



ANDRÉ LUÍS DE FREITAS ROMANO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTOMOTIVOS POR DESTINATÁRIO FINAL: Análise acerca
da legislação e jurisprudência**

Brasília

2013

ANDRÉ LUÍS DE FREITAS ROMANO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTOMOTIVOS POR DESTINATÁRIO FINAL: Análise acerca
da legislação e jurisprudência**

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP”
Monografia apresentada como requisito
parcial à obtenção do título de Especialista
em Direito Tributário, no curso de pós-
graduação *Lato Sensu* do Instituto
Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília

2013

ANDRÉ LUÍS DE FREITAS ROMANO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA
IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS POR DESTINATÁRIO FINAL:**

Análise acerca da legislação e jurisprudência

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de pós-graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof.

Prof.

Prof.

Dedico esta Monografia aos meus pais, Marcos e Tânia, por serem meu referencial de família e um exemplo a ser seguido.

Ainda, dedico a minha noiva, Ângela Pinheiro, por todo apoio a mim ofertado, sendo imprescindível em todos os momentos.

Primeiramente agradeço a Deus, pelas bênçãos concedidas e por todas as pessoas colocadas em meu caminho.

A todos aqueles que passaram por minha vida, meus familiares, amigos, colegas e companheiros, ainda os que hoje ausentes, pois a pessoa que me tornei tem um pouco de cada um de vocês.

RESUMO

O objeto de estudo desta monografia é verificar a incidência ou não do imposto sobre produtos industrializados, mais conhecido como IPI, sobre importação de automóveis, quando realizadas normalmente por pessoa física como destinatária final do bem. A principal análise é a cerca do artigo 153, inciso II, §3º da Constituição Federal, adentrando nos aspectos gerais desse tipo de imposto, sua qualificação e conceito, princípios gerais do direito tributário, em especial o princípio da não cumulatividade, bem nas implicações para a receita federal e seu posicionamento atual. Além, o referido trabalho adentra na seara dos julgados dos tribunais do Brasil, em especial do Supremo Tribunal Federal.

PALAVRAS- CHAVE: direito tributário; imposto sobre produtos industrializados; automóveis; importação; consumidor final; destinatário final; incidência; conseqüências gerais; jurisprudência.

ABSTRACT

The object of study of this thesis concerns the excise tax on imported cars, better known in Brazil as IPI, when these cars are not purchased by the importing company, but by the final consumer. The main analysis is about article 153, II, § 3 of the Federal Constitution of Brazil, entering the general aspects of this type of tax, your qualification and concept, general principles of tax law, in particular the principle of non-cumulative and implications for the government and its current positioning. In addition, the study cited analyzes judged in the courts of Brazil, especially the Supreme Court.

KEYWORDS: tax law, excise tax, car imports; final consumer; incidence, general consequences; jurisprudence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	12
1.1 Da não cumulatividade de tributos.....	12
1.2 Da isonomia tributária - Da não discriminação tributária.....	16
2 DO IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO.....	21
2.1 Linhas gerais	21
2.2 Fato gerador	24
2.3 Da cobrança do IPI sobre os produtos importados	27
3 DA COBRANÇA DO IPI SOBRE VEÍCULO IMPORTADO POR DESTINATÁRIO FINAL.....	35
3.1 Da análise quanto aos aspectos gerais do direito tributário – Dos princípios que poderão ser aplicados ao caso concreto.....	35
3.2 Da análise dos argumentos da Receita Federal e dos argumentos dos contribuintes	39
3.3 Da visão da jurisprudência atual	45
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS.....	54

INTRODUÇÃO

Uma questão polêmica que vem sendo discutida atualmente nos tribunais diz respeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados nos casos de importação direta de veículo automotivo pelo seu consumidor final.

A partir de um caso prático e da curiosidade na busca por uma solução ao litígio, foram encontradas na jurisprudência diversas decisões a respeito do tema. Ao que se vê, trata-se de uma questão polêmica, da isenção ou não desse imposto nos casos de importação de veículo automotivo pelos seus usuários de fato.

Polêmico porque, em tese, uma isenção ou não aplicação favorecia, no caso a que estamos tratar, uma classe específica em detrimento da União Federal. Isso porque estaríamos diante de uma desoneração de um tributo sob um bem que não é comum, ou seja, um veículo importado, o qual, em regra, só seria adquirido por pessoas de uma classe específica da população, com uma renda mais elevada em comparação a maioria da população brasileira. Não se pode considerar essa operação como uma regra, ficando assim no campo da exceção, ainda que, com o crescimento da economia nacional, tem se tornado cada vez mais freqüente o trânsito de veículos importados pelas ruas brasileiras e, conseqüentemente, aumentado as demandas nesse sentido.

O tema deste projeto de monografia surgiu do estudo de um caso prático levantado em sala de aula neste curso de pós-graduação que, após pesquisa, não só na jurisprudência, mas tendo acesso aos processos judiciais em trâmite, bem como a análise de julgados do Supremo Tribunal Federal, além de várias teses levantadas pelos doutrinadores e pela receita federal, despertaram a curiosidade de se aprofundar no assunto.

O objeto de pesquisa é adentrar a visão doutrinária a respeito da legislação vigente, bem como a interpretação jurisprudencial a respeito desses dispositivos, princípios e/ou diretrizes do direito tributário.

O presente trabalho acadêmico terá o objetivo de estudar tanto a legislação especial, qual seja, o Código Tributário Nacional, como a jurisprudência e a doutrina. O objeto principal do tipo de pesquisa a classifica como dogmática ou instrumental.

Apesar do tema da monografia partir de uma jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ele adentra aos estudos dos princípios e a uma análise do que das teses aventadas pelas partes em casos concretos, bem como procedimentos adotados pelos magistrados julgadores desses casos citados. Assim, o método adotado como procedimento da monografia será o método monográfico, com uma estrutura mais tradicionalista, levando em conta principalmente a bibliográfica, o posicionamento dos autores e dos Tribunais.

Como já explicitado, a principal fonte de pesquisa será a bibliográfica, no que se refere aos livros, artigos, julgados e decisões.

Além das próprias discussões a cerca do tema, a monografia versará a respeito da aplicação do princípio da não cumulatividade nesse tipo de operação. Serão verificados também os argumentos que vem sendo expostos pela Receita Federal do Brasil para justificar a manutenção da cobrança desses tributos.

O foco será na verificação e na plausibilidade dos argumentos levantados por ambas as partes envolvidas, verificando os argumentos mais sólidos dos julgamentos atuais a respeito do caso. Não só isso, mas busca expor e analisar as medidas burocráticas que vem sendo utilizada pela receita, ainda quando existente ação judicial suspendendo a exigibilidade desse tributo.

O direito tributário, por si só, encontra-se ativamente presente no cotidiano

das pessoas estando ou não a maioria dos cidadãos incursos no tema deste trabalho de monografia. Por esse motivo, além da discussão jurídica a respeito da aplicação, há também o âmbito social de incidência. Verifica-se que a incidência ou não de qualquer imposto sobre qualquer produto pode vir a afetar o cotidiano de todos, seja pela aplicação da medida que determine o não recolhimento, seja pela não arrecadação estatal, o que gera menos recursos e, conseqüentemente, menos aplicação em diversos setores públicos.

Importante ainda expor que o objeto do referido trabalho se restringe exclusivamente aos casos de importação de veículos e por pessoas classificadas como “consumidor final”, que no caso verificado dos automóveis soa pessoas físicas. Além dessa linha, incidiríamos em outros casos e outro tipo de análise que não é objeto do trabalho em questão.

Verifica-se que, nos dias atuais, existe número relevante de jurisprudências de peso versando sobre a matéria, bem como doutrinadores que tratam não do caso específico, mas dos princípios e argumentos utilizados para compor as decisões. Assim, além de julgados, como o já explicitado, há uma grande possibilidade de busca e análise da doutrina a cerca dos argumentos que serão aqui discutidos.

O contexto histórico, pela própria natureza do Direito Tributário, e os princípios constitucionais que regem a matéria já se mostram relevantes por si só. Ainda, estaremos a tratar de uma questão social importante, já que estamos falando de soluções contrapostas, arrecadação estatal para o desenvolvimento do país ou não pagamento de mais um tributo por parte do adquirente.

O ímpeto desse trabalho busca trazer a argumentação do cidadão para se abster do pagamento do IPI, bem como a orientação atual da Receita Federal do Brasil, analisando também como vem decidindo nossos tribunais a respeito. Tudo na tentativa esmerada de trazer, em conjunto, as consonâncias legislativas e interpretações doutrinárias a respeito.

A problemática consiste na discussão entre a incidência ou não do IPI sobre os veículos importados normalmente pela pessoa física, como destinatária final. A discussão entre a postura da Receita Federal, suas orientações e a aplicação do princípio da não cumulatividade como argumento para não incidência do IPI. É necessário entender o porquê da aplicação desse preceito e qual o entendimento doutrinário e jurisprudencial a cerca do tema.

A problematização, então, em breve síntese, é a respeito da incidência ou não do tributo no caso prático bem como as implicações frente a um possível aumento no número de casos concretos, o que diminuiria a arrecadação estatal e poderia vir a prejudicar algum elo da sociedade. Além, as orientações e embargos burocráticos que vem sendo perpetuados pela Receita na tentativa de continuar a recolher esse tributo.

