela Terra uma dádiva, carpe diem!*

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de tecer breves palavras em agradecimento a todos que contribuíram na minha caminhada para que eu chegasse até aqui. Primeiramente ao meu orientador Celso que me ajudou a lapidar a minha ideia inicial, que em suas palavras daria para escrever 5 monografias. Hoje eu estou extremamente feliz com o resultado final e devo muito a ele.

Agradeço também a minha família: Silvério, Maria da Glória, Gabriel e Mateus; por terem sido a minha base desde o começo da minha vida, meu porto seguro em momentos de dúvidas, incertezas, derrotas e vitórias. Vocês sempre estiveram presentes em todas as fases da minha vida e quero que nas próximas também. Eu os amo mais do que possam imaginar.

Não posso esquecer dos companheiros de jornadas que hoje, com muita felicidade em meu peito, digo que são meus amigos: Natalia, por ter me apresentado o melhor "Augusto" que poderia existir; Guilherme, minha alma irmã que nunca deixou de estar ao meu lado; Gabriela, que em momentos de queda sempre me ofereceu as duas mãos; Caroline, que acredita mais no meu potencial do que eu mesmo; Douglas e Danilo, mesmo que se passem anos nossa relação estará ainda mais fortalecida.

Vocês fizeram parte do meu passado, fazem parte do meu presente e sempre farão parte de meu futuro! O passado nos faz ser quem somos e, hoje, eu estou muito feliz com quem sou. Se não fosse por cada um de vocês eu não teria chegado aqui da forma que cheguei. Vocês fazem parte da minha vida e nunca esquecerei o que cada um representa para mim.

Obrigado por fazerem parte desse capítulo que se encerra e de me darem a base necessária para continuar a escrever as próximas páginas do meu eterno livro da vida.

## RESUMO

O presente trabalho busca analisar se o produto importado, tendo já passado pelo despacho aduaneiro, sofreria uma nova incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados no momento em que é revendido pelo importador-comerciante no mercado interno, sem que tenha havido a prática de qualquer ato de industrialização prévio à revenda. Para tanto, inicia-se com uma análise do Imposto sobre Produtos Industrializados e seus cinco elementos (objetivo, subjetivo, espacial, temporal e quantitativo), para que em seguida seja analisado, por um viés doutrinário e jurisprudencial, o elemento nuclear do fato gerador do IPI e se a equiparação de um comerciante ao industrial violaria o princípio da isonomia. Ao final, chegar-se-á ao posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça que reconhece a existência de relação jurídica obrigacional tributária de IPI sobre o importador-comerciante na revenda de mercadoria, definindo que não é a atividade de industrialização em si o elemento nuclear do fato gerador do IPI, mas sim a circulação do produto resultante dessa industrialização.

Palavras-chaves: Direito Tributário; Imposto sobre Produtos Industrializados; Fato gerador; Importador-comerciante; Revenda

## ABSTRACT

This study aims to examine whether the imported product, having already passed through customs clearance, would suffer a new levy of Excise Tax when it is resold by the importer-dealer in the domestic market without having been the practice of any act of industrialization prior to resale. Therefore, it starts with an analysis of the Tax on Industrialized Products and its five elements (objective, subjective, spatial, temporal and quantitative), to then be analyzed by a doctrinal and jurisprudential bias, the core element of the taxable event IPI and the equalization of a merchant to industrial would violate the principle of equality. Finally, get yourself will the current position of the Superior Court of Justice which recognizes the existence of tax obligatory legal relationship of IPI on the importer-dealer in resale merchandise, stating that it is not the business of manufacturing itself the core element the taxable event of the IPI, but the circulation of the resulting product of industrialization.

Keywords: Tax Law; Taxes over industrialized products; Taxable event; Importer-dealer; Resale.

## **Abreviaturas**

CTN	Código Tributário Nacional
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EC	Emenda Constitucional
IC	Imposto de Consumo
IE	Imposto de Exportação
II	imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IR	Imposto de Renda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 PANORAMA GERAL DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 A evolução ao longo das Constituições do Imposto de Consumo até se transformar em Imposto sobre Produto Industrializado.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Elementos do fato gerador do IPI .....</b>	<b>13</b>
2.2.1 Elemento objetivo.....	14
2.2.1.1 Cobrança em Duplicidade X <i>Bis in idem</i> X Bitributação.....	16
2.2.2 Elemento subjetivo .....	19
2.2.3 Elemento espacial .....	21
2.2.4 Elemento temporal .....	21
2.2.5 Elemento quantitativo.....	21
2.2.5.1 Base de cálculo.....	22
2.2.5.2 Alíquota do IPI .....	23
<b>3 A INCIDÊNCIA DO IPI NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E APÓS O SEU DESPACHO PARA O IMPORTADOR-COMERCIANTE.....</b>	<b>27</b>
<b>3.1 Desembaraço aduaneiro e os efeitos jurídicos ao produto industrializado importado .....</b>	<b>27</b>
3.1.1 Fase administrativa .....	28
3.1.2 Fase cambial.....	29
3.1.3 Fase fiscal .....	29
3.1.3.1 Importação não definitiva .....	31
3.1.3.2 Importação definitiva .....	32
<b>3.2 A incidência do IPI na venda de produtos nacionalizados e a equiparação do importador-comerciante ao industrial .....</b>	<b>33</b>
3.2.1 O elemento nuclear do fato gerador do IPI para o importador-comerciante.....	34
3.2.2 A equiparação do comerciante ao industrial violaria o princípio da isonomia? .....	37
<b>4 A FIGURA DO IMPORTADOR-COMERCIANTE NA JURISPRUDÊNCIA.....</b>	<b>41</b>
<b>4.1 Ausência de posicionamento definitivo por parte do STJ.....</b>	<b>41</b>
<b>4.2 O julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC e o atual entendimento do STJ ...</b>	<b>44</b>
4.2.1 O elemento nuclear do fato gerador do IPI aos olhos do STJ.....	47
4.2.2 Validade na equiparação do importador a um estabelecimento industrial ...	48
4.2.3 IPI seria uma espécie de “ICMS Federal”? .....	50
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>52</b>

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....54**

## 1 INTRODUÇÃO

O Estado, ao exercer a sua soberania, possui o poder de exigir de seus cidadãos tributos suficientes para que se possa atender os interesses comuns da sociedade, buscando a justiça social e a satisfação do direito fundamental a uma vida digna para todos, desde que respeitados os direitos e garantias fundamentais dos seus contribuintes.

No universo do direito tributário, raramente existe consenso entre a advocacia tributária e o fisco. Na presente monografia, abordar-se-á uma temática que vem gerando inúmeras discussões doutrinárias e que, nos anos de 2014 e 2015, gerou grande divergência entre os ministros do Superior Tribunal de Justiça. Diz respeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mais especificamente do debate que paira acerca da incidência ou não desse sobre o importador-comerciante; mesmo após o desembaraço aduaneiro, quando este for revender o produto industrializado de procedência estrangeira sem que tenha praticado qualquer ato de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou renovação).

A relevância do tema se debruça na disputa entre os produtos nacionais e importados no mercado consumidor brasileiro. A não incidência do IPI para importadores-comerciantes no momento da venda poderia acarretar uma espécie de “benefício fiscal” a estes contribuintes, barateando o preço final do produto ao consumidor, gerando uma vantagem desleal frente aos produtos nacionais.

Para a elaboração da pesquisa utilizou-se como procedimentos metodológicos, em um primeiro momento, um levantamento bibliográfico baseando-se através de uma revisão doutrinária e jurisprudencial acerca do tema. Dando, assim, os subsídios necessários para analisar, *a posteriori*, o caso dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC que definiu o posicionamento do STJ sobre a matéria.

A monografia está estruturada em três partes. No primeiro capítulo, apresentar-se-á a história evolutiva do Imposto sobre Produto Industrializado ao longo das constituições, para que em seguida, sejam expostos os 5 elementos que permeiam o fato gerador do referido imposto.

Já no segundo capítulo, será explicado como se procede o processo de importação de uma mercadoria e o que é o desembaraço aduaneiro. Na sequência,

serão expostas tanto a tese defendida pelo contribuinte, quanto a tese defendida pela fazenda para conceituar qual seria o elemento nuclear do fato gerador do IPI; além da controvérsia de que uma segunda incidência do IPI para os importadores-comerciantes incorreria ou não em uma possível violação ao princípio da isonomia ao equiparar este a um industrial.

Por fim, no terceiro capítulo, será feito um estudo da evolução do entendimento da matéria no STJ até o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC, admitido como Recurso Repetitivo, fazendo-se uma análise detalhada de como os Ministros votaram nesse julgamento e as divergências enfrentadas na sessão do dia 14 de outubro de 2015 da Primeira Seção do STJ.

## 2 PANORAMA GERAL DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Nesse primeiro capítulo, inicialmente apresentar-se-á a história evolutiva do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) ao longo das constituições, para que em seguida, sejam exposto os 5 elementos que permeiam o fato gerador do referido imposto<sup>1</sup>:

1. Objetivo: hipóteses de incidência tributária;
2. Subjetivo: sujeito ativo (fazenda) e o sujeito passivo (contribuinte<sup>2</sup>);
3. Espacial: onde ocorre o fato gerador;
4. Temporal: momento da ocorrência do fato gerador; e
5. Quantitativo: base de cálculo e alíquota.

### 2.1 A evolução ao longo das Constituições do Imposto de Consumo até se transformar em Imposto sobre Produto Industrializado

A constituição de 1934 foi a primeira a fazer referência ao Imposto de Consumo (IC) no seu artigo 6º, inciso I, alínea “b”<sup>3</sup> e, posteriormente, sendo reproduzido com pequenas alterações, na constituição de 1937 em seu artigo 20, inciso I, alínea “b”<sup>4</sup>. Na constituição de 1946, não foi diferente, o seu artigo 15, inciso II<sup>5</sup> manteve o IC como sendo de competência da União.

<sup>1</sup> No presente trabalho me valerei da forma de análise que Claudio Carneiro utilizou na sua obra *Impostos federais, Estaduais e Municipais* para descrever os impostos existentes, em que explica “cada imposto sob o ponto de vista dos elementos do seu fato gerador integral ou também chamados de elementos da obrigação tributária previsto em lei.” (CARNEIRO, 2015. p.73).

<sup>2</sup> Muito embora, para parte da doutrina, a palavra *contribuinte* seja utilizada de forma atécnica, tendo em vista que o *contribuinte* seria o **contribuinte de fato** (sujeito que arca com o ônus de pagar o tributo, sofrendo assim a incidência econômica do tributo) e não o **contribuinte de direito** (pessoa legalmente responsável pelo efetivo pagamento) (ALEXANDRE, 2015. p.363-367), no presente estudo não entrarei no teor desta discussão pois não seria pertinente ao mesmo. Logo, utilizarei a palavra *contribuinte* de maneira *latu senso*, abrangendo o contribuinte de fato e o de direito.

<sup>3</sup> “Art. 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: [...] b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;”

<sup>4</sup> “Art. 20 - É da competência privativa da União: I - decretar impostos: [...] b) de consumo de quaisquer mercadorias;”

<sup>5</sup> “Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] II - consumo de mercadorias;”

Todavia, com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, criou-se em seu artigo 11<sup>6</sup> a figura do IPI. Por consequência desta mudança, na verdade estaríamos diante do antigo IC só que agora com um novo nome, isto porque o tributo recém criado foi classificado na Seção IV do Capítulo II da EC 18/65, que se refere aos “Impostos sobre a Produção e Circulação” (MACHADO, 2003. p.4).

