



## **O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO\***

**Rainey Pacheco Lopes\*\***

### **RESUMO**

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que as pessoas físicas que importam produtos para uso próprio não podem ser oneradas pelo imposto sobre produtos industrializados em função de não ser possível a aplicação do princípio da não-cumulatividade. A análise das implicações da não-cumulatividade passa, então, por saber quais as condições para creditamento e, em havendo, os requisitos para aproveitamento desses créditos. Essas questões são objeto de repercussão geral.

Palavras-chave: Importação por pessoa física. IPI. Não-cumulatividade.

### **ABSTRACT**

The Supreme Court has held that persons who import products for personal use can not be encumbered by industrialized products tax as a function of not being able to apply the principle of non-cumulative. The analysis of the implications of non-cumulative is about knowing what the conditions for crediting and, upon the requirements, for utilization of these credits. These issues are the subject of general repercussion in Brazilian Supreme Court.

Keywords: Import by individuals. IPI. Non-cumulative.

\* Artigo submetido em 1 mar. 2013 e aceito para publicação em 20 mai. 2014.

\*\* Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

## 1 INTRODUÇÃO

A leitura do art. 153, IV, da Constituição Federal de 1988 (CF) não permite extrair de imediato qual seria a hipótese de incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Se conjugarmos esse dispositivo com o seu § 3º, II, poderíamos dizer apenas que se trata de imposto sobre operações com produtos industrializados.

Haveria, portanto, necessidade de o legislador infraconstitucional complementar a estrutura impositiva mínima (regra-matriz)<sup>1</sup>, definindo não só o critério temporal de incidência e os consequentes sujeitos passivos, base de cálculo e alíquota.

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, previu que o critério temporal de incidência seria o "desembarço aduaneiro, quando de procedência estrangeira" (art. 46, I). Já como consequente teríamos que os sujeitos passivos seriam, além dos industriais e seus fornecedores, os importadores e os a eles equiparados (art. 53).

Voltando à CF, temos como caracteres inerentes a esse tributo a seletividade (art. 153, § 3º, I), a não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II) e a não incidência quando se trate de exportação (art. 153, § 3º, III).

Por sua vez, o modelo tributário do imposto sobre 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 (ICMS), difere do IPI pelo fato de a seletividade ser uma opção para o legislador e o sujeito ativo ser cada um dos estados federados e, não, a União.

No entanto, dada a similaridade quanto à não-cumulatividade entre ambos os impostos, o Supremo se apoiou em precedentes sobre a desoneração do ICMS na importação por pessoa física para uso próprio<sup>2</sup>, para considerar que deveria haver desoneração, também em relação ao IPI, em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Poderíamos dizer, então, que o Supremo partira de 2 (duas) premissas: não haveria apropriação de créditos na compra ou, em havendo, não haveria aproveitamento do crédito na revenda. Em quaisquer desses casos haveria desrespeito à não-cumulatividade.

Desdobremos, então, a problemática em 2 (duas) análises: saber se o contribuinte do IPI na importação pode ser um não-comerciante de produtos industrializados e, em caso afirmativo, quais as implicações no âmbito da não-cumulatividade.

---

<sup>1</sup> TORRES, 2009, p. 377.

<sup>2</sup> Ver julgado no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) 255.682/RS, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado aos 29.11.2005 pela 2ª Turma.

## 2 SUJEITOS PASSIVOS DO IPI

Primeiramente, por também não ser cumulativo, façamos um paralelo com o contribuinte do ICMS.

No Recurso Extraordinário (RE) 203.075/DF, julgado aos 5 de agosto de 1998 pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), considerou-se que "não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria".

Entendeu-se que a redação original do art. 155, § 2º, IX, "a", da CF permitiria a oneração pelo ICMS na importação apenas de comerciantes, já que no critério material de incidência desse tributo se exigiria que houvesse operações com "mercadorias".

Voto do então Ministro Néri da Silveira resume que o contribuinte deveria pretender realizar o comércio com a mercadoria importada para que pudesse haver ICMS na importação:<sup>3</sup>

Esse é o contribuinte, em princípio, do ICMS. Inclui-se, entre os contribuintes do imposto, o importador, mas, "pessoa física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria".

No entanto, diferentemente do que fizera em relação ao ICMS, o constituinte não entrou em detalhes acerca do aspecto material do imposto sobre produtos industrializados: se a tributação recairia sobre insumos, produtos semielaborados, já totalmente acabados ou se precisaria ser mercadoria.

Bastou, para o constituinte, que houvesse operações realizadas com "produtos industrializados" (art. 153, IV conjugado com o § 3º, II).

A importação, por se tratar de operação com produto industrializado, poderia, em princípio, ser tida como contida no critério material mais abrangente do IPI: realizar operações com produtos industrializados.

Por essa razão, do ponto de vista da definição do contribuinte do IPI, é harmônico com a CF o dispositivo do CTN que define também o importador (qualquer que seja, inclusive o "equiparado legalmente") e, não apenas, o industrial e o comerciante fornecedor como contribuintes, além dos demais equiparados (CTN, art. 51).

---

<sup>3</sup> RE 298.630/SP, Diário da Justiça (DJ) de 09.11.2001, Relator Ministro Moreira Alves, então da 1ª Turma.