Se de um lado temos uma pessoa física que importa um veículo para uso pessoal na busca de reduzir sua alta carga tributária, de outro está a União Federal, detentora dos direitos de recebimento do tributo citado, representada pela Receita Federal do Brasil, na busca pelo recolhimento do maior valor possível de tributos. É justamente essa “batalha” que será analisada por este trabalho acadêmico.

1 NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Da não cumulatividade de tributos

Primeiramente, ainda que não seja referente especificamente ao tema a ser tratado nesse tópico, apenas a título de esclarecimento para melhor compreensão do trabalho, importante expor que, de acordo com o art. 101 do Código Tributário Nacional¹, a vigência da lei tributária, no tempo e no espaço, é regida pelas mesmas normas que disciplinam a vigência das demais leis. Assim, em regra, a lei tributária vigora no território do ente político que a edita, entendendo como território o limite espacial de soberania (Estado nacional) e autonomia (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).

Já adentrando ao princípio a ser tratado nesse tópico, qual seja o princípio da não cumulatividade de tributos, este é um dos princípios básicos norteadores do direito tributário. Esse princípio tem o objetivo de imprimir um limite objetivo, impondo técnica onde o valor devido a título de tributação em determinada operação deverá ser compensado com a quantia incidente sobre as operações anteriores.²

Nos termos da primeira redação da nossa Constituição Federal esse princípio foi primeiramente adotado apenas no que tange a ICMS (Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços), IPI (Imposto sobre produtos industrializados), impostos de competência residual e as contribuições sobre

¹ BRASIL. LEI Nº 5.172 de 25.10.66. “Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.”

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 185/186

novas fontes de custeio da seguridade social.³

Com o advento da Emenda nº 42/2003 esse princípio passou a ser aplicado a outros setores. Porém, não se vislumbra necessidade de abordagem do tema em vista da não aplicação ao caso concreto estudado neste trabalho acadêmico.⁴

Primeiramente, importante analisar o conceito de não cumulatividade, mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.⁵

Ainda, convém lembrar que o princípio da não cumulatividade é um Princípio estritamente Constitucional e composto por um conjunto de normas

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 185/186

⁴ “O princípio passou a ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento (art.195, §12). Com fundamento nessa disposição constitucional, as Leis n. 10.637 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para o PIS e a COFINS, respectivamente.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 185/186

⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: (...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores

(...) Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

III - propriedade de veículos automotores.

(...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

jurídicas inseridas no ordenamento jurídico nacional.⁶

Da simples leitura dos dispositivos já mencionados, observa-se que os conceitos de não cumulatividade, ou até mesmo de cumulatividade, impõe a necessidade de existirem fatos geradores que integrem uma cadeia econômica⁷.

Essas operações em cadeia são importantes para verificar a existência ou não de cumulatividade, pois só assim é possível aferir a existência ou não do efeito cascata na tributação, já que o objetivo principal do princípio ora estudado é evitar esse problema.

Como já dito, a idéia é no sentido de compensar o valor do tributo que já foi recolhido em outras operações anteriores. Não se pode negar que o objetivo, sem sombras de dúvidas, é desonerar o contribuinte dessa carga econômica elevada o que seria majorado caso tivéssemos um sistema de tributação cumulativo até o preço final do produto.

Como se viu, para considerar a cumulatividade não se pode isolar uma operação. É crucial que seja considerado todo o ciclo de operações, tanto no que diz respeito ao sujeito passivo como ativo.

O primeiro método de apuração da não cumulatividade teve origem no ordenamento jurídico francês. A não cumulatividade, no que diz respeito ao aspecto ora exposto, poderia ser alcançada pela tributação sobre um valor real do produto que é vendido, compreendido como valor real o valor da produção deduzindo o gasto com a aquisição da matéria prima ou equipamentos utilizados para sua fabricação/produção.⁸

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2.Ed. São Paulo, Dialética.2004. págs 99.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2.Ed. São Paulo, Dialética.2004.págs 110/111.

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2.Ed. São Paulo, Dialética.2004.págs 110/112.

Contudo, outra forma de se chegar a não cumulatividade, essa mais simples e aplicada ao caso concreto, é trazida por importantes doutrinadores como Ives Gandra Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. Os referidos doutrinadores denominam de “imposto sobre imposto”. Tal método é utilizado na contabilidade das empresas, onde há a compensação de créditos e débitos.

Importante expor a existência de outros métodos. Contudo, não são necessárias abordagens, pois já suficientemente abordado o tema no que tange ao trabalho ora desenvolvido.

Retornando a nossa Constituição, passa-se a analisar qual critério para alcançar a não cumulatividade foi adotado pelo legislador constituinte de 1988. Os doutrinadores José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lipo consignam o seguinte:

(...) Geraldo Ataliba e Cléber Giardino sustentaram que é equivocado o entendimento de que o tributo a ser efetivamente pago ao Fisco é aquele que resulta da incidência da alíquota apenas sobre o valor acrescido, isto é, sobre o lucro. A não cumulatividade, disseram, decorre apenas e tão-somente do fato de ter havido a ocorrência de operações de circulação de mercadorias. Mas, se extremarmos nosso raciocínio a uma hipótese ideal em que todas as aquisições de determinado período foram nesse mesmo período incorporadas aos produtos fabricados (ou simplesmente revendidas), constataremos que a diferença entre o valor das entradas e o valor das posteriores saídas corresponderá exatamente a um montante que, multiplicado pela alíquota do ICMS praticada pelo comerciante/industrial, dará como resultado o valor do tributo a ser recolhido ao Fisco. Ora, se a diferença entre as saídas e as anteriores entradas representa o valor que o comerciante/industrial acrescentou em cada operação no período, pelo menos do ponto de vista econômico, de fato estamos tratando de um tributo que incide sobre o valor agregado. E, veja-se, não podemos deixar de salientar este ponto uma vez que a não cumulatividade é regra constitucional que toca de maneira direta os preços dos produtos colocados no mercado.⁹

Devidamente conceituado o princípio da não cumulatividade, esse será novamente abordado quando da análise da problemática central dessa obra acadêmica.

⁹ MELO, José Eduardo Soares e LIPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 123/124

1.2 Da isonomia tributária - Da não discriminação tributária

A Constituição Federal é bastante clara ao atribuir competência comum às três esferas no que diz respeito às taxas e contribuições de melhoria. Isso porque são tributos diretamente ligados a atuação do próprio estado.¹⁰

Já os impostos são tributos que não necessariamente estão vinculados a essa atuação do estado e, por esse motivo, a Constituição delega a competência tributária entre os diferentes poderes. Isso evita que o sujeito passivo, no caso o contribuinte, venha a ser onerado com o mesmo imposto instituído por mais de um ente. Essa atribuição de impostos à entidades específicas e de forma exclusiva é exatamente o princípio da discriminação constitucional de rendas tributárias.¹¹

Ao mesmo tempo em que a Constituição especifica o poder de tributar de um ente, está proibindo o exercício desse poder de tributar por outro ente ali não especificado. Ou seja, impede que um invada a competência do outro.¹²

Quando dois entes tributam o mesmo imposto estaremos diante da chamada bitributação jurídica, a qual é evidentemente inconstitucional, pois um ente estará invadindo a competência tributária do outro.¹³

Já o que diz respeito ao princípio da isonomia tributária, apesar de constar expressamente do artigo 150, II, da Constituição, esse princípio é consequência princípio geral da igualdade de todos perante a lei, o qual está expresso no artigo

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 279

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 279

¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 279

¹³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 280. Importante não confundir a bitributação jurídica com a bitributação econômica, também conhecida como *bis in idem*. Nessa última o mesmo ente tributa duas vezes. Na bitributação jurídica é um ente ultrapassando sua competência tributária e invadindo a esfera de outro ente.

5º¹⁴ da Carta Magna. ¹⁵ Vejamos o dispositivo Constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

O referido princípio deixa clara a vedação de tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos fáticos impedindo, como o próprio título do tópico indica, a discriminação tributária. Da simples leitura dos dois dispositivos contidos na Constituição, fica ainda mais evidente que o dispositivo específico surgiu da generalidade. Apesar de já existente na legislação, a norma é importante, pois traz um enunciado mais detalhado e não deixa dúvidas a respeito da vedação, impedindo inclusive a distinção por meio de rótulos indevidos, ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte. ¹⁶

Até mesmo por isso, outros doutrinadores nomeiam o mesmo princípio como Princípio da Proibição dos Privilégios Odiosos. Entendem este princípio como receptor de conteúdo de outros valores, como liberdade e justiça. ¹⁷

Nas palavras do professor e doutrinador Eduardo de Moraes Sabbag:

O princípio da isonomia tributária veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equi-polência. Nota-se que o referido preceptivo se põe como um contraponto fiscal daquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º, caput, do texto constitucional ('Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, (...)')¹⁸

¹⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)"

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 284.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 284.

¹⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. P.37

¹⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. P.37

Na prática, apenas o judiciário poderá analisar o caso específico e verificar se legislação e o caso concreto estão em consonância com o princípio da isonomia. Na realidade, um exemplo bem realista desse princípio é o fato de qualquer um, independente da origem dos seus rendimentos, poder ser tributado. Nesse caso cita-se como por exemplo: bicheiros, prostitutas, menores e etc.¹⁹

O princípio da isonomia nada mais é, como o próprio nome indica, o legislador dando o mesmo tratamento as pessoas que se encontrem na mesma situação, e tratamento distintos as pessoas que se encontrem em situação desigual.²⁰

Em regra, a tributação será idêntica para aqueles contribuintes que se encontrem em situações similares, sendo que a questão observada será a própria capacidade contributiva²¹.