Compartilhando desse mesmo entendimento, Eliomar Baleeiro afirma:

Em verdade, o tributo que, nas águas da Emenda 18/1965, recebeu o nome de ‘imposto sobre produtos industrializados’, é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores. (1996, apud MACHADO, 2003. p.4)

Nas constituições seguintes o IPI foi mantido, sendo hoje um imposto federal e que somente a União pode instituí-lo ou modificá-lo. Está previsto no art. 153, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88)<sup>7</sup>.

Suas disposições estão descritas no Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI, além de estar presente no Código Tributário Nacional (CTN) nos art. 46 ao 51 e na Lei n.º 4.502/64, instituidora do IC, atualmente denominado IPI.

## **2.2 Elementos do fato gerador do IPI**

Para melhor entender os elementos que envolvem o fato gerador do IPI, primeiramente faz-se necessário conceituar o que seria uma Relação Jurídica Obrigacional Tributária.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres temos que:

A relação jurídica, genericamente considerada, é a que une dois sujeitos em torno de um objeto (prestação). A relação jurídica tributária, conseqüentemente, é a que, estabelecida por lei, une o sujeito ativo (fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não-pecuniária (deveres instrumentais). (2013. p.233)

---

<sup>6</sup> “Art. 11 - Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.”

<sup>7</sup> “Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados;”

Logo, a relação jurídica obrigacional tributária tem início da ocorrência do fato gerador, previamente definido em lei<sup>8</sup>, e que dele gera um crédito para o sujeito ativo e um débito para o sujeito passivo.

### 2.2.1 Elemento objetivo

Segundo Claudio Carneiro (2015, p.569) “o elemento objetivo do IPI é a operação relativa ao produto industrializado”. Isto porque ao se interpretar o fato gerador do IPI é necessário observá-lo sobre uma ótica constitucional.

Não coube a CRFB/88 instituir o IPI, conseqüentemente não cabe a ela o encargo de definir o que seria o fato gerador. Entretanto, foi tarefa do CTN (lei complementar) definir o fato gerador do IPI, bem como o que se entende por produto industrializado, observado evidentemente os ditames constitucionais do artigo 153, inciso IV da CRFB/88 (MACHADO, 2014, p.336-337).

Logo, para melhor entender tal posicionamento, faz-se necessário transcrever o artigo 46 do CTN (que teve como base o artigo 2º da Lei n.º 4.502/64, instituidora do IC, atualmente denominado IPI):

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.

---

<sup>8</sup> “A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas. As fontes da obrigação tributárias são a lei e o fato gerador. A primeira é fonte formal. A segunda é fonte material. Ambas indispensáveis. Não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento. Mas só a descrição legal não basta. É preciso que ocorra o fato descrito na hipótese. A previsão legal – hipótese de incidência – mais a concretização desta – fato gerador – criam a obrigação tributária.” (MACHADO, 2014, p.128).

Antes de analisar o aludido artigo, cabe esclarecer que o *caput* refere-se ao elemento temporal do fato gerador do IPI, que será abordado oportunamente no ponto 1.2.4. Feita a ressalva, ao analisar os incisos do artigo 46 do CTN, evidencia-se as hipóteses de incidência do IPI, materializando o elemento objetivo do imposto.

O inciso I, refere-se a produtos industrializados que foram importados. Tal hipótese de incidência não será agora esmiuçada, tendo em vista que no 2º capítulo do presente estudo abordar-se-á com mais detalhe o desembaraço aduaneiro; sua fase administrativa, cambial e fiscal; bem como os efeitos jurídicos sobre o produto após o despacho aduaneiro.

O inciso II faz referência as operações realizadas com produtos industrializados, “pois a matriz constitucional do IPI *não é a industrialização, mas a existência de produto industrializado*. A exemplo do ICMS, o IPI incide sobre a circulação de produtos industrializados” (HARADA, 2012. p.6), sendo a sua hipótese de incidência posterior à atividade industrial (VIEIRA, 2014, p. 173-174), isto porque a EC 18/65 não modificou a definição do fato gerador do IC, apenas alterou o nome do imposto (MACHADO, 2003. p.6-7); inclusive o CTN em seu artigo 46 (fato gerador do IPI) teve redação semelhante ao artigo 2º da Lei n.º 4.502/64 (fato gerador do IC).

Quanto ao inciso III, não cabe ao presente estudo tecer maiores informações, por não fazer parte do recorte temático do presente.

Para sintetizar o que fora exposto, valho-me das lições de Ricardo Lobo Torres que, sobre a interpretação do fato gerador do IPI sobre o manto constitucional, diz:

O art. 153, IV não define o fato gerador do tributo. Mas até mesmo pelo critério nominalista podem ser tiradas algumas conclusões. O tributo incide sobre a produção e circulação inicial, caracterizando-se, ao lado do ICMS, que possui maior espectro, como imposto sobre a produção e circulação de riquezas. Tanto que industrializado o produto, aqui ou no estrangeiro, a sua circulação, seja pela saída econômico-jurídica do estabelecimento industrial, seja pela arrematação em leilão, seja pelo desembaraço aduaneiro, constitui fato gerador de IPI. Mas o conceito constitucional de produtos industrializados não é unívoco, necessitando das ulteriores definições e enumerações da legislação ordinária, com o que se transformará em conceito legal, aproximando-se tanto quanto possível do conceito tecnológico. (2013. p.381)

Quanto a definição de produtos industrializados, o legislador infra legal buscou conceituar as características e modalidades de industrialização no artigo 4º do Decreto 7.212 de 2010:

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:

I - a que, exercida 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. **(Grifos do autor)**

Nessa toada, para que um produto seja considerado industrializado, valendo-se de um conceito mais amplo, é necessário que ocorra uma operação em que se aperfeiçoe um determinado produto ou matéria prima, modificando a finalidade do produto ou a sua natureza (HARADA, 2012. p.2).

Ao falar de elemento objetivo e de, eventualmente, mais de uma hipótese de incidência sobre um mesmo fato gerador, prudente distinguir alguns conceitos que serão citados com certa frequência ao longo do trabalho e que causam grande confusão na doutrina, até mesmo em julgados das turmas superiores, a saber: Cobrança em Duplicidade, *Bis in idem* e Bitributação

#### 2.2.1.1 Cobrança em Duplicidade X *Bis in idem* X Bitributação

Os conceitos de Cobrança em Duplicidade, *Bis in idem* e Bitributação ao olhar desatento pode soar semelhante, todavia, existem diferenças sutis nos institutos capazes de distingui-los frontalmente.

Grande parte da doutrina aborda o *Bis in idem* e a Bitributação de forma conjunta e a Cobrança em Duplicidade separadamente, por ser essa a forma mais didática encontrada. Por essa razão, para melhor entendimento, faz-se necessário conceituar inicialmente este último, para que então se possa confrontar os primeiros.

Basicamente, ocorre o pagamento em duplicidade quando o contribuinte recolhe duas vezes um mesmo tributo sobre um mesmo fato gerador, seja por descuido próprio (pagamento repetido de um mesmo boleto), seja por que um determinado ente cobrou duas vezes um mesmo tributo (ocorrência de dois lançamentos), sendo em ambos os casos possível a restituição da quantia indevidamente paga em duplicidade por meio de Ação Repetitória<sup>9</sup>.

Sabendo do que se trata uma Cobrança em duplicidade, necessário se faz saber a distinção de *Bis in idem* e Bitributação. Nos ensinamentos de Ricardo Alexandre:

ocorre o *bis in idem* (duas vezes sobre a mesma coisa) quando o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador. Apesar de não se coadunar com o princípio da praticabilidade que deve nortear todo sistema tributário, não há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao *bis in idem* (2015, p.270).

Todavia, mesmo não havendo proibição expressa no ordenamento pátrio, não é raro encontrar acórdãos do STF e STJ invocando a vedação ao *bis in idem* tributário de acordo com o caso concreto, afastando a cobrança indevida. Nesses casos o contribuinte ajuizou Ação Declaratória<sup>10</sup> (caso não tenha sido efetuado o lançamento) ou Ação Anulatória<sup>11</sup> (caso o objetivo seja a invalidação do lançamento) ou até mesmo

---

<sup>9</sup> “Ação de natureza civil, é serviente aos contribuintes quando estes promovem pagamentos indevidos e almejam recuperar tais verbas mediante intervenção judicial, postulando em juízo a condenação da fazenda a devolver o numerário indevidamente arrecadado.” (BARRETTO, 2014. p.569)

<sup>10</sup> “Buscar um provimento afirmativo, com eficácia eminentemente declaratória, reconhecendo-se uma verdade que se buscou ser declarada pelo Poder Judiciário; e dessa verdade se depende para poder exercer certos direitos ou para não se submeter a certas medidas dentro da seara das relações jurídico-fiscais.” (BARRETTO, 2014. p.97)

<sup>11</sup> “Viável sempre que certa pessoa recebe lançamento de dívida tributária da qual discorda e pretende questionar judicialmente, no intento de invalidar o lançamento feito e obter a

Mandado de Segurança<sup>12</sup> (se forem respeitados seus requisitos de admissibilidade), para questionar a matéria.

De outro turno, a bitributação decorre de um conflito de competência tributária, em que dois ou mais entes cobram do contribuinte tributos diferentes sobre um mesmo fato gerador.

No ordenamento jurídico brasileiro, o fenômeno da bitributação em regra é vedado<sup>13</sup>, entretanto sua ocorrência é comum, quando se há dúvida de qual tributo deverá ser cobrado sobre o fato gerador (ex.: União e Município Z cobrando, respectivamente, ITR e IPTU de um mesmo imóvel) ou quando a dúvida paira sobre qual ente irá cobrar o tributo devido (ex.: Estado A e Estado B cobrando ICMS sobre uma venda de mercadoria). Em ambas as situações, a melhor forma de resguardar o contribuinte, consiste no ajuizamento de uma Ação Consignatória<sup>14</sup>.

Desta maneira, o *Bis in Idem* é considerado um excesso de competência, enquanto que a Bitributação já é um conflito de competência entre dois entes distintos no mínimo. O grande motivo que gera a dificuldade na distinção dos dois institutos é que ambos partem do mesmo fato gerador. No *Bis in Idem* um único ente cobra dois ou mais tributos advindos de um mesmo fato gerador. Na Bitributação, de um fato gerador existirá dois ou mais entes cobrando tributos diversos.

Nota-se que nos 3 casos, estamos diante de um mesmo fato gerador que ensejou o pagamento de um mesmo tributo duas vezes (Cobrança em Duplicidade) ou de outros tributos (*Bis in idem* e Bitributação); e que tem como sujeito ativo da

---

declaração judicial de extinção do crédito cobrado no procedimento administrativo. (BARRETTO, 2014. p.39)

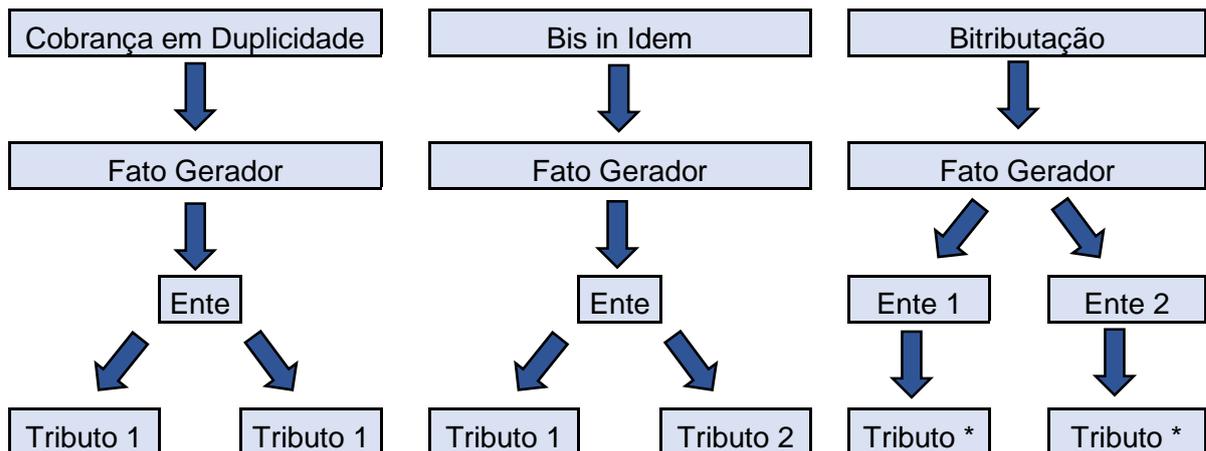
<sup>12</sup> “O MS é remédio de urgência que atua no propósito de eliminar os efeitos de um ato coator em ocorrência (MS Repressivo) ou em vias reais de ser praticado (MS Preventivo).” (BARRETTO, 2014. p.466)

<sup>13</sup> É possível a ocorrência de Bitributação legítima nos casos envolvendo Estados-nações tributando renda ou quando na eminência de uma guerra ou no caso de guerra externa a União institua impostos extraordinários tendo como fato gerador o mesmo de algum outro tributo já existente e que seja de competência dos Estados, Municípios ou Distrito Federal.