O legislador elege situações e especificações objetivamente para presumir a riqueza do contribuinte e, levando em consideração esses dados objetivos, fixa a tributação. O próprio fato gerador pode ser entendido como esse fato objetivo eleito pelo legislador, visto que o fato gerador do imposto é exatamente aquilo que implica na capacidade econômica do contribuinte.²²

Não se deve pensar que essa progressividade acometeria a isonomia tributária. Pelo contrário, é através da progressividade de uma alíquota de

¹⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. P.37

²⁰ BARREIRINHAS. Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2006. P. 150/151

²¹ "O princípio da capacidade contributiva, que tomamos como sinônimo de capacidade econômica, para fins de nossos estudos tributários, parte de uma premissa aceita universalmente, pela qual os súditos do Estado devem pagar tributos conforme e na proporção de suas riquezas. Embora a capacidade econômica para pagar tributo seja aferível ao analisar-se a totalidade da riqueza de cada contribuinte em face da totalidade dos tributos por ele suportado, em matéria tributária a capacidade contributiva é avaliada objetivamente, com relação a cada um dos tributos". BARREIRINHAS. Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2006. P. 150/151

²² BARREIRINHAS. Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2006. P. 151

imposto, por exemplo, que essa isonomia é verificada, na medida que incide sobre diferentes rendas e propriedades, bem como proporciona a isenção e outros benefícios aos contribuintes que detenham uma menor capacidade econômica.²³

Já o Princípio da Não Discriminação Tributária em razão da origem ou destino dos bens; também conhecido como Princípio da Não Discriminação Quanto a Destino Geográfico das Mercadorias, que muitas vezes se confundem com o Princípio da Uniformidade Geográfica; preleciona a proibição à diferenciação em razão da procedência dos bens ou serviços. Ou seja, em regra, não há que se falar em diferenças tributárias em razão da procedência ou destino.²⁴

E que não se diga que a Constituição de 1988 não recepcionou esse princípio ao prever a distinção de alíquota em razão da pessoa do adquirente²⁵, antes proibida, visto que assim está expresso no artigo 152²⁶:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre os bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.²⁷

Devidamente conceituados os princípios necessários a debater tese central desse trabalho, passemos a analisar o imposto sobre produtos

²³ BARREIRINHAS. Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2006. P. 151

²⁴ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 317/318

²⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

²⁶ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 317/318

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988

industrializados.

2 DO IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO

2.1 Linhas gerais

O Imposto atualmente conhecido como IPI veio substituir o antigo Imposto de Consumo, incidindo não especificamente sobre o consumo, mas sim sobre a produção de determinado bem produzido em escala industrial.²⁸

Apesar de não haver modificações relevantes desde a Constituição de 1988, verifica-se tendência de seletização do referido imposto por meio de legislação ordinária.²⁹ O Imposto sobre produtos Industrializados é de competência tributária da União Federal e encontra-se elencado na Constituição Federal, artigo 153, inc. IV e no Código Tributário Nacional, artigo 46.

Ainda, não se pode deixar de citar as Leis Ordinárias, que regulamentam e criam verdadeiramente os impostos. No caso do IPI, são inúmeros leis e decretos-lei que versam sobre a matéria.³⁰

Em relação à Constituição Federal de 1988, esta estabelece não apenas a competência tributaria aos entes federativos como também impõe limites a essa competência.

Assim, ao disciplinar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no Art. 153 a Constituição Federal confere à União Federal a competência para instituir e cobrar tal imposto. Vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

²⁸ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. 1ª Ed. Adão Sergio do Nascimento Cassiano; Igor Danilevicz; Maurício Batista Berni. Porto Alegre. Síntese. 2000. Págs. 125

²⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 306

³⁰ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. 1ª Ed. Adão Sergio do Nascimento Cassiano; Igor Danilevicz; Maurício Batista Berni. Porto Alegre. Síntese. 2000. Págs. 128/129.

(...) IV - produtos industrializados;
 (...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
 (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Como é possível perceber, o Poder Constituinte Originário não apenas conferiu competência tributaria para a União em relação ao IPI, como também impôs limites a esse poder de tributar.

Destaca-se que a finalidade para a qual o tributo foi criado é tributar as operações de industrialização e não o consumo, tanto que, na venda de comerciante, que não realiza nenhuma das operações descritas como industrialização no Art. 4º do Decreto nº N° 7.212/2001³¹, ao consumidor final não incide de IPI.³²

Ainda, tem-se que a ideia inicial era que o IPI teria uma função extrafiscal, seria seletivo em razão de sua essencialidade, onerando assim em menor proporção, ou até aplicando alíquota zero para produtos que fossem considerados essenciais e, por sua vez, onerando muito produtos que não apresentem essa característica.³³

³¹ BRASIL. DECRETO Nº 7.212, de 15.06.2010 “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 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida 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.

³² CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. 1ª Ed. Adão Sergio do Nascimento Cassiano; Igor Danilevicz; Maurício Batista Berni. Porto Alegre. Síntese. 2000. Págs. 136/137

³³ BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 28 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 348/349

Entretanto, essa característica de extrafiscalidade se perdeu e o IPI se tornou um grande responsável pelo aumento da receita da União, dos Estados e Municípios.³⁴

Em virtude das altas alíquotas aplicadas para determinados produtos, começaram-se a especular determinadas situações em que a incidência do IPI seria irregular, dentre elas, a incidência sobre a importação de veículos automotivos importados por pessoas físicas para uso próprio, que será melhor elucidada no decorrer desse trabalho.

No tocante à sua hipótese de incidência, existe a chamada *"linha divisória"* entre o que de fato é industrializado e conseqüentemente sofrerá a incidência do imposto, e o que não é industrializado.³⁵

Não é em todas as ocasiões que o processo industrial é capaz de modificar a classificação fiscal de um determinado produto na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados)³⁶. Tais modificações devem ser analisadas caso a caso, observando as regras constantes na TIPI. Acaso não seja efetuado dessa forma, a alíquota poderá sofrer modificação e assim onerar demais um produto que por sua vez não merece tal tratamento.³⁷

Partindo dessa análise, temos que o IPI é um dos mais complicados e complexos impostos do sistema tributário nacional, motivo pelo qual leva a diversas divergências e interpretações.

³⁴ BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 349

³⁵ CASSONE. Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 19ª Ed. São Paulo. Atlas. 2008. Págs. 292

³⁶ São várias as legislações: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, Medida Provisória nº 340, de 29 de dezembro de 2006, Decreto nº 4.669, de 9 de abril de 2003, Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 2006, Decreto nº 7660, de 23 dezembro de 2011.

³⁷ CASSONE. Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 19ª Ed. São Paulo. Atlas. 2008. Págs.292/293

As divergências e complexidades citadas é que motivaram a elaboração do estudo objeto desse trabalho de conclusão de curso.

2.2 Fato gerador

Primeiramente, cumpre conceituar o fato gerador em direito tributário. O fato gerador de uma obrigação tributária é o fato que decorre o dever de satisfazer a prestação tributária. É possível entender que é o fato que dá origem a possibilidade de cobrança tributária.³⁸

No Código Tributário, em seu artigo 114, o fato gerador é definido como o motivo ou causa que determina o nascimento da obrigação principal, situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.³⁹

Esmiuçando as expressões contidas no mencionado artigo, convém expor algumas conclusões importantes: o fato gerador é compreendido como motivo a ensejar o nascimento da obrigação principal; essa por sua vez é entendida como o próprio pagamento do tributo; sendo que fato gerador deve ser expressamente tipificado em lei, delimitando e especificando os casos de aplicação.⁴⁰

Nas palavras do doutrinador Roque Joaquim Volkeiweiss, *o fato gerador da obrigação tributária principal é (...) situação, legalmente definida, que, pela sua prática (ocorrência), prova o nascimento de uma obrigação tributária de pagar*

³⁸ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.227

³⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Publicado no DOU de 27.10.66. “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

⁴⁰ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.227

*tributo ou penalidade tributária, a ela vinculando os respectivos sujeitos.*⁴¹

Vale lembrar a necessidade e importância de se compreender que o fato gerador da obrigação tributária não se limita a determinar quando ocorre a consumação da obrigação. A própria natureza jurídica dessa obrigação também é definida pelo fato gerador.⁴²

Seguindo a mais tradicional doutrina, o fato gerador ainda pode ser compreendido pelos seus elementos objetivos e subjetivos. O primeiro, volitivo ou intrínseco e o segundo, material ou extrínseco, sendo que ambos devem estar presentes para a caracterização do fato gerador.⁴³

O elemento objetivo é exatamente o elemento material previsto como gerador, o qual, ao homem comum, seria suficiente para a obrigação tributária. O elemento subjetivo está ligado à vontade, livre e consciente do contribuinte, principalmente a necessária junto à esfera penal.⁴⁴ Contudo, essas questões, assim como a classificação dos fatos geradores⁴⁵, não são imprescindíveis para o deslinde do cerne desse trabalho e não serão analisadas a fundo, já que não há necessidade.

Adentrando especificamente no imposto objeto do estudo, como o próprio nome indica, o imposto sobre produtos industrializados tem como fato gerador a própria industrialização do produto. Nos termos do artigo 46 do Código Tributário

⁴¹ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.228

⁴² VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.228

⁴³ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.228

⁴⁴ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.228

⁴⁵ ⁴⁵ “O fato gerador da obrigação tributária admite várias classificações, tudo dependendo do ângulo sob o qual é focado, segundo sua fonte, segundo sua formação no tempo, segundo sua estrutura ou composição, etc.” VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P.231

Nacional⁴⁶, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou aperfeiçoe para o consumo.⁴⁷

O Elemento material do fato gerador do IPI, ou seja, determinante da incidência do tributo é exatamente o fato das indústrias produzirem bens para o consumo da população, dado esse motivo, justamente por incidir sobre a produção industrializada, acaba, economicamente, onerando o consumo.⁴⁸

Observa-se, nas diferentes alíquotas hoje empregadas, uma tendência do IPI se ater a produtos considerados voluptuários ou de luxo, o que contribuiu para a consecução da justiça social, já que não se nega a natureza de um imposto de consumo.⁴⁹

Como aconteceu nos anos de 2011/2012 com alguns veículos que tiveram seu IPI reduzido a 0%. Essa foi uma forma que do governo estimular o consumo desses veículos e, conseqüentemente, o desenvolvimento da própria indústria automobilística. Na realidade, estamos tratando de um círculo conexo, pois a indústria automobilista no Brasil possui um papel muito relevante no PIB e, mais que isso, emprega milhares de pessoas, sendo vital para a saúde econômica do país.

O fato gerador também está ligado ao momento de saída do estabelecimento industrializador, ou, em alguns casos, com o desembaraço

⁴⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Publicado no DOU de 27.10.66. "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."

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 306

⁴⁸ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário/Apreendendo**. 1ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. P.220/221.

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 306

aduaneiro (importação) ou o leilão no caso de mercadorias apreendidas.⁵⁰

O momento da tributação é exatamente o momento da saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematante.⁵¹

Vejamos disposição do artigo 46 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

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

Enquanto o caput do artigo determina o fato gerador em seu aspecto temporal, o seu parágrafo único determina o aspecto material do fato gerador.⁵² Na realidade, diversas legislações do IPI definem o que seriam os produtos industrializados e não industrializados.⁵³ Contudo, quanto ao objeto tema dessa monografia, qual seja, veículo automotor, não há dúvidas a respeito de sua industrialização.

2.3 Da cobrança do IPI sobre os produtos importados

⁵⁰ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário/Apreendendo**. 1ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. P.220/221.

⁵¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 306

⁵² HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

⁵³ Exemplos de legislações que definiam os produtos: Lei do extinto imposto sobre consumo, que continua vigorando para reger o IPI (Lei nº 4.502 de 30/04/1964. RIPI/2202 (Regulamento do IPI - Decreto nº 4.544 de 26.12.2002 D.O.U: 27.12.2002; RIPI/2010 (Regulamento do IPI - DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010).

Sempre que uma mercadoria ou produto é trazido de fora do Brasil, é facultado a União Federal instituir imposto sobre a importação. Como iremos verificar a Constituição Federal não estabelece limites, basta haver uma importação para que a União possa exigir o imposto.⁵⁴

Ainda, o imposto de importação tem uma conotação extra fiscal, ou seja, não tem como seu principal objetivo a arrecadação. É instituído para regular, proteger o mercado nacional da invasão de produtos estrangeiros, prejudicando assim a indústria nacional.⁵⁵

Dessa forma, fica a critério da União estabelecer o que deve ter uma alíquota maior e o que deve ter uma alíquota menor, se regulando o mercado e fazendo com que o produto com a alíquota mais alta tenha menos interesse do consumidor em virtude do preço final, ao contrário do produto com a alíquota mais baixa, que pode vir a ficar atraente em virtude também de seu preço final.

Muitas dessas alíquotas são estipuladas em virtude de produtos que são fabricados no Brasil e por isso podem se tornar obsoletos com a competição internacional. Nesse caso, se aumenta a alíquota do produto importado, fazendo com que se aumente o consumo do produto nacional. Dessa forma se equilibra a balança e se protege a indústria nacional.

De acordo com Leandro Paulsen⁵⁶ “o IPI não se qualifica como imposto sobre comércio exterior, mas como imposto sobre a produção”. E vai além ao afirmar ainda que:

⁵⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 19ª Ed. São Paulo. Atlas. 2008. Págs.205.

⁵⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário. 15ª Ed. São Paulo. Atlas. 2006. Págs. 230/231.**

⁵⁶ SOARES DE MELO, José Eduardo. **A importação no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003.pág. 76. apud PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. pg. 843/844

Não é adequado considerarmos o IPI inserido pelo CTN dentre os impostos sobre a produção e circulação, como se estivéssemos, ainda, em face do vetusto imposto de consumo, seu antecessor, relativamente ao qual não guarda mais equivalência desde o advento da EC 18/65 e do CTN/66.

Neste mesmo sentido, fundamenta o já citado Leandro Paulsen, ao analisar a incidência do IPI na importação, vejamos:

Ainda que a matéria seja árdua e muitas sejam as opiniões dissonantes, uma análise consistente da base econômica do IPI (Operação com produto industrializado, ou seja, negócio jurídico que tenha por objeto produto submetido por um dos contratantes a processo de industrialização) nos leva ao entendimento de que é passível de tributação a operação com produto industrializado, que pressupõe a industrialização e saída do produto do estabelecimento industrial. A vista disto, é que pode ser definido o fato gerador do IPI, como alias, é feito na sua hipótese comum de incidência. Note-se que, normalmente, a importação se quer é contratada diretamente com a indústria estrangeira, mas com distribuidores ou comerciantes estrangeiros. Ou seja, se quer fora do território nacional se tem a ocorrência do fato gerador próprio do IPI. Tivesse tal operação ocorrido aqui em território brasileiro, não acarretaria a incidência do IPI, mas apenas de ICMS. Assim, ao menos nesta hipótese (de importação realizada não diretamente do industrial estrangeiro, mas de distribuidor, comerciante ou trazida mesmo pelo importador como bem por ele adquirido no exterior), a inconstitucionalidade da cobrança do IPI mostra-se clara. Em tal hipótese, a admissão da possibilidade de extraterritorialidade da Lei Tributária brasileira não chega a ser suficiente para ensejar a cobrança do IPI, pois não configurada a hipótese compatível com a sua base econômica).

Portanto, para o referido doutrinador, a cobrança do IPI na hipótese de importação realizada não diretamente do industrial estrangeiro, mas do comerciante, ou seja, simples bem adquirido pelo pessoa física no exterior, seria algo inconstitucional.

Nas palavras de Kiyoshi Harada, *há grassa controvérsia doutrinaria e jurisprudencial quanto à incidência ou não do IPI na importação de produto industrializado.*⁵⁷

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

No caso, diferentes teses são levantadas pelos doutrinadores, mas nem todas debatidas na esfera judicial, como será melhor delineado mais a frente. Fixando-se a tese que o fato gerador do IPI é o simples ato de industrialização, não se pode falar em incidência do imposto sobre produto industrializado no exterior, já que a incidência das leis brasileiras⁵⁸ se dá somente em território brasileiro.⁵⁹

No entanto, os tribunais que quando provocados emitem decisões que não estão permitindo a cobrança do IPI pela Receita Federal do Brasil, quando do desembaraço aduaneiro, não vem enfrentando essa questão do fato gerador, fundamentando a questão afirmando esta se tratar de um caso de bitributação.

Em linhas gerais, como já explicitado no item anterior, qualquer tipo de atividade que modifique ou aperfeiçoe o consumo poderá ser considerada como um produto industrializado, o que acaba por generalizar o conceito.⁶⁰ Nessa linha, Edvaldo de Brito⁶¹, entende que o IPI não poderia alcançar a operação de industrialização que não fosse realizada em território Nacional.⁶²

Mais que isso, na mesma linha do doutrinador Hugo de Brito Machado, entende que quando a União institui o imposto sobre produtos estrangeiros, *claro está que as operações com produtos industrializados não poderão estender seu manto por sobre a importação de produtos industrializados estrangeiros, sob pena de invadirem a materialidade de hipótese de outro tributo.*⁶³

⁵⁸ Princípio da Territorialidade das Leis Brasileiras. Ainda que se admitam exceções, em regra, o princípio da territorialidade determina a aplicação da lei brasileira em toda parte do território do Estado brasileiro

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

⁶⁰ HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

⁶¹ BRITO, Edvaldo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 379.

⁶² HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

⁶³ BRITO MACHADO, Hugo de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003. P. 472

Contudo, há algumas ressalvas que podem ser feitas ao entendimento exposto. O artigo 153, I, da Constituição não institui o imposto de importação de forma a substituir o imposto sobre produtos industrializados. Ainda, ambos são de competência da União, pelo que não há que se falar em bitributação jurídica, já que não há dois entes cobrando pelo mesmo tributo.⁶⁴

Além, também é possível aferir a diferença dos fatos geradores nesses casos, pois o imposto de importação é sobre o fato da entrada de um produto importado, independente de se tratar de matéria prima ou produto industrializado. Já o imposto sobre produtos industrializados tem como fato gerador a industrialização do produto, independente se é o caso do produto ser proveniente de importação ou produção nacional.