<sup>14</sup> “A ação consignatória propicia ao devedor, ‘vitima’ de duas cobranças diante de um único fato típico praticado, a oportunidade de pagar a quem deve, evitando ser eventualmente executado por duas fazendas e ter o ônus de se defender em duas potenciais execuções fiscais. Em um único processo, ele disponibiliza o montante objeto da consignação, e citando os litisconsortes para que se manifestem e apresentem suas defesas, fica protegido, esperando que o juiz decida em favor de quem se deve liberar o depósito, não precisando atacar cada um dos lançamentos em ações anulatórias autônomas.” (BARRETTO, 2014. p.159)

Relação Jurídica Obrigacional Tributária um único ente (Cobrança em Duplicidade e *Bis in idem*) ou diferentes entes (Bitributação).

Segue abaixo fluxograma elaborado no intuito de melhor elucidar o que foi exposto:



\* nesse caso pode ser dois Entes diferentes: cobrando o mesmo tributo (ex.: Estado A e Estado B cobrando ICMS) ou tributos diferentes (ex.: União e Município Z cobrando, respectivamente, ITR e IPTU).

### 2.2.2 Elemento subjetivo

Como visto anteriormente, a Relação Jurídica Obrigacional Tributária tem-se início “com a verificação no mundo dos fatos da hipótese designada em lei como ‘fato gerador’ do tributo” (ALEXANDRE, 2015. p.159-161), assim vinculando o sujeito ativo ao sujeito passivo diante de uma relação prestacional (pagar o tributo).

No presente estudo, a União, de acordo com o artigo 153, IV da CRFB/88, é o sujeito ativo da Relação Jurídica Obrigacional Tributária de IPI. Ela é o titular do direito de exigir a prestação pecuniária de seu credor.

Do outro lado da relação, o sujeito passivo da obrigação tributária pode recair sobre um *contribuinte* ou um *responsável*. Como esta não é a proposta do estudo, em linhas gerais: o *contribuinte* é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto que o responsável é um terceiro

que, de alguma forma, possua algum vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação.

O contribuinte de IPI é qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade operações com produto industrializado evidenciando intuito comercial, seja importando bens industrializados, seja dando saída dos produtos de seus estabelecimentos, inclusive aqueles estabelecimentos equiparados a industrial, na forma da lei (CARNEIRO, 2015. p.593-594).

O CTN no artigo 51 traz rol dos contribuintes de IPI:

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.

Que por sua vez deve ser interpretado de forma conjugada com os artigos 8º e 9º do Decreto nº 7.212/10:

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos

Como o tema principal até agora abordado diz respeito aos produtos industrializados que foram importados por estabelecimentos comerciais que não praticaram qualquer operação industrial. Torna-se desnecessário qualquer aprofundamento do tema quanto aos demais estabelecimentos equiparados a contribuintes. Por essa razão, acima apenas foi colacionado o inciso I do artigo 9º do Decreto 7.212/10, que trata dos importadores equiparados a industriais.

Dentre os importadores, poder-se-á subdividi-los em *importador industrial* e *importador-comerciante*. O primeiro diz respeito aos que realizam processo de industrialização sobre os bens estrangeiro adquiridos; enquanto que o último, o

produto importado não é objeto de qualquer novo processo industrial antes de ser revendido no mercado nacional.

A grande discussão do presente trabalho diz respeito se incidiria IPI sobre o importador-comerciante, mesmo após o desembaraço aduaneiro, quando este for revender o produto industrializado de procedência estrangeira sem que tenha praticado qualquer ato de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou renovação). Ponto este que será abordado no capítulo 2 (em que serão expostas as teses a favor do contribuinte e as teses a favor da Fazenda) e no capítulo 3 (análise do tema na jurisprudência).

### 2.2.3 Elemento espacial

Por se tratar de um imposto federal, mesmo não sendo previsto expressamente em lei o seu elemento espacial, ao IPI aplicasse o princípio da territorialidade, incidindo assim em todo território nacional, tendo em vista ser a União a pessoa jurídica de direito público interno competente para a instituição do tributo.

### 2.2.4 Elemento temporal

Como anteriormente mencionado, no *caput* do artigo 46 é feita breve menção ao elemento temporal do fato gerador do IPI, tendo sido melhor definido nos artigos 35 e 36 do Decreto 7.212/10, em que lista os momentos em que se consumam a incidência do imposto.

Basicamente serão dois momentos em que se ocorrerá o fato gerador: na importação ou em operações realizadas com produtos industrializados no mercado interno. No primeiro, se dará no desembaraço aduaneiro; enquanto que no segundo caso, como regra geral, se consuma quando se é dada saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

### 2.2.5 Elemento quantitativo

Para que se possa quantificar o valor que deverá ser pago a título de IPI pelo contribuinte, é preciso realizar uma pequena equação matemática que consiste no resultado da porcentagem da alíquota do produto tendo como referência o valor da base de cálculo.

#### 2.2.5.1 Base de cálculo

No direito tributário brasileiro “a base de cálculo indica o valor tributável, ou seja, a quantia sobre a qual deverá incidir o tributo” (DE PLÁCIDO E SILVA, 2009. p.197) e, em se tratando de IPI, tal valor será diferente a depender ser for um produto industrializado importado ou que seja destinado à operações no mercado interno.

Em se tratando de bem importado, de acordo com o artigo 47, inciso I do CTN, a base de cálculo será a mesma que o Imposto de Importação (II) somados: (i) o próprio valor de II; (ii) das taxas exigidas para entrada do produto no País e (iii) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Em relação a base de cálculo do IPI nas Operações com Produtos Industrializados, pelo que é expresso no artigo 47, inciso II do CTN, será o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial ou, caso não seja possível exprimir o valor da operação, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente.

Quanto a este último, importante mencionar o princípio da não cumulatividade positivado no artigo 49 do CTN<sup>15</sup>, que existe para coibir a cumulatividade da tributação, sua repetição. Incide sobre fatos geradores plurifásicos, em cadeias produtivas/distributivas que possuem várias etapas. É o princípio que determina que em uma nova operação de fornecimento de consumo não se pode cumular o que já se tributou na operação precedente.

---

<sup>15</sup> ” Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

### 2.2.5.2 Alíquota do IPI

O IPI, assim como o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), possui algumas peculiaridades em comparação aos demais impostos, isto porquê possui uma finalidade extrafiscal<sup>16</sup>.

Devido a sua finalidade, o Governo Federal pode instituir, majorar ou reduzir as suas alíquotas e cobrar o tributo segundo o seu interesse<sup>17</sup>, dando ao Estado um mecanismo eficaz de interferir ativamente na economia nacional.

Até pouco tempo, o IPI era a maior fonte de receita dentre todos os impostos existentes, posto hoje ocupado pelo Imposto de Renda (IR). Tal alternância muito se deve as seguidas reduções nas alíquotas de diversos produtos como política fiscal (MACHADO, 2014, p.335).

Nessa toada, a função de controlar a economia que o IPI exerce atualmente, vem se reaproximando ao que fora idealizado pelo constituinte de 1988, tendo o seu caráter extrafiscal voltado a ter mais relevância do que a própria arrecadação que o imposto gerou na década de noventa. Contudo, o IPI ainda permanece como sendo um dos tributos com maior relevância do orçamento público.

Todavia, para Ricardo Alexandre (2015. p.672), muito embora o IR seja atualmente a maior fonte arrecadatória da União, ultrapassando o IPI, e o constituinte originário tenha dado a possibilidade do Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI (em razão da sua extrafiscalidade), com o passar dos anos, tal imposto demonstrou

---

<sup>16</sup> Para Paulo de Barros Carvalho (2015a. p. 233-236), os termos Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade representam para o direito tributário a finalidade que o legislador buscava ao criar a lei tributária. A fiscalidade ocorre quando a norma tributária faz de um tributo um meio, única e exclusivamente, arrecadatório com o fim de capitalizar o Estado, a exemplo do Imposto de Renda. Enquanto que os tributos de finalidade extrafiscal, além de possuir finalidade arrecadatória, tem por principal função a possibilidade de interferir e controlar a economia, que é o caso dos impostos chamados aduaneiros (Imposto de Importação e de Exportação). Por sua vez, os de finalidade parafiscal são os que os sujeitos ativos da relação jurídica obrigacional tributária são diversos da pessoa que expediu a norma, o seu objetivo consiste na arrecadação de recursos para custeio de atividades que não integram funções originalmente do Estado, como por exemplo as contribuições previdenciárias que são destinadas ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

<sup>17</sup> Os impostos extrafiscais são exceção ao princípio da legalidade, tendo em vista a possibilidade de terem suas alíquotas alteradas, por meio de atos do poder executivo, podendo, inclusive, o presidente da república delegar tal atribuição aos seus ministros e auxiliares, conforme matéria já analisada pelo STF no RE 224.285/CE (CARNEIRO, 2015. p.600-601).

uma finalidade fiscal, sendo essa característica intrínseca um dos fatores que motivou a Emenda Constitucional de número 42 em 2003.

Em 2003, com a edição da EC nº 42, o legislador constituinte derivado atendeu aos anseios da advocacia tributária para, além de vedar a cobrança de um tributo no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou majorou, estender aos tributos em geral uma maior aplicabilidade do *princípio da não-surpresa*<sup>18</sup>, protegendo o contribuinte de eventuais alterações das alíquotas que poderiam vir a prejudica-lo. Cria-se, assim, a alínea 'c' do inciso III do artigo 150 da CRFB/88, que determina um prazo mínimo de 90 dias para a aplicação das novas alíquotas, estando o IPI incluído em tal regra.

Logo, mesmo o IPI tendo esse caráter interventivo, é necessário que se respeite o *princípio da noventena*, a fim de evitar que o fisco surpreenda negativamente o contribuinte. Isto quer dizer que, se o IPI for criado ou majorado, a sua cobrança poderá ser feita no mesmo exercício financeiro do ano corrente<sup>19</sup>, desde que seja respeitado o prazo de 90 (noventa) dias entre a data da publicação da lei que instituiu ou majorou e a sua cobrança (CARVALHO, 2015a. p.170-171). A única hipótese em que não será necessária a observância da anterioridade nonagesimal ocorrerá nos casos de extinção ou redução das alíquotas, em que tal ato produzirá efeitos imediatos por não haver qualquer dano ao contribuinte.