De outro lado, conforme já demonstrado, poderia o Brasil cobrar pela industrialização ocorrida fora do seu território nacional? Poderia o mesmo produto, sofrer tributação por ser industrializado e por estar sendo importado?

Até o momento, não há jurisprudência declarando a inconstitucionalidade do IPI no desembaraço aduaneiro simplesmente pelo produto ter sido industrializado fora do território nacional. Conforme se verá no tópico que analisará as jurisprudências, os julgados entendem pela não cumulatividade dos tributos no caso de importação de veículo por pessoa física não comerciante.

Nessa linha importante analisar novamente o artigo 46 do Código Tributário Nacional, o qual já foi transcrito nesse trabalho. Primeiramente, assim como compreende Kiyoshi Harada⁶⁵, em todos os incisos compreende-se uma operação específica com um produto industrializado, seja ela a compra, venda ou arrematação, no caso de um leilão, por exemplo. É fácil a compreensão dessa operação, visto que não é a simples industrialização que gera o imposto e sim

⁶⁴ HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

quando há circulação desse produto.

Daí porque suscitar a não cumulatividade, como no ICMS, já mencionado no item referente ao princípio da não cumulatividade, onde o imposto *será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*⁶⁶

Na linha de raciocínio exposto por HARADA em artigo já mencionado, considerando o fato gerador do IPI apenas as hipóteses contidas no artigo 46 do Código Tributário Nacional, estaríamos conduzidos à inconstitucionalidade dessa cobrança. Contudo, analisando o ponto em consonância com o artigo 153 da Constituição, o IPI pressupõe a existência de produto industrializado, independente de sua procedência. Até mesmo porque, o próprio artigo, em seu inciso I, foi expressão ao prever a incidência do imposto nos casos de produtos industrializados no exterior quando do desembaraço aduaneiro.⁶⁷

Nessa linha de raciocínio, vários são os julgados do Superior Tribunal de Justiça⁶⁸, entre eles:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. LEASING. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMPORTADOS.
 - Nos termos do art. 285-A do CPC, "quando a matéria controvertida for unicamente de direito e no juízo já houver sido proferida sentença de total improcedência em outros casos idênticos, poderá ser dispensada a citação e proferida sentença, reproduzindo-se o teor da anteriormente prolatada". Atendidas as condições do dispositivo legal, não subsiste a alegada ofensa à lei federal.
 - A doutrina especializada e a jurisprudência desta Casa entendem legítima a cobrança do IPI no desembaraço aduaneiro.

⁶⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Art. 153, 3º, II.

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In: <http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 1240117/PR, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 20-10-2011; AgRg no REsp 1241806/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 30.5.2011; REsp 1078879/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 28.4.2011; AgRg no REsp 1141345/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe 25.3.2011; REsp 794.352/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJe 10.2.2010; REsp 1026265/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 29.6.2009.

Agravo regimental improvido.⁶⁹

No julgamento do referido Agravo Regimental, entendeu a corte que a incidência do IPI era legal principalmente devido ao fato gerador do Imposto sobre produtos industrializados – tema já tratado em capítulo anterior deste trabalho acadêmico – e sua inserção na legislação infraconstitucional, mais precisamente nos artigos 46, I e 47 do CTN; 2º, I, 14, I e 18 da Lei 4.502/1964; 34, I e 131, I do Decreto n. 4.544/2002.

Nos citados dispositivos legais verifica-se que o desembaraço aduaneiro é o fator determinante à incidência do IPI sobre as importações.

O ilustre julgador salienta que o desembaraço aduaneiro, por si só, não pode ser considerado o fator gerador, e sim a forma ou ainda o momento de exteriorização do fato gerador do IPI.

Assim, entendeu ser juridicamente possível e legal a cobrança do IPI na importação. Ainda, o fato de que a industrialização do produto não se deu no Brasil seria irrelevante, bastando para configurar como legal a incidência do referido imposto à presença do produto em território nacional.

Por fim, ressaltou-se o caráter extrafiscal do tributo, o qual tem como principal finalidade a proteção do mercado interno ante a concorrência internacional.

Por todos os motivos citados, entendeu o Ministro relator pela legalidade da cobrança do IPI na importação seja qual for o produto, seja qual for a sua finalidade.

Vejamos outro precedente:

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.141.345/SC, Relator Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2011, Publicado no DJe em 25/03/2011.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE IMPORTAÇÃO. EQUIPAMENTO MÉDICO. ESTABELECIMENTO IMPORTADOR NÃO INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. SÚMULA 83/STJ.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. O STJ tem entendimento pacífico no sentido de que o imposto sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro nas operações de importação, conforme disposto no art. 46, inciso I, do CTN, e que a qualidade de contribuinte é atribuída à figura do importador não industrial, por equiparação, nos moldes do art. 51, inciso I, também do Codex Tributário. Incidência da Súmula 83/STJ.

3. Precedentes: AgRg no REsp 1241806/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 24.5.2011, DJe 30.5.2011; REsp 1078879/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.4.2011, DJe 28.4.2011; AgRg no REsp 1141345/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, julgado em 15.3.2011, DJe 25.3.2011; REsp 794.352/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17.12.2009, DJe 10.2.2010; REsp 1026265/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 16.6.2009, DJe 29.6.2009. Agravo regimental improvido.⁷⁰

Em relação ao julgado supracitado, o Ministro relator utiliza como argumento os mesmos já citados anteriormente, acrescentando ainda o artigo 51, inciso I do CTN, onde qualifica o contribuinte à figura do importador industrial, por equiparação, desqualificando assim o argumento de que o IPI se restringiria a quem efetivamente pratica a industrialização.

Dessa forma, é possível verificar que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ou seja, no âmbito da legislação infraconstitucional, a cobrança do IPI na importação é absolutamente legal, não importando o bem, a finalidade ou o destino do produto importado.

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.240.117/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2011, Publicado no DJe em 27/10/2011.

3 DA COBRANÇA DO IPI SOBRE VEÍCULO IMPORTADO POR DESTINATÁRIO FINAL

3.1 Da análise quanto aos aspectos gerais do direito tributário – Dos princípios que poderão ser aplicados ao caso concreto

Conforme se viu do último tópico, em linhas gerais o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Importação são passíveis de cobrança quando do desembaraço aduaneiro. Contudo, a não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados por pessoa física, ou até mesmo jurídica, sem intenção de comercializar tem aspectos peculiares, conforme se verá a seguir, os quais vem levando os Tribunais a se manifestarem de maneira diversa.

Nesse contexto, divergência se dá especialmente quando se trata da importação de veículos automotivos por pessoa física, caso concreto de onde se iniciou toda a pesquisa. É um tema polêmico e que vem sendo analisado tanto em salas de aula, como pelos doutrinadores e pela própria jurisprudência dos Tribunais. A discussão gira em torno da legalidade e possibilidade da incidência ou não desses tributos nessa situação em específico.

Costuma-se dizer que os países praticantes do comércio internacional possuem ao menos duas preocupações concomitantes quando o assunto é a importação de produtos.⁷¹

Primeiramente, almeja possibilitar a manutenção da igualdade quando se tributa um bem nacional e um importado, procedimento esse que se torna prático

⁷¹ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

pela incidência dos tributos internos, os quais visam proteger o mercado nacional da forte concorrência dos produtos estrangeiros. Isso porque, muitas vezes, depara-se com produtos estrangeiros idênticos e com preço bem inferior ao nacional⁷².

Ocorrendo a incidência dos tributos internos (IPI, ICMS e etc), ou seja, quando o produto importado é nacionalizado, tem-se concluída a primeira etapa. O procedimento só será encerrado com a segunda etapa, qual seja a incidência do imposto de importação.⁷³ Vale ainda mencionar que o controle exposto no parágrafo anterior, diante da forte concorrência de produtos estrangeiros, também é realizado através do próprio imposto de importação, já discorrido em item anterior.⁷⁴

Ainda, não se pode deixar de ressaltar que tais etapas não necessariamente devem ocorrer de forma simultânea ou na ordem descrita acima, podendo ocorrer na ordem inversa, tudo dependendo do procedimento da importação.⁷⁵

Assim, resta claro que ambas as etapas são vitais para que não ocorra a redução ou perda da finalidade da medida, qual seja a proteção do mercado interno. O IPI, por se tratar de um imposto nacional, ou seja, interno, possui papel fundamental na formação da cadeia protetora da indústria nacional quando incidirá sobre o bem e servirá como composto da base de cálculo do imposto de importação.

⁷² Exemplo do que ocorre com produtos chineses, especialmente os carros, os quais se apresentam no mercado interno com itens de séries, com preços acessíveis.

⁷³ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁷⁴ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁷⁵ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

Grande discussão se dá quando da importação de veículos automotivos. Esse caso específico foi abordado como objeto principal do trabalho, pois é o caso prático que vem sendo debatido na doutrina e jurisprudência. Ainda assim, é evidente que havendo similitude jurídica e fática com os argumentos aqui despendidos, a mesma interpretação poderá ser dada a outros casos concretos.

O importante, como se verá a seguir, é a destinação que se dá ao bem e o próprio sujeito que está realizando a importação. No caso, a análise se dá a respeito da importação de veículo, por pessoa física, como destinatária final, ou seja, consumidora final daquele bem, não havendo comercialização ou possibilidade de compensações tributárias, como prevê o artigo 153, 3º, II da Constituição Federal.⁷⁶

A respeito do consumidor como destinatário final do bem consumido, convém expor a conceituação adotada pela doutrina, haja vista que essa questão foi e será levantada durante o trabalho, jurisprudências suscitadas e na própria conclusão.