O poder político dado a União por este tributo é capaz de alterar a dinâmica do mercado nacional e, de certa forma, influenciar o que o mercado consumidor irá comprar ou deixar de comprar. Para tanto, podemos citar a acertada decisão do Governo Federal em 2008 que, diante da crise mundial financeira iniciada no mesmo

---

<sup>18</sup> Para que se efetive o princípio da segurança jurídica, não basta que o contribuinte esteja protegido e seguro quanto a fatos pretéritos, sendo-lhe assegurado que uma lei não irá retroagir a fatos geradores anteriores a sua vigência, causando-lhe dano. Nesse sentido, torna-se necessário uma ampliação do conceito de segurança, para resguardar o contribuinte, dando-lhe a certeza do mínimo de previsibilidade quanto a eventos futuros. Fazendo-se necessária uma interpretação sistemática dos princípios da irretroatividade e da não-surpresa (anterioridade e noventena), positivados no artigo 150, III, 'a', 'b' e 'c' da CRFB/88 (ALEXANDRE, 2015. p.159-161).

<sup>19</sup> Exceção ao princípio da anterioridade expressa no artigo 150, § 1º da CRFB/88.

ano<sup>20</sup>, reduziu as alíquotas do IPI para os veículos automotores<sup>21</sup> e da chamada linha branca no ano seguinte<sup>22</sup>, estimulando a compra e venda dessas mercadorias como uma forma de manter aquecida a economia e proteger o Brasil dos efeitos gerados pela crise em comento.

A política fiscal adotada pelo governo, para estimular a economia, só foi possível devido a aplicação imediata dos efeitos da redução das alíquotas.

Além do IPI possuir essa finalidade de intervenção econômica, a seleção das suas alíquotas deve atender ao critério da essencialidade do produto, em obediência ao artigo 153, §2º, I da CRFB/88. Fazendo com que o *princípio da seletividade* se torne uma espécie de técnica de tributação.

No entendimento de Ricardo Lobo Torres (2013. p.94-95), a seletividade na verdade seria um subprincípio do *princípio da capacidade contributiva*, esse que por sua vez é um princípio constitucional de valor de justiça aberto e indeterminado que serve de orientação para a efetivação da norma tributária.

Logo, pode-se fazer um paralelo entre a seletividade e a capacidade contributiva, a fim de realizar uma interpretação sistemática dos institutos. Para tanto, tomo liberdade para transcrever ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. [...] Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade. [...] Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram. (2015a. p.174-175)

---

<sup>20</sup> “A crise de crédito de alto risco (*subprime crisis*), que começou no setor de venda de títulos hipotecários de imóveis residenciais dos EUA, acabou se transformando numa grave crise financeira de grande proporção para toda economia norte-americana. Ocorre que, devido os laços da economia norte-americana com o resto do mundo, a escalada da crise financeira ganhou uma dimensão mundial contaminando os países desenvolvidos e em desenvolvimento. Assim sendo, convive-se agora uma *crise financeira global* plenamente estabelecida como uma profunda recessão mundial, porém sem dar sinais visíveis de que a economia mundial chegará ao fundo do poço, que é o estado de uma grande depressão como a dos anos 30” (CARVALHO, 2010. p.1).

<sup>21</sup> Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008.

<sup>22</sup> Decreto nº 6.825, de 17 de abril de 2009.

Almeja-se com princípio da seletividade a criação de um processo distributivo da carga tributária de forma inteligente, no sentido de que as pessoas que consomem bens para sobrevivência serão tributadas com menores alíquotas. Enquanto que, consumidores de produtos supérfluos (pessoas que possuem poder aquisitivo para consumir mais do que o essencial) receberão alíquotas intensas para que paguem mais.

Esta característica do IPI está prevista no artigo 48 do CTN<sup>23</sup>, em que positiva o princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto: quanto mais essencial for a mercadoria menor será a sua tributação, da mesma forma que, quanto menos essencial, maiores serão os encargos. A título de exemplo, podemos citar que pelo caráter essencial da cesta básica, os produtos ali inseridos possuem alíquota zero, enquanto que o cigarro, por ser um produto supérfluo e de consumo desaconselhável<sup>24</sup>, possui uma alíquota de 300%<sup>25</sup>.

As alíquotas do IPI estão contidas na *tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados* (corriqueiramente denominada simplesmente por TIPI). Boa parte dos produtos ali elencados possui alíquotas inferiores a 20%, todavia, existe outros com alíquota alcançando a casa dos 300%.

---

<sup>23</sup> “Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.”

<sup>24</sup> “Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros.” (MACHADO, 2014. p.335)

<sup>25</sup> Dados retirados da TIPI com última modificação em 18/09/2015

### **3 A INCIDÊNCIA DO IPI NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E APÓS O SEU DESPACHO PARA O IMPORTADOR-COMERCIANTE**

No presente capítulo será explicado como se procede o processo de importação de uma mercadoria e o que é o desembaraço aduaneiro. Em seguida, após analisar os efeitos jurídicos do despacho aduaneiro sobre a mercadoria importada em caráter definitivo, explicar-se-á o porquê da incidência de IPI nesses produtos nacionalizados no momento da importação, além da controvérsia de que uma segunda incidência do IPI para os importadores-comerciantes, conforme estampada no artigo 51, inciso II do CTN c/c artigo 9º, inciso I do Decreto 7.212/10, incorreria em uma possível violação ao princípio da isonomia ao equipar este a um industrial. Para tanto, será exposto tanto a tese defendida pelo contribuinte, quanto a tese defendida pela fazenda para conceituar qual seria o elemento nuclear do fato gerador do IPI.

#### **3.1 Desembaraço aduaneiro e os efeitos jurídicos ao produto industrializado importado**

Desembaraço aduaneiro é “o ato pelo qual se satisfazem as exigências regulamentares, que dão saída às mercadorias importadas” (DE PLÁCIDO E SILVA, 2009. p.197), sendo o ato de desembaraçar “o mesmo que desembargar, desonerar, livrar de ônus, livrar de qualquer encargo, ou desimpedir qualquer coisa para que possa ser vendida ou negociada, livre de qualquer obrigação” (DE PLÁCIDO E SILVA, 2009. p.197).

Logo, para que uma mercadoria oriunda do estrangeiro possa ingressar no País, seja em caráter definitivo ou transitório, precisa, necessariamente, passar pelo despacho aduaneiro assim que adentrar ao território brasileiro, após passar pelo controle aduaneiro de mercadorias. Esse despacho é o trâmite jurídico alfandegário na qual se processa o desembaraço aduaneiro, verificando a relação da mercadoria importada com o que foi declarado pelo importador, a fim de se evitar fraudes.

O desembaraço aduaneiro é o estágio final do processo de importação de uma mercadoria como precípua o artigo 511 do decreto 6.759/2009<sup>26</sup>, podendo ser este processo dividido em três fases: administrativa, cambial e a fiscal.

### 3.1.1 Fase administrativa

Consiste na autorização para importação dada pela administração aduaneira, na figura de um auditor fiscal da Receita Federal do Brasil (CARNEIRO, 2015. p.448). Refere-se aos procedimentos prévios e exigências de órgãos governamentais para efetivação da importação e variam de acordo com o tipo da mercadoria e o tipo de operação, ou seja, o licenciamento das importações, nos termos do artigo 490 do decreto 6.759/2009<sup>27</sup>.

Nesse momento o importador deve declarar à Receita Federal o que será importado, bem como a sua origem, identificação, classificação e valor aduaneiro, nos termos do artigo 491 do decreto 6.759/2009<sup>28</sup>. A declaração de importação é de suma

---

<sup>26</sup> Art. 511. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira.

§ 1º Não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento, salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia.

§ 2º Após o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja declaração tenha sido registrada no Siscomex, será emitido eletronicamente o documento comprobatório da importação.

<sup>27</sup> Art. 490 - A importação de mercadoria está sujeita, na forma da legislação específica, a licenciamento, que ocorrerá de forma automática ou não-automática, por meio do Siscomex.

§ 1º A manifestação de outros órgãos, cujo controle a mercadoria importada estiver sujeita, também ocorrerá por meio do Siscomex.

§ 2º No caso de despacho de importação realizado sem registro de declaração no Siscomex, a manifestação dos órgãos anuentes ocorrerá em campo específico da declaração ou em documento próprio.

§ 3º Os Ministros de Estado da Fazenda e do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior determinarão, de forma conjunta, as informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal a serem prestadas para fins de licenciamento.

<sup>28</sup> Art. 491 - A declaração de importação é o documento base do despacho de importação.

§ 1º A declaração de importação deverá conter:

I - a identificação do importador; e

II - a identificação, a classificação, o valor aduaneiro e a origem da mercadoria.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - exigir, na declaração de importação, outras informações, inclusive as destinadas a estatísticas de comércio exterior; e

II - estabelecer diferentes tipos de apresentação da declaração de importação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

importância para a concretização da operação mercantil, sendo documento necessário para a realização do despacho de importação.

### 3.1.2 Fase cambial

Nesta fase, o importador realiza o pagamento do produto ao fornecedor estrangeiro. A compra da mercadoria será realizada na moeda estrangeira e deverá ser processada por entidade financeira autorizada pelo Banco Central.

### 3.1.3 Fase fiscal

É nesta fase que será realizada a conferência aduaneira, nos termos do artigo 504 do decreto 6.759/2009<sup>29</sup>, por parte da autoridade alfandegaria, da mercadoria que adentra ao território nacional com os dados declarados pelo importador na fase administrativa, a autenticidade dos documentos apresentados e qual a legislação específica será aplicada a esse regime de bem.

Nesse estágio, recolhe-se todos os tributos pertinentes a importação para somente após pagos, possa-se realizar o despacho aduaneiro. A depender do que for importado, uma mercadoria ou até mesmo um serviço ou operação de câmbio, os tributos que irão incidir poderão ser: o II (tendo como base de cálculo o valor aduaneiro), o IPI (alíquotas estabelecidas na TIPI), o ICMS (sendo a alíquota variada de acordo com o estado em que se procedeu o desembaraço aduaneiro), PIS e COFINS de importação (Lei 10.865/04), o ISS (Lei Complementar 116/03), o IOF, além de tarifas aduaneiras.

Em razão do presente estudo se limitar apenas se existe ou não relação jurídica obrigacional tributária de IPI sobre o importador-comerciante após o desembaraço aduaneiro, os tributos anteriormente citados não serão objeto de análises mais aprofundadas. Todavia, interessante destacar aqui o posicionamento

---

<sup>29</sup> Art. 504. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

do professor Ricardo Lobo Torres acerca da finalidade de alguns desses tributos durante a presente fase:

A incidência do imposto de importação se faz concomitantemente com a do ICMS, de competência estadual (art. 155, § 2º, IX, a) e a do IPI, também pertencente à União. Os três impostos devem incidir harmoniosamente: o imposto de importação tem a função precipuamente extrafiscal de atuar sobre a política econômica internacional; o ICMS e o IPI são impostos para a equalização do preço das mercadorias estrangeiras com as nacionais. (2013. p.378)

Inclusive, o IPI nessa fase é juridicamente válido segundo o artigo 237 do decreto 6.759/2009<sup>30</sup>, devendo o importador pagar IPI no desembaraço aduaneiro. Tal exigência é compreensível em razão do fisco não poder cobrar o imposto do agente que realmente industrializou o produto, tendo em vista estarem fora do país; logo, fora de sua competência. E como, por meio da repercussão tributária do referido imposto, o consumidor final (contribuinte de fato) é quem paga o imposto ao invés do industrial (contribuinte de direito), nada mais justo do que o importador receber o referido encargo fiscal.