⁷⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

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

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

O Código de Defesa do Consumidor, em seu artigo 2º, *prevê que o Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviços como destinatário final.*⁷⁷

Contudo, não se pode simplesmente interpretar adquirir de modo exclusivo, devendo ser inserido nesse conceito a utilização do produto ou serviço. Assim, o próprio conceito da norma define como consumidor tanto aqueles que adquirem o produto ou simplesmente utilizam ou consomem esses produtos.⁷⁸

Atualmente, a doutrina majoritária tem acompanhado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça também na análise de aplicação do CDC às Pessoas Jurídicas. O referido tribunal adota teoria, a qual é denominada pela doutrina como finalismo aprofundado, entendido como o finalismo que analisa a vulnerabilidade do consumidor, pessoa física ou jurídica, *in concreto*, ou seja, analisando o caso concreto para verificar se de fato é o destinatário final do produto.⁷⁹

Nas palavras de Rizzato Nunes, *se alguém adquirir produto não como destinatário final, mas como intermediário do ciclo de produção, não será considerado consumidor.*⁸⁰

Conforme debatido durante todo o trabalho, alguns princípios devem ser especialmente observados quando da discussão do caso concreto, quais sejam o da igualdade, também conhecido como isonomia tributaria, e o da não cumulatividade, os quais serão aplicados ao caso concreto nos itens a seguir.

⁷⁷ BRASIL. LEI Nº 8.078 de 11.09.90. **Dispõe sobre a proteção do consumidor dá outras providências.** DOU de 12.0.90. Retificado no DOU de 10.1.07

⁷⁸ NUNES, Rizzato. **Curso de Direito do Consumidor.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P.72.

⁷⁹ BENJAMIM, Antônio Herman. BESSA, Leonardo. MARQUES, Cláudia Lima. **Manual de Direito Consumidor.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. P.75.

⁸⁰ NUNES, Rizzato. **Curso de Direito do Consumidor.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P.73

3.2 Da análise dos argumentos da Receita Federal e dos argumentos dos contribuintes

A Fazenda Nacional possui entendimento específico a cerca do assunto.

Alega a Receita Federal do Brasil, dentre outros motivos, o de que um ato judicial que vise a não incidência do IPI sobre os veículos automotivos importados por pessoa física para uso próprio viola os princípios da isonomia tributária e o da não discriminação tributária – 150 II e 152 da CF, já que privilegia uma classe mais “abastada” da sociedade, liberando-os do pagamento de um imposto que é uma obrigação pecuniária, compulsória e, portanto deve abranger a todos que se configurarem naquela situação.

Quando se trata do tema sob a ótica do princípio da igualdade, o posicionamento da Receita Federal do Brasil é no sentido de que a não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados de certa forma dizimaria esse importante princípio.⁸¹

Contudo, não se pode compreender o princípio da isonomia como o princípio geral que está previsto na constituição. Nas mais disseminadas doutrinas, têm-se que o critério a utilizar e validar qual seria a norma tributária a ser aplicada ao caso concreto para diferenciar os contribuintes é a capacidade tributária. Veja, considera-se a capacidade contributiva como o elemento norteador para a aplicação da norma tributária e, conseqüentemente, para que seja verificado o princípio da isonomia.⁸²

⁸¹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁸² FILHO, Aristóteles Moreira. **PIS – Importação e Confins- Importação em Face os Princípios do Tratamento Nacional e da Não-Discriminação do Direito Internacional Tributário**. Em: **QUESTÕES CONTROVERTIDAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Coordenadores: Aristóteles Moreira Filho, Marcelo Jatobá Lôbo. 1ª Ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004. P. 230

Nas palavras do Aristóteles Moreira Filho, *tal se perpetra (...) na perspectiva da capacidade contributiva objetiva, pela eleição, a partir do legislador, de um fato do contribuinte como hipótese de incidência da norma-padrão*. Assim também, é observada a capacidade contributiva subjetiva, que se define com a análise da repercussão da dimensão econômica do fato para o contribuinte.⁸³

Nessa linha, entende-se a capacidade contributiva objetiva como o fato específico o qual se presume a riqueza, em razão de um fato específico onde a norma prevê a incidência tributária. No que tange a capacidade contributiva subjetiva deve ser observada a gradação dessa carga tributária diante da dimensão econômica em razão do fato.⁸⁴

A respeito da capacidade contributiva, princípio vinculado ao princípio da isonomia, defendido pela Fazenda Nacional, não pode ser confundido com ele.⁸⁵ Primeiro porque a capacidade contributiva é o elemento definidor e basilar para o princípio da isonomia. Como já dito, não se trata de tratar todos iguais perante a lei, mas sim tratar de maneira diferente em razão das suas diferenças, no caso, de suas próprias capacidades contributivas.

Conforme preceitua Eduardo Sabbag em seu Manual de Direito Tributário, *a capacidade contributiva evidencias uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas*.⁸⁶

A capacidade contributiva está profundamente ligada ao princípio da igualdade na constituição e, conseqüentemente, ao princípio da isonomia

⁸³ FILHO, Aristóteles Moreira. **PIS – Importação e Confins- Importação em Face os Princípios do Tratamento Nacional e da Não-Discriminação do Direito Internacional Tributário. Em: QUESTÕES CONTROVERTIDAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.** Coordenadores: Aristóteles Moreira Filho, Marcelo Jatobá Lôbo. 1ª Ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004. P. 230/231

⁸⁴ FILHO, Aristóteles Moreira. **PIS – Importação e Confins- Importação em Face os Princípios do Tratamento Nacional e da Não-Discriminação do Direito Internacional Tributário. Em: QUESTÕES CONTROVERTIDAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.** Coordenadores: Aristóteles Moreira Filho, Marcelo Jatobá Lôbo. 1ª Ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004. P. 231

⁸⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2012. P. 153

⁸⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2012. P. 154

tributária. Ainda assim, é expressamente prevista da constituição, em ser artigo 145, §1º:

(...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (...)⁸⁷

Como se vê aquele sujeito que detém uma maior capacidade contributiva deve pagar um imposto maior do que o sujeito que detém uma menor capacidade contributiva. Aqueles contribuintes com uma grande capacidade contributiva são tratados de maneira igualitária entre si, mas de maneira diferente daqueles que não tem a mesma capacidade contributiva.⁸⁸

Passemos a analisar os argumentos da própria Receita Federal e seus procuradores.

Segundo eles, ao vislumbrar a situação de um consumidor final quando adquire um veículo automotivo de um importador brasileiro, por óbvio irá pagar, embutido ao valor do seu veículo importado, o imposto de importação, assim como todos os tributos internos. Isso porque já ocorreu sua importação e nacionalização, bem como o desembaraço aduaneiro, o qual foi realizado por importadora sediada no Brasil, que, por sua vez, não pode ser considerada consumidora final, já que pretende revender o veículo a um terceiro, restando evidente a intenção mercantil nesse caso.⁸⁹

Em contrapartida, quando o veículo é adquirido diretamente do produtor ou exportador estrangeiro, pelo consumidor final e para seu uso próprio, é possível

⁸⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁸⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010. P.67.

⁸⁹ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

verificar, conforme será discorrido a respeito das jurisprudências existentes⁹⁰, a mitigação tributária do bem, ou seja, não incidirá o IPI sobre o bem, causando assim a diminuição no valor e trazendo um benefício ao importador direto.⁹¹

Tendo em vista a discrepância entre os dois fundamentos, é possível entender que essa diferenciação na incidência dos tributos estaria violando o princípio constitucional da igualdade, algo não admitido no direito pátrio.⁹²

Respeitando o princípio da legalidade, restaria evidente que o IPI deveria incidir na importação de veículos automotores sejam eles destinados ao consumidor final ou não. Ainda, deveria ser dado o mesmo tratamento dado ao veículo automotor nacional, já que é tributado seja ele vendido para o consumidor final ou não.⁹³

Já o princípio basilar para os que defendem a não incidência do IPI no caso de importação por pessoa física de veículos automotores é o princípio da não cumulatividade, também já debatido durante esse trabalho.⁹⁴

As decisões do Supremo Tribunal Federal, as quais, como já dito, serão analisadas a seguir, afastaram a incidência do IPI, tendo como fundamento o

⁹⁰ Item 3.4 desse trabalho.

⁹¹ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁹² GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁹³ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁹⁴ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

princípio da não cumulatividade, haja vista não ter nenhuma etapa de comércio posterior, o que impossibilitaria a aplicação do princípio da não cumulatividade.⁹⁵

A respeito do princípio da não cumulatividade especificamente no IPI, Eduardo Sabbag preleciona que esse se aperfeiçoa quando o imposto é cobrado e recolhido em operação anterior, compensando assim o tributo com a operação posterior. Em suas palavras *o art. 153, §3º, II, da CF, deve ser interpretado levando-se em conta os valores devidos a título de tributo, é dizer o quantum recolhido anteriormente confrontado com o valor exigido na operação subsequente.*⁹⁶

Em linhas gerais, o princípio da não cumulatividade proíbe a técnica cumulativa dos tributos, sendo possível abater, a cada operação tributária, o valor do imposto pago na operação anterior.⁹⁷

Ora, se não é possível a compensação dos tributos ao longo de uma cadeia de produção e comercialização, o princípio da não cumulatividade estaria mitigado. Daí porque entender que, no caso do consumidor final importando diretamente o produto, não haveria que se falar em pagamento de imposto, sob pena de ferir de morte o princípio da não cumulatividade.⁹⁸

Alguns doutrinadores se posicionam no sentido de que o princípio da não cumulatividade de impostos foi criado para dar um tratamento igual a grandes e longas cadeias de produção, onde um determinado bem é submetido a diversas etapas até que fique pronto para a comercialização. Caso fosse possível o

⁹⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

⁹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2012. P. 1127.

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2012. P. 1128

⁹⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

acumulo de tributos a cada etapa da produção, encareceria o produto a tal ponto que ficaria inviável para o comércio.⁹⁹

Com a evolução do Direito Tributário tem-se preocupado em dizimar a tributação cumulativa, utilizando os chamados monofásicos, como esta sendo o caso, por exemplo, do ICMS ou ISS. Esses grandes tributos passaram a absorver os tributos de menor expressão e passaram a incidir em uma etapa apenas, seja em uma delas ou em uma única etapa do processo de produção.¹⁰⁰

Assim, ao verificar o princípio da não cumulatividade, verifica-se que este não permite a tributação cumulativa de mais de uma etapa do processo de produção de um determinado bem. Entretanto, no caso da tributação ocorrer em uma única etapa do processo, não importando qual seja, não se caracteriza a cumulatividade.¹⁰¹

Desse modo não teria razão em extrair a tributação do IPI sobre as importações, haja vista a tributação se dar em uma etapa única. Ocorre que de fato não existe outra etapa para compensar o que foi pago, haja vista a importação se dar a consumidor final, por outro lado, não existe outra etapa que irá onerar o consumidor com um novo débito.¹⁰²

No caso em análise, é possível entender ambos os argumentos, inclusive contrários a jurisprudência atual, ou seja, pela incidência do IPI. Nesse caso, é possível entender pela incidência do IPI não por ser uma das várias etapas do

⁹⁹ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

¹⁰⁰ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

¹⁰¹ GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

¹⁰² GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011. Págs. 88- 94.

sistema de acúmulo, mas por ser a única etapa, e nesse caso a última etapa do processo de produção, qual seja a venda ao consumidor destinatário do uso do bem.

Assim, é possível se posicionar no sentido de que incidência do IPI nestas operações se trata apenas de mais uma etapa de nacionalização do bem, onde se aplicou o princípio constitucional da igualdade permitindo que o imposto de importação proteja o mercado interno, função esta para o qual foi criado.

3.3 Da visão da jurisprudência atual

Como se vê, as interpretações a respeito do tema já se manifestaram de diferentes formas, entretanto já existem decisões jurisprudenciais no sentido que não é devido o imposto sobre produtos industrializados na situação específica de importação de veículo automotor por destinatário final.

Neste sentido e corroborando a fundamentação aqui apresentada, o Ex-Ministro Carlos Velloso decidiu, em caso semelhante, ou seja, na importação de veículo por pessoa física para uso próprio, que foi estabelecido pela legislação como contribuinte legal do Imposto sobre Produtos Industrializados o estabelecimento industrial ou a ele equiparados por lei, não cabendo nessa equiparação uma pessoa física que adquira no exterior um veículo que seja destinado ao uso próprio.

O nobre Ministro foi além, destacando que, em havendo o pagamento do referido imposto, este não teria onde ser abatido, se tornando dessa feita um imposto com natureza cumulativa, contrariando o disposto na carta magna.

Por fim, afirma inclusive que a legislação é clara ao dispor sobre estabelecimento industrial, sendo este considerado a indústria, o comércio ou local

onde se fará o comércio, não podendo ser caracterizada como fato gerador do imposto a entrada no produto do país, tendo em vista que não será objeto de mercancia. Vejamos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. - Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, "DJ" de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, "DJ" de 09.11.2001. II. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.¹⁰³

Em outro julgamento no mesmo Supremo Tribunal Federal, exarou o Ministro relator que o Supremo Tribunal Federal já fixou o posicionamento no sentido de que é inconstitucional, por ofensa ao princípio da não cumulatividade, a exigência do IPI em importação de bens para uso próprio, por pessoa física não contribuinte habitual do referido imposto.

Ainda, aplicou ao caso o mesmo entendimento adotado no enunciado da súmula 660 do mesmo tribunal, qual seja: *Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.*¹⁰⁴. Vejamos a ementa abaixo:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. 1. Não incide o IPI em importação de veículo automotor, para uso próprio, por pessoa física. Aplicabilidade do princípio da não

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº.255.682. Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 29/11/2005, DJ 10-02-2006 PP-00014 EMENT VOL-02220-02 PP-00289 RDDT n. 127, 2006, p. 182-186 RIP v. 7, n. 35, 2006, p. 247-251)

¹⁰⁴ Brasil. Supremo Tribunal Federal. SÚMULA 660. Sessão Plenária de 24/09/2003. DJ de 9/10/2003, p. 3; DJ de 10/10/2003, p. 3; DJ de 13/10/2003, p. 3.

cumulatividade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁰⁵

Como se observa em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, os argumentos utilizados em diversas decisões são, em regra, os mesmos. Todas as decisões proferidas pelo tribunal guardião da constituição brasileira utilizam como fundamento para conferir a não incidência do IPI no caso concreto ao princípio da não cumulatividade. Vejamos mais um:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. 1. Não incide o IPI sobre a importação, por pessoa física, de veículo automotor destinado ao uso próprio. Precedentes: REs 255.682-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso; 412.045, da minha relatoria; e 501.773-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau. 2. Agravo regimental desprovido.¹⁰⁶

Ressalta-se que a divergência encontrada em julgado de casos análogos se dá entre os tribunais superiores, mais precisamente no âmbito do STJ e pelo fato deste não poder julgar o caso de acordo com preceitos constitucionais, se limitando a legislação infraconstitucional.

Ao analisar a legislação infraconstitucional, mais precisamente o Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, o Superior Tribunal de Justiça se restringe a aplicação daquela legislação, não adentrando em tópicos constitucionais (princípio da não cumulatividade) por não possuir competência para tanto, nesse sentido, cita-se o julgado abaixo como exemplo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. OPERAÇÃO QUE NÃO OSTENTA NATUREZA MERCANTIL OU ASSEMELHADA. NÃO INCIDÊNCIA DE

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 501.773/SP – SÃO PAULO Ministro Relator (a): Min. EROS GRAU Julgamento em 24/06/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 255.090 Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 24/08/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-04 PP-00904)

IPI. PRECEDENTES. MANIFESTAÇÃO SOBRE OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Não incide IPI na importação de bem por pessoa física para uso próprio, porquanto a operação não ostenta natureza mercantil ou assemelhada (precedentes citados: AgRg no AREsp 172.520/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 28.8.2012; REsp 848.339/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1.12.2008).

2. O Supremo Tribunal Federal, analisando a matéria sob o prisma da não cumulatividade (art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal), definiu ser inconstitucional a exigência da exação de pessoa física não contribuinte habitual do tributo e que importa mercadoria para uso próprio, ressalvada a hipótese de previsão expressa, a exemplo da nova redação do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal, conferida pela EC 33/01 (RE 550.170/ SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 3.8.2011).

3. O Superior Tribunal de Justiça não tem a missão constitucional de uniformizar a interpretação de normas contidas na Lei Maior, cabendo tal dever ao Supremo Tribunal Federal, motivo pelo qual não se pode enfrentar a tese de ofensa aos princípios constitucionais da isonomia tributária e da não discriminação tributária.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁰⁷

Ainda, imprescindível esclarecer que a constitucionalidade do artigo 46 do CTN já foi levantada algumas vezes em julgamentos do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Inclusive, em julgamento recente, o Ministro Marco Aurélio ao proferir seu voto sobre o tema em processo de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski pugnou pela suspensão do processo até a análise de constitucionalidade do artigo 46 do CTN pelo pleno do Supremo Tribunal Federal. Partiu do mesmo entendimento o Ministro Ayres Brito. Entretanto, o Ministro Relator e a Ministra Carmen Lúcia não concordaram, divergindo assim as opiniões. Com a nomeação do Ministro Dias Toffoli a questão se resolveu com o julgamento do Recurso Extraordinário onde se aplicou o entendimento do tribunal, qual seja a aplicação do Princípio da não cumulatividade ao caso.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.314.339/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2012, DJe 06/11/2012)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Não incide o IPI em importação de veículo automotor, por pessoa física, para uso próprio. Aplicabilidade do princípio da não cumulatividade. Precedentes. II - Agravo regimental improvido.¹⁰⁸

Diante de tudo que foi exposto, observam-se posicionamentos distintos entre as decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, entretanto o motivo da divergência se dá pela peculiaridade de cada tribunal. Enquanto o STJ se atém a analisar violações à legislação infraconstitucional, o STF é exatamente o oposto, sendo provocado somente quando há suspeita de violação à Constituição Federal ou divergência de interpretação de normas lá contidas.

Pelo fato de cada legislação se prender a um fundamento distinto, resta caracterizado a divergência jurisprudencial dos tribunais superiores pátrios, onde se é enfrentada a mesma matéria, com decisões proferidas em sentido oposto.