Para pequena parte da doutrina (que possuía como grande nome Hugo de Brito Machado e que hoje mudou de entendimento, acompanhando agora a majoritária doutrina seguida por Ricardo Lobo Torre, Ricardo Lodi Ribeiro e Paulo de Barros Carvalho) a União não poderia cobrar IPI na importação porque assim estaria invadindo a competência do II, tendo em tela o fenômeno da Bitributação jurídica. Ocorre que tal entendimento encontra-se errado por haver equívoco na interpretação de conceitos tributários básicos, como bem explica o professor Kiyoshi Harada:

Há, data vênica, um duplo equívoco nesse entendimento. Primeiro, porque a posição topográfica do imposto de importação (art. 153, I da CF) não confere primazia sobre o IPI (art. 153, IV da CF). Em segundo lugar, ambos os impostos são de competência impositiva da União, pelo que não há que se falar em bitributação jurídica.

Seja como for, o certo é que, apesar da vigência do IPI desde a Constituição Federal de 1946 (com o nome de imposto sobre consumo), até hoje não há julgado declarando a inconstitucionalidade da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro em razão do ato da industrialização ter ocorrido no exterior, portanto, fora do alcance da nossa legislação por força do princípio da territorialidade das leis. (HARADA, 2012. p.3)

---

<sup>30</sup> Art. 237 - O imposto de que trata este Título [IPI], na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira.

### 3.1.3.1 Importação não definitiva

Em alguns casos específicos o produto ao adentrar no território nacional recebe um despacho para admissão em regime aduaneiro especial. Não ocorre a incidência de tributos imediatamente, isto porque, a priori, eles não são incorporados ao mercado nacional.

Por tais produtos não serem incorporados ao mercado brasileiro, conseqüentemente não ocorre o fenômeno da nacionalização do produto estrangeiro, ficando em território nacional por um breve tempo determinado. Devendo esse tempo e finalidade da importação do produto serem necessariamente descritos na declaração de importação na fase administrativa.

A inobservância ao declarar que o produto importado deveria pertencer a um dos regimes aduaneiros especiais, antes do embarque da mercadoria do exterior, acarreta ao importador a aplicação de sanções, na maioria dos casos o pagamento de multas.

Pode-se dividir esse regime especial em dois casos mais comuns: mercadorias em trânsito aduaneiro ou em admissão temporária.

O regime de trânsito aduaneiro é um benefício concedido a importadores que permite o transporte de mercadoria, sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro<sup>31</sup>, com suspensão do pagamento de tributos tendo previsão legal no artigo 315 do decreto 6.759/2009. As modalidades desse regime aduaneiro encontram-se nos incisos do artigo 318 do referido decreto:

Art. 318. São modalidades do regime de trânsito aduaneiro:

I - o transporte de mercadoria procedente do exterior, do ponto de descarga no território aduaneiro até o ponto onde deva ocorrer outro despacho;

II - o transporte de mercadoria nacional ou nacionalizada, verificada ou despachada para exportação, do local de origem ao local de destino, para embarque ou para armazenamento em área alfandegada para posterior embarque;

---

<sup>31</sup> “O território Aduaneiro compreende todo o território nacional. [...] a jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange a Zona Primária e a Zona Secundária. [...] A zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local: a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados; b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados. A zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.” (CARNEIRO, 2015. p.445-446)

- III - o transporte de mercadoria estrangeira despachada para reexportação, do local de origem ao local de destino, para embarque ou armazenamento em área alfandegada para posterior embarque;
- IV - o transporte de mercadoria estrangeira de um recinto alfandegado situado na zona secundária a outro;
- V - a passagem, pelo território aduaneiro, de mercadoria procedente do exterior e a ele destinada;
- VI - o transporte, pelo território aduaneiro, de mercadoria procedente do exterior, conduzida em veículo em viagem internacional até o ponto em que se verificar a descarga; e
- VII - o transporte, pelo território aduaneiro, de mercadoria estrangeira, nacional ou nacionalizada, verificada ou despachada para reexportação ou para exportação e conduzida em veículo com destino ao exterior.

Diferentemente do trânsito aduaneiro, na admissão temporária o bem estrangeiro não trafega pelo território aduaneiro brasileiro. O regime agora em questão permite a importação de bens e a suspensão de tributos desde que permaneçam no País por período de tempo predeterminado e que sua utilização respeite exclusivamente os fins anteriormente previstos na declaração de importação. Carros de luxo que são trazidos ao Brasil para um salão de automóvel que irá acontecer por uma semana (artigo 361, § 2º do decreto 6.759/2009<sup>32</sup>) ou até mesmo veículos de turistas estrangeiros (artigo 361, § 2º do decreto 6.759/2009<sup>33</sup>) são exemplos de regime especial de admissão temporária.

Todavia, mesmo o importador cumprindo com todas as exigências estabelecidas, importante destacar que a incidência de tributos apenas fica suspensa pelo período de tempo discriminado na declaração de importação e desde que seja destinado para a finalidade informada. Logo, passado esse prazo, conseqüentemente, ocorre a extinção desse regime especial, ocorrendo a incidência dos tributos alfandegários.

### 3.1.3.2 Importação definitiva

---

<sup>32</sup> Art. 358 - Para a concessão do regime, a autoridade aduaneira deverá observar o cumprimento cumulativo das seguintes condições:

I - importação em caráter temporário, comprovada esta condição por qualquer meio julgado idôneo;

II - importação sem cobertura cambial; e

III - adequação dos bens à finalidade para a qual foram importados.

<sup>33</sup> Art. 361 - [...] § 2º - O prazo de vigência da admissão temporária de veículo pertencente a turista estrangeiro será o mesmo concedido para a permanência, no País, de seu proprietário.

São as mercadorias que são importadas com a finalidade de integrarem a economia nacional, fazendo parte do mercado brasileiro, ocorrendo a nacionalização do produto estrangeiro. Importante esclarecer que mesmo os bens que são importados sem a finalidade de serem comercializados, também passarão pelo processo de nacionalização, como por exemplo a importação de um carro de luxo por um jogador de futebol.

A nacionalização é a sequência de atos que transfere a mercadoria da economia estrangeira para a economia nacional, fazendo com que o produto estrangeiro se torne brasileiro para fins jurídicos-fiscais.

Após a entrada da mercadoria em território aduaneiro brasileiro e com o consequente pagamento dos impostos referentes à importação, dentre eles o IPI, como determinado no art. 46, inciso I do CTN, estará o mesmo para todos os efeitos integrado ao mercado nacional, como se fosse produzido no próprio território brasileiro. Isto por que, com o desembaraço aduaneiro, extingue-se a nota de alienígena da mercadoria importada, além de nacionalizar e equiparar a mercadoria a produtos nacionais.

Vale ressaltar a visão de Gabriel Lacerda Troianelli, em que diz que não se deve haver distinção entre um produto industrializado nacional e um produto industrializado nacionalizado:

A primeira regra constitucional que merece atenção é o inciso II do artigo 153, segundo o qual compete à União instituir imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. Bem se vê, pela leitura dessa regra, que a equiparação do produto nacionalizado ao nacional [...] é consagrada pela própria Constituição Federal. (TROIANELLI, 2011. p.39)

### **3.2 A incidência do IPI na venda de produtos nacionalizados e a equiparação do importador-comerciante ao industrial**

Conforme anteriormente visto no presente capítulo, pode-se concluir que: (i) a incidência do IPI na importação é juridicamente válida, tendo o seu fundamento legal no artigo 237 do decreto 6.759/2009, além de ser o entendimento majoritário da doutrina pátria, sendo transcritos, inclusive, estudos de Ricardo Lobo Torres e Kiyoshi Harada para melhor embasar o tema; e que (ii) terminado o processo de importação, a mercadoria estrangeira sofre o fenômeno da nacionalização, que consiste na

equiparação do bem industrializado estrangeiro a um produto nacional para fins jurídicos.

Superado tais pontos e para melhor aprofundar sobre o elemento nuclear do fato gerador do IPI, necessariamente é preciso conceituar brevemente e sem maiores aprofundamentos o que se entende por Hipótese de Incidência e Hipótese de não Incidência

Hipótese de Incidência são potenciais acontecimentos descritos na lei instituidora do tributo, os quais, caso se tornem fatos consumados (fato típico) atrairão sobre si a incidência da norma tributária de regência. Por outro lado, a Hipótese de não incidência é todo acontecimento não abrangido na orbita das hipóteses de incidência do tributo, sendo esta dividida em não incidência qualificada e não incidência simples.

Não incidência qualificada ocorre quando existe proibição de incidência da norma tributária em razão de certa fonte normativa vedando que o tributo possa incidir. Pode-se ter não incidência constitucionalmente qualificada (proibição da incidência da norma tributária decorre de normas fixadas na constituição) ou não incidência legalmente qualificada (fonte infraconstitucional proíbe a incidência da norma tributária, a exemplo de Constituições Estaduais, Leis Orgânicas Municipais ou Tratados Internacionais). Na não incidência simples não há proibição de incidência, apenas não houve vontade do legislador de incluir um determinado fato típico no campo da incidência de um tributo.

Após breve pincelada nos conceitos de incidência tributária, agora é possível analisar o elemento nuclear do fato gerador do IPI e se haveria uma violação ou não do princípio da isonomia ao equiparar o importador-comerciante a um industrial.

### 3.2.1 O elemento nuclear do fato gerador do IPI para o importador-comerciante

No capítulo anterior apenas se fez menção que o IPI incide sobre a circulação de produtos industrializados por ser esse o entendimento da maior doutrina<sup>34</sup> e, inclusive, do STJ (que será abordado com maior detalhes no capítulo 3, em que se fará uma análise histórica dos julgados acerca da matéria).

---

<sup>34</sup> Item 2.2.1 Elemento objetivo.

Todavia, há entendimento contrário e que é, aliás, a tese de defesa do contribuinte: para que haja nova incidência de IPI para importadores-comerciantes na hora da revenda da mercadoria nacionalizada, necessariamente, esse importador deverá ter realizado ato de industrialização que tenha agregado valor ao produto final. Logo não haveria incidência caso não houvesse esse processo de industrialização, isto porque a finalidade da importação foi para a venda direta do bem.

Para que se compreenda a tese de defesa da advocacia tributária é preciso que se tenha como entendimento que a incidência do IPI na comercialização da mercadoria só irá alcançar os produtos que passarem por algum tipo de processo de industrialização nas mãos do importador-comerciante. Caso não se entenda dessa forma, a incidência irá ocorrer por que estaríamos diante de uma comercialização de um produto já industrializado, não se tendo importância em saber quem realizou esse processo de industrialização.

Essa forma de determinar o núcleo material do IPI foi usada pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima em seu voto no Embargos de Divergência em Recurso Especial Nº 1.398.721/SC, julgado em 2014, em que defende que:

O núcleo material é a industrialização. O importador é o sujeito passivo do IPI porque os limites da soberania não autorizam que se tribute o industrial estrangeiro. Ao revender o produto industrializado no mercado interno, o importador não promove, em regra, nenhuma modificação, aperfeiçoamento ou melhora na sua natureza. Se assim agir, atrairá a incidência do IPI. Todavia, se apenas dá início à circulação da mercadoria importada, como ocorre de forma ordinária, não se pode ter como ocorrido o fato gerador do tributo em tela. Com efeito, à míngua de industrialização na operação de revenda do produto estrangeiro no mercado interno, não verifico a existência de um segundo fato gerador, a atrair a incidência do tributo. O IPI não tributa margem de lucro. (Embargos de Divergência em REsp 1.398.721/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina. P/ Acórdão Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 18/12/2014)

Corroborando com tal posicionamento, Ives Gandra da Silva Martins, valendo-se dos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, aduz que:

[...] à falta de operação, inexistente fato impositivo do IPI. Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produto sem constituir-se em objeto de uma 'operação' não é tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige (1) a produção, (2) a prática de ato

negocial, e o conseqüente (3) impulso à circulação (que se exterioriza pela 'saída'). Na operação assim está o cerne da incidência do IPI, como consagrado constitucionalmente. (MARTINS, 2010. p.620)

Ou seja, somente haverá incidência de IPI ao agente que realizar uma operação de industrialização, agregando valor ao bem, para posteriormente vender. Dessa forma, para essa corrente doutrinária, é preciso que haja: (i) ato de industrialização; (ii) negociação da mercadoria; e (iii) saída do estabelecimento industrial.

No caso do importador-comerciante não se tem o processo de industrialização, porque o produto assim que importado é imediatamente comercializado. A incidência de IPI apenas recai ao importador no desembaraço aduaneiro por mera conveniência e praticidade, haja vista que a União não possui competência para cobrar o referido imposto do agente estrangeiro que verdadeiramente realizou o processo de industrialização.

Assim pensou o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao prolatar seu voto no mesmo julgamento de Embargos de Divergência em Recurso Especial Nº 1.398.721/SC:

[...] ao se pretender nova incidência do IPI na comercialização da mercadoria importada, pós-liberação aduaneira com o pagamento do Imposto de Importação e do IPI, impele-se o comerciante-importador para posição de desvantagem frente ao seu concorrente que comercializa mercadoria nacional, por exigir-lhe, na operação de comercialização, dupla incidência tributária (IPI e ICMS), ao passo que *aquel'outro* arcará somente com o ICMS. (Embargos de Divergência em REsp 1.398.721/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina. P/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 18/12/2014)

De outro turno, na contra mão desta interpretação, a tese fazendária é a de que o elemento nuclear do fato gerador do IPI não é o ato de industrialização, mas a operação com o produto industrializado, independentemente se tenha sido o importador-comerciante ou não que tenha praticado atos de industrialização.

Além do mais, tal entendimento é compartilhado por Ricardo Lobo Torres (2013. p.381) ao dizer que "industrializado o produto, aqui ou no estrangeiro, a sua circulação, seja pela saída econômico-jurídica do estabelecimento industrial, seja pela arrematação em leilão, seja pelo desembaraço aduaneiro, constitui fato gerador do

IPI”; e de igual modo por Cláudio Carneiro (2015, p.569) ao explicar que “o elemento objetivo do IPI é a operação relativa ao produto industrializado”.

Quanto a questão de que haveria um dupla incidência tributária de IPI e ICMS, a Lei Complementar nº. 87 de 1996 admite hipótese de Bitributação sob o fundamento de que o valor de IPI não integra a base de cálculo do ICMS quando a operação configurar fato gerador de ambos os impostos, nos termos do artigo 13, § 2º, *in verbis*:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Como visto, o elemento nuclear do fato gerador do IPI é ponto pacificado na doutrina como também nos tribunais superiores, mesmo que haja defensores contrários a esse entendimento conceitual do imposto em questão. Inclusive, para essa parte da doutrina, existe um outro ponto conceitual interessante que poderia afastar uma nova incidência de IPI para o importador-comerciante e que merece, aqui, uma análise mais profunda.

A controvérsia encontra-se na *fictio iuris* do artigo 51, inciso II do CTN<sup>35</sup> c/c artigo 9º, inciso I do Decreto 7.212/10<sup>36</sup>, ao equiparar um importador a um estabelecimento industrial e se, essa equiparação, violaria o princípio da isonomia ao tratar de forma igual dois desiguais, incidindo um mesmo tributo tanto para um industrial (contribuinte do imposto capaz de arcar a quantia devida sem maiores dificuldades), bem como para um mero importador que quer revender sua mercadoria.

### 3.2.2 A equiparação do comerciante ao industrial violaria o princípio da isonomia?

O ponto em questão foi apresentada no 1º capítulo do presente estudo quando se tratou sobre o elemento subjetivo do IPI<sup>37</sup>, naquela oportunidade fora adiantado que o tema seria melhor discutido no 2º capítulo, o que agora se faz.

<sup>35</sup> Art. 51 - Contribuinte do imposto é: [...] II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

<sup>36</sup> Art. 9º - Equiparam-se a estabelecimento industrial: I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos

<sup>37</sup> Item 2.2.2 Elemento subjetivo.

Antes de tratar propriamente da equiparação do artigo 51, inciso II do CTN c/c artigo 9º, inciso I do Decreto 7.212/10, importante trazer a conceituação do que seria o princípio da isonomia. Eduardo de Moraes Sabagg ao interpretar o artigo no artigo 150, inciso II da CRFB/88<sup>38</sup>, diz que:

A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica ideia da igualdade relativa fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa.

A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.

Sendo assim, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio de isonomia. Por outro lado, a adoção de um dado fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade. (SABAGG, 2013. p.93)

Como se verá, esta parte da doutrina aduz que a referida equiparação violaria o princípio da isonomia, uma vez que atribuir-se-ia tratamento igual a circunstâncias diferentes.

A *fictio iuris* no ramo do direito é um dos meios substanciais<sup>39</sup> da técnica jurídica, utilizado pela doutrina para explicar a aplicação de uma mesma norma para situações contrárias. Para melhor elucidar o tema Paulo Nader, baseando-se nas lições do jurista português Francesco Ferrara, diz que:

Em determinadas situações o legislador é levado, por necessidade, a aplicar a uma categoria jurídica o regulamento próprio de outra. Quando assim age, ele se utiliza do elemento ficção jurídica que, no dizer preciso de Ferrara, “é um instrumento de técnica legislativa para transportar o regulamento jurídico de um fato para fato diverso que,

<sup>38</sup> 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;

<sup>39</sup> O doutrinador argentino Abelardo Torrè classificou a técnica jurídica em meios formais e meios substanciais, sendo o primeiro as formalidades necessárias para a vida jurídica e o segundo em interpretação, estudo e explicação dos fenômenos jurídicos pela doutrina.

por analogia de situações ou por outras razões, se deseja comparar ao primeiro”. [...] a ficção não converte em real o que não é verdadeiro, apenas prescreve idêntico tratamento para situações distintas. (NADER, 2011. p.230)

Sabendo-se no que consiste o princípio da isonomia e o que seria uma ficção jurídica é possível compreender o raciocínio jurídico daqueles que defendem que a equiparação do importador-comerciante a um estabelecimento industrial violaria o princípio da isonomia.

Ao permitir que o legislador pudesse fazer essa equiparação, necessariamente deve-se observar normas e princípios constitucionais em relação a definição da regra matriz de incidência do IPI, assim como do seu fato gerador. Como anteriormente visto, a equiparação do importador ao industrial no momento do desembaraço aduaneiro é completamente lógica e a sua aplicabilidade é amplamente aceita na doutrina, em razão de ser juridicamente impossível a cobrança de IPI ao industrial estrangeiro, sendo assim o importador equiparado a este.

Ocorre que uma nova incidência de IPI para esse mesmo importador, que não tenha praticado qualquer ato industrial, seria uma falsa equiparação acarretando tratamento tributário antiisonômico, atribuindo tratamento igual a situações diferentes. Nesse sentido Roque Antonio Carraza e Eduardo Domingos Bottalo entendem que:

O Código Tributário Nacional possibilita, em seu art. 51, II, a criação da figura do contribuinte do IPI, por equiparação, o que não significa que o legislador federal está livre para transformar qualquer pessoa em contribuinte do IPI. [...] existem, pelo menos, dois limites para tanto, a saber: a) não é dado ao legislador criar a figura do contribuinte do IPI, por ficção; e, b) ainda que o legislador se valha da equiparação, dela não pode resultar, para o ‘contribuinte equiparado’, tratamento antiisonômico. (2007, apud SILVEIRA, 2012. p.5)

Ao ocorrer esse segunda incidência de IPI para importadores que apenas estão comercializando sua mercadoria (já nacionalizada), estaria a União ampliando de forma inconstitucional a abrangência do IPI, tornando no caso em tela uma espécie de “ICMS federal”, porque estaria a tributar a comercialização de produtos no mercado interno (VIEIRA, 2014, p. 195).

Entretanto, mesmo com todos os esforços da advocacia tributária, que visa o afastamento dessa nova incidência de IPI, a tese fazendária de que não é a atividade de industrialização em si o elemento nuclear do fato gerador do IPI, mas sim a

circulação do produto resultante dessa industrialização, é o atual entendimento do STJ, que será melhor estudado no próximo capítulo.

## **4 A FIGURA DO IMPORTADOR-COMERCIANTE NA JURISPRUDÊNCIA**

Após apresentar o IPI ao longo das constituições, os 5 elementos que permeiam o fato gerador do referido imposto, explicar como se procede o processo de importação de uma mercadoria e o que é o desembaraço aduaneiro, fora apresentada a tese do contribuinte e a tese fazendária para saber se seria válida ou não uma segunda incidência de IPI para importadores-comerciantes. Nos dois primeiros capítulos a discussão se deu por um viés doutrinário, sendo agora, nesse 3º capítulo, sob o viés evolutivo da jurisprudência. Para tanto analisar-se-á a evolução do entendimento da matéria no STJ até o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC, admitido como Recurso Repetitivo, fazendo-se uma análise detalhada de como os Ministros votaram na ocasião e as divergências enfrentadas na sessão da Primeira Seção do STJ.

### **4.1 Ausência de posicionamento definitivo por parte do STJ**

A advocacia tributária visa sempre trazer ao contribuinte um benefício econômico que possa justificar a cobrança alta dos seus honorários advocatícios, seja na preparação de um planejamento tributário ou na judicialização de demandas para afastar o pagamento de tributos ao fisco. No presente caso não é diferente, como bem analisado nos pontos controvertidos já expostos no 2º capítulo.

Em apertada síntese, o contribuinte almeja a não incidência de IPI na saída da mercadoria nacionalizada do estabelecimento do importador-comerciante que será submetida à comercialização no território nacional, sem que se tenha submetido a novo processo de industrialização. Há casos em que a tese de defesa é mais ousada e argumenta que também não haveria incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro, pois estaria assim invadindo a competência do Imposto de Importação; entretanto, como anteriormente estudado, tal tese se trata de mera aventura jurídica com pouquíssimas chances de êxito.

A matéria aqui versada chegou ao Superior Tribunal de Justiça após longo período de controvérsia e decisões destoantes nos 5 Tribunais Regionais Federais, sendo, até mesmo, ponto controvertido entre a Primeira e Segunda Turmas do STJ por um certo tempo. Em razão dos posicionamentos conflitantes entre as duas

Turmas, em 14/10/2015, a Primeira Seção do STJ julgou os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC<sup>40</sup>, admitido como representativo de controvérsia nos termos do art. 543-C do CPC/73 e da Resolução nº 8 de 7/8/2008 do STJ<sup>41</sup>.

Antes da matéria ser admitida como recurso repetitivo, havia um entendimento majoritário no Tribunal de que o IPI incidiria novamente sobre os produtos nacionalizados quando ocorresse a sua saída do estabelecimento do importador na operação de revenda, não existindo ilegalidade na equiparação do importador-comerciante a um industrial, inexistindo o fenômeno da Bitributação, além de não onerar excessivamente a cadeia tributária.

Inclusive, a Segunda Turma, ao julgar a matéria no início do ano de 2014, acatou a tese defendida pela Fazenda Nacional no REsp 1.429.656/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques; sendo, posteriormente, publicada no Informativo de Jurisprudência nº 535 do STJ, correspondente ao período de 27/02/2014 a 12/03/2014:

Informativo nº 0535

Período: 27 de fevereiro a 12 de março de 2014.