Assim, o Supremo Tribunal Federal confere a isenção do IPI no caso estudado com fundamento no princípio constitucional da não cumulatividade e o Superior Tribunal de Justiça vai julgar o pedido de acordo com o artigo 46 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma resta configurada a divergência entre as decisões dos tribunais superiores brasileiros.

A citada divergência só irá se exaurir quando for analisada a constitucionalidade do artigo 46 do Código Tributário Nacional pelo Supremo Tribunal Federal. Até que isso seja concluído não se terá uma definição sobre o tema, variando cada decisão de acordo com o fundamento utilizado na tese jurídica e a peculiaridade de cada tribunal.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 550.170 Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 07/06/2011, DJe-149 DIVULG 03-08-2011 PUBLIC 04-08-2011 EMENT VOL-02559-02 PP-00291

CONCLUSÃO

Conforme se viu durante todo o trabalho, estamos diante do interesse do contribuinte. De um lado o não contribuinte habitual do Imposto sobre Produtos Industrializados e do outro a Receita Federal do Brasil, sujeito passivo na relação tributária, o qual tem interesse no recolhimento do referido tributo.

Não se pode negar que o contribuinte que viabiliza a importação de um bem para o uso próprio, não vai ter acesso a qualquer cadeia de operações ou operação posterior, sendo capaz de descontar ou compensar o imposto em comento.

De outro lado, também é possível aferir uma diferença no tratamento dado a uma empresa, por exemplo, que importa um carro para ser comercializado no país e um outro consumidor que adquire esse bem, suportando todo o ônus tributário habitual. Ou até mesmo uma pessoa física que importe o veículo para comercializar, em regra teria que pagar esse imposto.

Também não se pode negar que aquele consumidor que compra um veículo de uma importadora acaba pagando, embutido a seu preço, todos os impostos já despendidos pelo importador, que acaba por agregar todos os seus custos ao custo final do veículo. De outro lado, aquele que adquirisse diretamente o veículo do exterior, por mais trabalhoso que seja o processo, não estaria obrigado a recolher o referido imposto.

De acordo com os argumentos da receita federal, essa diferença na aplicação do tributo feriria de morte o princípio da isonomia tributária. *Data máxima vênia*, conforme já visto no que tange a este princípio, o elemento basilador do princípio da isonomia é a capacidade tributária. Ora, é evidente que estamos diante de capacidades tributárias distintas, principalmente se tratando de uma pessoa física e uma pessoa jurídica importadora.

Não só isso, mas o elemento subjetivo da capacidade tributária também é totalmente distinto quando uma pessoa, física ou jurídica, importa um bem para comercializar ou para uso próprio. A repercussão econômica se dá de maneira evidentemente diferente e, porque não dizer, até mesmo quanto ao fato gerador é possível verificar divergências.

Conforme bem delineado pelo Ministro Joaquim Barbosa em um dos julgados já comentados, na realidade estaríamos a tratar de premissas bastante distintas para determinar a incidência ou não dos tributos, pois se verifica critérios e circunstâncias específicas do tributo e sua cadeia impositiva.

O caso tratado nessa monografia diz respeito especificamente ao veículo importado por pessoa física para uso próprio, ou seja, como consumidor final. Contudo, ao que foi observado, o mesmo entendimento daria para qualquer bem adquirido por pessoa física, não contribuinte habitual do referido imposto, que esteja importando como consumidor final qualquer tipo de produto.

Isso porque o Supremo Tribunal Federal, como já exposto, trata como inconstitucional a cobrança do IPI nesses casos, em razão da não cumulatividade de tributos. Conforme analisado nos julgados delineados, assim o faz por entender que a cobrança desse imposto não é a simples entrada do produto no industrial, mas sim a entrada de produto industrial destinado ao comércio, sendo firmado entendimento no sentido da não incidência do IPI nas operações de importação por pessoa física, não contribuinte habitual do imposto, por afronta ao princípio da não cumulatividade.

Em alguns casos peculiares, não exatamente na importação de veículos para uso próprio, mas na importação de equipamentos para centros médicos e odontológicos, o Supremo Tribunal Federal tem aplicado o mesmo entendimento. Por mais que o importador seja pessoa jurídica, esta sendo considerado consumidor final do produto importado, por isso a cobrança do IPI nesse caso também ofenderia o princípio da não cumulatividade.

Convém também expor que a Receita Federal, embora o Supremo Tribunal Federal já tenha seu posicionamento firmado, continua a exigir normalmente o pagamento desse imposto quando do desembaraço aduaneiro. Para que a pessoa física consiga nacionalizar o veículo automotivo ou outro bem e retirá-lo do porto sem o recolhimento do IPI, a única medida cabível é a judicial.

A situação se agrava ainda mais se não houver despacho específico do juiz nos autos onde conste a determinação para que não seja criado nenhum óbice ao emplacamento e licenciamento do veículo importado. Mesmo com o desembaraço alfandegário dispensado do recolhimento do tributo, a Receita Federal ainda cria restrições para a nacionalização do veículo.

Dessa forma, mesmo estando diante de uma decisão judicial, a Receita Federal do Brasil, ainda assim, cria percalços para impedir, ou ao menos desestimular, que o contribuinte busque pelo direito já reconhecido pelo STF do não recolhimento do tributo. Em todos os casos práticos que foram analisados, o documento do veículo, por exemplo, fica com uma restrição de suposto benefício tributário em seu cadastro junto ao DETRAN enquanto perdurar a ação judicial, o que, diante da Procuradoria da Fazenda Nacional, faz durar alguns anos, pois esta recorre até última instância. É patente o desrespeito da Receita Federal à decisão do Supremo Tribunal federal.

Com essas restrições, é evidente que o contribuinte não se vê estimulado a discutir a questão, até mesmo porque, pessoa física que importa veículo, com toda certeza já tem uma situação financeira mais avantajada, que lhe permitem alguns luxos, preferindo, muitas vezes, comprar o veículo direto de uma importadora.

Para finalizar, não podemos esquecer que atualmente há uma diferença na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Isso por um motivo muito simples, o Superior Tribuna de Justiça enfrenta a matéria à luz da legislação infraconstitucional, qual seja, o próprio CTN. Já o

Supremo Tribunal Federal, enfrenta à luz da Constituição. O Superior Tribunal de Justiça não está autorizado a discutir a constitucionalidade desses dispositivos e, essa discussão, ainda não foi tema de debate pelo Supremo Tribunal Federal, embora o Ministro Marco Aurélio já tenha tentado suscitar essa discussão diversas vezes durante o julgamento.

Assim, a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal entende pela não incidência do IPI sobre importação de bens realizada por pessoa física como consumidor final à luz do princípio da não cumulatividade, ainda que esteja pendente de discussão a constitucionalidade do artigo 46 do Código Tributário Nacional. Ainda assim, a receita só permite o desembaraço aduaneiro sem a cobrança desse imposto mediante ordem judicial nesse sentido. Ainda assim, impõe algum tipo de restrição, como é o caso da restrição no documento do veículo.

Como compete ao Supremo Tribunal Federal dar a última palavra sobre as questões constitucionais das controvérsias judicializadas e o argumento mais forte para não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados é um tema constitucional, por ora nos casos que chegam a julgamento da referida corte os contribuintes tem logrado êxito e assim ficando desobrigados a recolher o imposto para os cofres da União.

Como já ressaltado, o deslinde da divergência jurisprudencial se dará quando da análise pelo STF da constitucionalidade do artigo 46 do CTN. Até lá ou até que se mudem os entendimentos dos Ministros da corte, prevalecerá a não incidência do IPI no caso analisado quando houver ação judicial questionando a cobrança.

REFERÊNCIAS

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário/Apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARREIRINHAS. Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Método, 2006.

BENJAMIM, Antônio Herman. BESSA, Leonardo. MARQUES, Cláudia Lima. **Manual de Direito Consumidor**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicado no DOU de 27.10.66.

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

BRASIL. LEI Nº 8.078 de 11.09.90. **Dispõe sobre a proteção do consumidor dá outras providências**. DOU de 12.0.90. Retificado no DOU de 10.1.07

BRASIL. **DECRETO Nº 7.212**, de 15 de junho.2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. publicado no DOU de 16.6.2010 e retificado em 25.6.2010.

BRITO, Edvaldo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6 Ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 2 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRITO MACHADO, Hugo de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 Ed. São Paulo, Malheiros Editores. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. Adão Sergio do Nascimento Cassiano; Igor Danilevicz; Maurício Batista Berni. Porto Alegre. Síntese. 2000.

CASSONE. Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 19 Ed. São Paulo. Atlas. 2008.

FILHO, Aristóteles Moreira. **PIS – Importação e Confins- Importação em Face os Princípios do Tratamento Nacional e da Não-Discriminação do Direito Internacional Tributário. Em: QUESTÕES CONTROVERTIDAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Coordenadores: Aristóteles Moreira Filho, Marcelo Jatobá Lôbo. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.

GOUVÊA. Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final**. Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro – 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **É devido o IPI na importação?** In:

<http://jus.com.br/artigos/21767/e-devido-o-ipi-na-importacao> Data de acesso: 17/08/2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 15 Ed. São Paulo. Atlas. 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 9 Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, José Eduardo Soares e LIPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária**. 2 Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NUNES, Rizzato. **Curso de Direito do Consumidor**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 9 Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 Ed. São Paulo, Saraiva: 2012.

SOARES DE MELO. José Eduardo. **A importação no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003. p. 76. *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.