SEGUNDA TURMA

**DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS. Não é ilegal a nova incidência de IPI no momento da saída de produto de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, após a incidência anterior do tributo no desembaraço aduaneiro.** Seja pela combinação dos arts. 46, II e 51, parágrafo único, do CTN - que compõem o fato gerador do referido imposto -, seja pela combinação dos arts. 51, II, do CTN, 4º, I, da Lei 4.502/1964, 79 da MP 2.158-35/2001 e 13 da Lei 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva -, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. Essa interpretação não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, pois a lei elenca dois fatos geradores distintos: o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra do 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 da compra, na qual já está embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, na qual já está embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, a nova incidência do IPI não onera a cadeia além do razoável, pois o importador, na primeira operação,

---

<sup>40</sup> Que será objeto de análise, posteriormente, neste mesmo capítulo.

<sup>41</sup> Estabelece os procedimentos relativos ao processamento e julgamento de recursos especiais repetitivos.

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 -, e a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito - não-cumulatividade -, mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. Precedentes citados: REsp 1.386.686-SC, Segunda Turma, DJe 24/10/2013 e REsp 1.385.952-SC, Segunda Turma, DJe 11/9/2013. **REsp 1.429.656-PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 11/2/2014.**

Todavia, esse entendimento, como anteriormente dito, era majoritário mas não unânime. A advocacia tributária, mesmo com o posicionamento da Segunda Turma acima exposto, permaneceu defendendo a tese de que não haveria uma nova incidência de IPI para produtos nacionalizados destinados a revenda.

Tanto é que, em meados do ano de 2014, o assunto novamente ganhou destaque quando a Primeira Seção do STJ julgou um bloco de 5 ações<sup>42</sup> sobre o tema. Em razão da matéria ser a mesma, foram julgados de forma conjunta pela Primeira Seção do STJ, com relatoria originária para o Ministro Sérgio Kukina e relatoria para acórdão para o Ministro Ari Pargendler, em 11/06/2014.

O acórdão proferido sobre o tema, alterou o entendimento anteriormente definido pela Segunda Turma do STJ, agora acatando a tese de defesa do Contribuinte. A decisão se pautou que o elemento nuclear do fato gerador do IPI é a realização de um ato de industrialização pelo agente; logo, caso não haja processo de industrialização entre o desembaraço aduaneiro e a revenda da mercadoria, seria vedada uma nova incidência do imposto, em razão dos incisos I e II do artigo 46 do CTN<sup>43</sup> serem excludentes.

Devido a relevância da matéria, a mudança de entendimento foi publicada no Informativo de Jurisprudência nº 553 do STJ, correspondente ao período de 18/12/2014 a 11/02/2015:

Informativo nº 0553  
Período: 18 de dezembro de 2014 a 11 de fevereiro de 2015.  
PRIMEIRA SEÇÃO

<sup>42</sup> Embargos de Divergência nos Recursos Especiais nºs 1.411.749/PR, 1.400.759/RS, 1.398.721/SC, 1.393.102/SC, 1.384.179/SC.

<sup>43</sup> 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

**DIREITO TRIBUTÁRIO. FATO GERADOR DO IPI NAS OPERAÇÕES DE COMERCIALIZAÇÃO, NO MERCADO INTERNO, DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA.** Havendo incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (art. 46, I, do CTN), não é possível nova cobrança do tributo na saída do produto do estabelecimento do importador (arts. 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN), salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização (art. 46, parágrafo único, do CTN). A norma do parágrafo único do art. 46 do CTN constitui a essência do fato gerador do IPI. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. O IPI incide 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 IPI e do ICMS. Consequentemente, os incisos I e II do caput do art. 46 do CTN 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. **EREsp 1.411.749-PR, Rel. originário Min. Sérgio Kukina, Rel. para acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11/6/2014, DJe 18/12/2014.**

Ocorre que não passou muito tempo para a mesma Seção alterar o seu entendimento anteriormente firmado. Em maio de 2015, devido a grande quantidade de processos relacionado a matéria, os Ministros da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, admitiram o processamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC como Repetitivo, com o propósito de pôr fim a inconstância dos acórdão proferidos pelo Tribunal.

#### **4.2 O julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC e o atual entendimento do STJ**

Os Embargos de Divergência no Recurso Especial em questão foi julgado em 14 de outubro de 2015 (3ª feira) pela mesma Primeira Seção que um ano antes havia definido a não incidência de IPI para importadores-comerciantes. Ocorre que, nesta nova ocasião, apesar do curto espaço de tempo, a composição dos Ministros mudou significativamente ao ponto de influenciar essa mudança de entendimento anteriormente estabelecida. Nesse sentido, interessante compartilhar as observações feitas por Bárbara Mengardo, em sua coluna na revista jurídica eletrônica “Jota”, do dia 15/10/2015:

O caso foi julgado nesta terça-feira (14/10) sob o rito dos recursos repetitivos, o que significa que o entendimento deverá ser seguido pelos tribunais. O posicionamento é diametralmente oposto ao tomado pela 1ª Seção há pouco mais de um ano. À época, entretanto, a composição da turma era distinta da atual.

[...]

A composição da 1ª Seção mudou de junho de 2014 para cá. Além de Pargendler, se aposentou o ministro Arnaldo Esteves Lima, que votava pela não tributação. Não estava presente na sessão desta quarta-feira o ministro Og Fernandes, que também tem posição favorável aos importadores. (MENGARDO, 2015)

Como observado por Bárbara Mengardo, os Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima se aposentaram, nesse interregno de tempo, e o Ministro Og Fernandes não participou da sessão de julgamento. Essa mudança de composição foi fator determinante para o resultado final do julgamento, isto porque os 3 ministros citados votaram de forma favorável ao contribuinte no, já mencionado, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.749/PR, que à época teve o resultado de 5 votos a 3 em favor dos importadores-comerciantes.

Certo é que a decisão tomada pela Primeira Seção foi publicada no Informativo de Jurisprudência nº 574 do STJ, correspondente ao período de 26/11/2015 a 18/12/2015:

Informativo nº 0574

Período: 26 de novembro a 18 de dezembro de 2015.

RECURSOS REPETITIVOS

**DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IPI SOBRE A SAÍDA DE PRODUTO DE ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. N. 8/2008-STJ). TEMA 912. 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.** Efetivamente, o fato de o nomen juris do tributo ser "Imposto sobre Produtos Industrializados" não significa que seu fato gerador esteja necessariamente atrelado a uma imediata operação de industrialização. O fato de o tributo incidir sobre o produto industrializado significa somente que é necessário e relevante que essa operação de industrialização, em algum momento, tenha ocorrido - pois a circulação que se tributa é de um produto industrializado -, mas não que a industrialização tenha que ocorrer simultaneamente a cada vez que se realize uma hipótese de incidência do tributo (fato gerador). A toda evidência, quando se está a falar da importação de produtos, a primeira incidência do IPI encontra guarida no art. 46, I, do CTN, que assim define o fato gerador: "Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira". Veja-se que, para

essa hipótese de incidência, não há a necessidade de operação de industrialização imediatamente associada ao desembaraço aduaneiro. Essa mesma lógica subsiste quando se tributa "o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os fornece a estabelecimento industrial ou equiparado a industrial" (art. 51, III, do CTN), ou "o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados" (art. 51, IV, do CTN), pois, nesses dois casos, também não há atividade de industrialização desenvolvida pelos contribuintes. Não foge a esta linha a segunda incidência do tributo sobre o importador, no momento em que promove a saída do produto do seu estabelecimento a título de revenda ("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. [...] Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante"). No CTN, não foi repetida a regra contida no art. 2º, II, da Lei n. 4.502/1964 - que limitou o critério temporal "saída" apenas para os produtos de produção nacional. Sendo assim, a lei permitiu que também os produtos de procedência estrangeira estejam sujeitos novamente ao fato gerador do imposto quando da saída do estabelecimento produtor ou equiparado. Observe-se que essa autorização é perfeitamente compatível com o art. 4º, I, da Lei n. 4.502/1964, que equipara os importadores a estabelecimento produtor, isso porque o próprio art. 51, II, do CTN admitiu a equiparação. Outrossim, legislação mais recente estabeleceu a referida equiparação entre estabelecimento industrial e estabelecimentos atacadistas ou varejistas que adquirem produtos de procedência estrangeira (art. 79 da MP n. 2.158-35/2001 e art. 13 da Lei n. 11.281/2006). Dessa forma, seja pela combinação dos arts. 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN, seja pela combinação dos arts. 51, II, do CTN, 4º, I, da Lei n. 4.502/1964, 79 da MP n. 2.158-35/2001 e 13 da Lei n. 11.281/2006 - 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. Também se observe que essa incidência do IPI não se caracteriza como bis in idem, dupla tributação ou bitributação. Isto porque a Lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço 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 no qual embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, no qual já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Ademais, 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 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. Do mesmo modo quanto à tão falada questão da bitributação entre o IPI e o ICMS na

revenda interna do produto importado. Nesse ponto, esclareço que a Lei Kandir (LC n. 87/1996) admite hipóteses expressas de bitributação entre o IPI e o ICMS. O art. 13, § 2º, estabelece que o valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS toda a vez que a operação configurar fato gerador de ambos os impostos, ou seja, a lei permite a bitributação, mas minora seus efeitos ao retirar o IPI da base de cálculo do ICMS. Essa regra é uma mera reprodução do disposto no art. 155, § 2º, XI, da CF, que parte do pressuposto justamente da possibilidade de se bitributar pelo IPI e pelo ICMS. Tal não transforma, de modo algum, o IPI em ICMS, ou cria o chamado "ICMS federal", dadas as competências tributárias distintas das exações. Quanto ao GATT, registre-se que a cláusula de obrigação de tratamento nacional tem aplicação somente na primeira operação (a de importação). A segunda operação já é interna. Há dois fatos geradores. Desse modo, a igualdade ao tratamento nacional resta preservada para a primeira operação. Precedentes citados: REsp 1.386.686-SC, Segunda Turma, DJe 24/10/2013; e REsp 1.385.952-SC, Segunda Turma, DJe 11/9/2013. **REsp 1.403.532-SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Corte Especial, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015.**

Como se observa, a Primeira Seção do STJ ao analisar o caso, o fez sobre três pontos centrais: (i) qual seria o elemento nuclear do fato gerador do IPI; (ii) se haveria ilegalidade na *fictio iuris* do artigo 51, inciso II do CTN; e (iii) se ocorreria bitributação na cobrança de IPI tanto na entrada da mercadoria importada em território aduaneiro quanto na saída do estabelecimento do importador na revenda.

#### 4.2.1 O elemento nuclear do fato gerador do IPI aos olhos do STJ

A relatoria do caso ficou a cargo do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho que se manifestou pela procedência do Embargos de Divergência opostos pelo contribuinte, importadora<sup>44</sup> que almejava a não incidência de IPI para a comercialização de seus produtos importados no mercado brasileiro. Seu voto, que baseou-se no precedente do EREsp 1.411.749-PR, apenas foi seguido pelo Ministro Benedito Gonçalves e pela Ministra Regina Helena Costa, sendo o voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que divergiu do Ministro relator, o acatado pela maioria de seus pares.

O Ministro Relator Napoleão ao proferir seu voto, no que se refere ao fator gerador do IPI, defendeu que somente poderia ocorrer uma nova incidência do

---

<sup>44</sup> Athletic Indústria de Equipamentos de Fisioterapia LTDA.

imposto caso o importador-comerciante realizasse algum processo de industrialização na mercadoria<sup>45</sup>, o que no caso não havia acontecido. Entretanto, o Ministro Mauro Campbell, em seu voto, rechaçou tal tese ao dizer que:

Efetivamente, o fato de o *nomen juris* do tributo ser "Imposto sobre Produtos Industrializados" não significa que seu fato gerador esteja necessariamente atrelado a uma imediata operação de industrialização. [...] O fato de o tributo incidir sobre o produto industrializado significa somente que é necessário e relevante que essa operação de industrialização em algum momento tenha ocorrido, pois a circulação que se tributa é de um produto industrializado, mas não que ela tenha que ocorrer simultaneamente a cada vez que se realize uma hipótese de incidência do tributo (fato gerador). (Embargos de Divergência em REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. P/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2014).

Ou seja, o que importa saber para que haja ou não uma segunda incidência de IPI, além da do desembaraço aduaneiro, é que em algum momento tenha ocorrido algum processo de industrialização e não que necessariamente tenha que ter tido operação industrial no produto entre o desembaraço e a sua comercialização. Acompanhando esse raciocínio, a Ministra Assusete Magalhães em seu voto conceitua que:

Na verdade, o IPI não incide sobre a industrialização do produto em si, mas sobre o produto industrializado. Por isso mesmo, a arrematação, na hipótese prevista no art. 46, inciso III, do CTN, é também considerada hipótese de incidência do aludido tributo. (Embargos de Divergência em REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. P/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2014).

Este passou a ser o entendimento definitivo da Corte em relação ao elemento nuclear do fato gerador do IPI. Ocorre que o julgamento não se esgotou apenas nessa questão, outros temas foram abordados na sessão como abaixo se verá.

#### 4.2.2 Validade na equiparação do importador a um estabelecimento industrial

Outra controvérsia sanada no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/PR diz respeito a legalidade da *fictio iuris* do artigo 51,

---

<sup>45</sup> O tema foi melhor aprofundado no capítulo 2, especificamente nas páginas 27 a 30.

inciso II do CTN, ao equiparar o importador a um industrial no momento da saída da mercadoria do seu estabelecimento comercial.

O entender do Ministro Relator Napoleão, neste tema, também foi voto vencido. Alegou que a referida equiparação se tratava de uma ficção jurídica descabida e que possuía um caráter meramente arrecadatório, em suas palavras:

Veja-se que a mudança abrupta da orientação até então prevalecente nesta Corte Superior impõe a todo tipo de estabelecimento comercial que realize saída de mercadorias por ele importadas - até mesmo supermercados e empórios - uma equiparação ficta e forçada com a figura do industrial, mas sem qualquer identificação com a atividade fabril, o que demonstra que se trata de equiparação apenas e somente para fins fiscais, agravando-se desnecessariamente a carga tributária o que, a meu sentir, data venia, a partir de uma interpretação do texto legal, não revela seu escopo, sua vocação ou sua lógica com base na integração com outros preceitos do ordenamento jurídico tributário. (Embargos de Divergência em REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. P/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2014).

Ocorre que, novamente, o seu voto foi rebatido, desta vez pela Ministra Assusete Magalhães que fundamenta sua decisão com base no dispositivo em comento que, até a presente data, não foi objeto de qualquer arguição de inconstitucionalidade.

O Ministro Mauro Campbell Marques foi ainda além ao trazer em seu voto a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e a Lei n. 11.281/2006, agregando maior robustez a sua tese em meio a discussão:

Outrossim, legislação mais recente estabeleceu a referida equiparação entre estabelecimento industrial e os estabelecimentos atacadistas ou varejistas que adquirem produtos de procedência estrangeira. A saber:

Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Lei n. 11.281/2006

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

#### 4.2.3 IPI seria uma espécie de “ICMS Federal”?

Além das discussões já comentadas, instaurou-se no plenário a divergência de que ocorreria ou não *bis in idem*<sup>46</sup> ao se cobrar o IPI no momento da importação e, novamente, no momento da revenda e se essa nova incidência não poderia ser considerada uma espécie de ICMS de âmbito federal, caracterizando o fenômeno da Bitributação e acarretando uma oneração ao importador-comerciante além do necessário.

O Ministro Herman Benjamin foi sucinto em seu voto, ao tratar sobre o tema de um possível *Bis in Idem*, alegando que a importação e a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do importador são, na espécie, dois fatos geradores distintos e que somente poderiam ser afastados se fosse decretada a sua inconstitucionalidade:

A interpretação sistemática dos arts. 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN – os quais somente poderiam ser afastados por fundamento de inconstitucionalidade, que não se verifica na hipótese – permite concluir que se trata de fatos geradores distintos e que há expressa sujeição passiva em ambas as operações. Portanto, não há falar em *bis in idem*. (Embargos de Divergência em REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. P/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2014).

A Ministra Assusete Magalhães sustentou em seu voto a ocorrência de dois fatos geradores distintos de IPI, da mesma forma que o ministro Herman Benjamin. Mas além disso, acrescentou que uma nova cobrança não implicaria em desvantagem do produto importado em comparação ao nacional frente ao mercado consumidor:

Há de se considerar, ainda, que a exigência do IPI, no desembaraço aduaneiro e na saída do produto do estabelecimento importador, não implica em desvantagem para o importador, que supostamente pagaria o imposto duas vezes. Ao contrário, essa exigência vem a conferir tratamento isonômico ao produtor nacional e ao importador que revende os produtos importados, no mercado interno. (Embargos de Divergência em REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes

---

<sup>46</sup> Lamentavelmente, alguns ministros, ao proferirem seus votos, cometeram graves erros conceituais ao tratarem Bitributação da mesma forma que *Bis in Idem*, sem que fosse feito qualquer distinção entre os dois institutos (o tema foi exaurido no presente estudo no item 2.2.1.1 Cobrança em Duplicidade X *Bis in idem* X Bitributação). Felizmente, o Ministro Mauro Campbell Marques, ao lavrar o acórdão, deixou de cometer o mesmo deslize que seus pares ao não fazer confusão conceitual sobre o tema.

Maia Filho. P/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2014).

De igual modo, o voto do Ministro Mauro Campbell Marques trouxe ao debate a autorização legal<sup>47</sup> da cobrança de IPI e ICMS ao importador-comerciante e afastou a ideia de que o IPI poderia agir como uma espécie de "ICMS Federal":

Do mesmo modo, quanto à tão falada questão da bitributação entre o IPI e o ICMS na revenda interna do produto importado. Nesse ponto, esclareço que a Lei Kandir (LC N. 87/96) admite hipóteses expressas de bitributação entre o IPI e o ICMS. O art. 13, §2º estabelece que o valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS toda a vez que a operação configurar fato gerador de ambos os impostos. Ou, seja, a lei permite a bitributação, mas minora seus efeitos ao retirar o IPI da base de cálculo do ICMS. Essa regra é uma mera reprodução do disposto no art. 155, §2º, XI, da CF/88 que parte do pressuposto justamente da possibilidade de se bitributar pelo IPI e pelo ICMS. Tal não transforma, de modo algum, o IPI em ICMS, ou cria o chamado "ICMS Federal", dada as competências tributárias distintas das exações. (Embargos de Divergência em REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. P/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2014).

---

<sup>47</sup> Trata-se da Lei Complementar nº 87 de 1996, legislação essa estudada no capítulo 2, especificamente no item 3.2.1 O elemento nuclear do fato gerador do IPI para o importador-comerciante.

## CONCLUSÃO

Ao longo das reflexões levantadas na presente monografia, observa-se que o importador-comerciante realiza duas atividades distintas. Na primeira, configura-se como importador de produto de procedência estrangeira e na segunda assume a figura do comerciante, revendendo a mercadoria no mercado interno brasileiro. A discussão travada entre as teses dos contribuintes e a da Fazenda Nacional se dá por meio da análise do critério material do fato gerador do IPI e na equiparação deste importador a um industrial.

Como visto no segundo capítulo, a doutrina majoritária – tendo como grandes nomes Ricardo Lobo Torre, Ricardo Lodi Ribeiro e Paulo de Barros Carvalho – conceitua que não é a atividade de industrialização em si o elemento nuclear do fato gerador do IPI, mas sim a circulação do produto resultante dessa industrialização, não importando aqui se o agente que irá vender a mercadoria foi o mesmo que realizou um processo de industrialização. Nesse mesmo sentido, conforme analisado no terceiro capítulo, o STJ oscilou seu entendimento sobre a matéria até chegar a um entendimento definitivo no final do ano de 2015.

O STJ, ao julgar de forma técnica a conceituação de todos os institutos que permeiam o tema em comento, não apenas trouxe desdobramentos às partes envolvidas no processo, mas também agiu como um agente político. Isto porque esta decisão, em caráter de recurso repetitivo, guiará a forma que deverão ser julgados os diversos processos espalhados pelo Brasil que pleiteiam o afastamento de uma nova incidência de IPI no momento da revenda do produto nacionalizado, dando-se assim uma maior segurança jurídica.

Ao se unificar o entendimento de que o IPI incidiria novamente na saída do produto do estabelecimento do importador na operação de revenda, não existindo ilegalidade na equiparação do importador-comerciante a um industrial, impediu-se a diminuição do preço dos produtos importados frente aos nacionais, isto porque os importadores-comerciantes passaram a embutir, novamente, o valor referente a essa nova incidência de IPI no preço final de venda.

Evidentemente, como o tema não foi objeto de qualquer súmula, a advocacia tributária continuará pleiteando o afastamento dessa segunda incidência de IPI para seus clientes importadores. Todavia, cada vez mais, o entendimento firmado no

EREsp 1.403.532/SC vem sendo citado em novos julgamentos do tema, consolidando assim a jurisprudência do STJ que, inclusive, é amplamente defendida pela doutrina pátria.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Diário Oficial, Brasília, DF, 5 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial, Brasília, DF, 15 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial, Brasília, DF, 30 nov. 1964.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial, Brasília, DF, 13 set. 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 31 jul. 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 10ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 1996. In MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a importação de produtos industrializados**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar. 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio; 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. 92-106. In SILVEIRA, Carolina. **A inconstitucionalidade da**

**incidência do ipi na importação e na revenda de produtos importados.** Disponível em: <<http://docplayer.com.br/5420329-A-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-ipi-na-importacao-e-na-revenda-de-produtos-importados-por-carolina-silveira.html>>.

Acesso em: 30 abr. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 10ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

CARVALHO, David Ferreira. A crise financeira dos EUA e suas prováveis repercussões na economia global e na América Latina: uma abordagem pós-minskyana. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO KEYNESIANA BRASILEIRA, 3., 2010, São Paulo.

HARADA, Kiyoshi. É devido o IPI na importação?. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21767>>.  
Acesso em: 31 jan. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a importação de produtos industrializados.** Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar. 2003. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29507>>. Acesso em: 28 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário.** 35ª edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário: coordenador.** 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010

MENGARDO, Bárbara. **Em repetitivo, STJ reverte entendimento sobre cobrança de IPI.** Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/em-repetitivo-stj-reverte-entendimento-sobre-cobranca-de-ipi>>. Acesso em: 23 mai. 2016.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito.** 33ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 28ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SABAGG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5 edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

SILVEIRA, Carolina. **A inconstitucionalidade da incidência do ipi na importação e na revenda de produtos importados**. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/5420329-A-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-ipi-na-importacao-e-na-revenda-de-produtos-importados-por-carolina-silveira.html>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

TEIXEIRA, Humberto Gustavo Drummond da Silva. **A utilização do IPI enquanto imposto extrafiscal para fins de proteção do mercado nacional**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13769](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13769)>. Acesso em: 25 jan. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. 1ª edição, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª edição, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013

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 no. 184, São Paulo, Dialética, 2011.

VIEIRA, José Roberto. Artigos 46 a 51. In: GRILLO, Fabio Artigas; DA SILVA, Roque Sérgio D`Andrea Ribeiro. (orgs.). **Código Tributário Nacional**, Anotado. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SECCIONAL DO PARANÁ, 2014, p. 173-197.