A polêmica maior surge, no entanto, quando o importador não é contribuinte do IPI, devido ao fato de não ser nem industrial, nem fornecedor, fator que impediria o aproveitamento de eventuais créditos, o que, em tese, desrespeitaria o princípio da não-cumulatividade.

### 3 A NÃO-CUMULATIVIDADE NO ÂMBITO DO IPI

Considerando o art. 153, § 3º, II da CF, Ricardo Lobo Torres elenca os 3 (três) requisitos para que pudesse haver a aplicação da não-cumulatividade por meio do aproveitamento do crédito.<sup>4</sup>

O crédito é físico, de tal modo que somente as mercadorias efetivamente empregadas na produção poderiam gerar o direito ao crédito condicionado.

O crédito é real, pois somente o que fora cobrado do adquirente a título de IPI poderia ser aproveitado na operação subsequente.

Por fim, o crédito só é aproveitável quando haja oneração do produto na saída.<sup>5</sup>

Havendo débitos e créditos, ocorreria a compensação financeira.<sup>6</sup>

Veja-se que, segundo Torres, não importa se a desoneração ocorreu na aquisição ou na venda. Se houve desoneração na aquisição dos insumos ou na venda do produto resultante, não seria cabível falar em apropriação de créditos ou em seu aproveitamento.

Em sentido diametralmente oposto se encontra Paulo de Barros Carvalho,<sup>7</sup> segundo o qual seria inerente à efetivação da não-cumulatividade o aproveitamento de créditos mesmo que se tratasse da aquisição de insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero.

De acordo com Torres, seria impossível ocorrer cumulatividade numa única incidência<sup>8</sup> do IPI, tal como se daria na importação para uso próprio por pessoa física.

O IPI devido pelas pessoas naturais na importação de bens que não fossem mercadorias, transformar-se-ia em custo já que, tratando-se de consumidor final, não haveria uma nova etapa na cadeia econômica de "operações com produtos industrializados". Não haveria como surgir, então, o chamado "efeito cascata" que o constituinte procurou evitar.

Tanto a apuração de crédito na aquisição de insumos não tributados, isentos ou com

---

<sup>4</sup> TORRES, 2009, p. 377.

<sup>5</sup> Em sentido diverso, cita o entendimento do Supremo expresso no RE 212.484/RS, DJ de 27.11.1998.

<sup>6</sup> TORRES, 2009, p. 384.

<sup>7</sup> CARVALHO, pp. 142/166.

<sup>8</sup> TORRES, 2009, p. 384.

alíquota zero, quanto o aproveitamento de crédito quando ocorra venda de produto não tributado, isento ou com alíquota zero estão com repercussão geral no Supremo.

Inicialmente o Supremo vinha decidindo ser possível se apropriar dos créditos em caso de aquisição de insumos desonerados, conforme julgado no RE 212.484/RS. Posteriormente, passou a julgar em sentido diverso, como se pode constatar na ementa do RE 353.657/PR, publicado aos 7 de março de 2008:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. (...)

Finalmente, essa geração de créditos nas aquisições de produtos desonerados voltará a ser discutida no STF, agora sob o regime de repercussão geral, no Recurso Extraordinário 590.809/RS.

Quanto à questão de aproveitar créditos obtidos nas aquisições quando não haja tributação na venda é objeto do RE 562.980/SC. A discussão está limitada aos fatos geradores ocorridos antes da vigência do art. 11 da Lei 9.779/1999, tendo em vista que esse dispositivo admitiu o creditamento a título de, numa visão da Fazenda Nacional, benefício fiscal.

#### **4 AS INTERPRETAÇÕES POSSÍVEIS AO ART. 153, § 3º, II DA CF**

Vejamos, então, as implicações econômicas da não-cumulatividade de acordo com Torres, para o qual o crédito seria físico, real e com aproveitamento condicionado, enquanto para Carvalho haveria 2 (duas) regras-matrizes distintas e independentes:<sup>9</sup> uma, relativa à apuração do crédito,<sup>10</sup> colocando os contribuintes de fato que não fossem consumidores finais como sujeitos ativos desse direito face ao Estado,<sup>11</sup> e, outra, relativa à hipótese de incidência, donde ocorrendo o evento tributário surge o sujeito passivo do IPI.

<sup>9</sup> CARVALHO, pp. 157 a 160.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 154.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 150.

Imaginemos que participem do processo comercial sucessivamente o fornecedor, produtor e atacadista equiparado, de tal sorte que o preço cobrado por um, corresponda ao custo do subsequente ente na cadeia comercial. Consideramos nessa proposta todos os contribuintes do IPI, à exceção do importador.

Consideremos, ainda, que a alíquota aplicável seja fixa para todos os intervenientes do ciclo econômico, o que traria a vantagem de se pressupor que a mercadoria ou não teria sofrido alteração por um processo fabril e teria um tratamento uniforme em todos os Estados ou Distrito Federal, caso se pensasse em ICMS, ou, caso tenha havido industrialização, o produto resultante seria de igual essencialidade, já que teria a mesma alíquota.

Vale lembrar que se a hipótese de incidência é comercialização de mercadoria para o ICMS, também seria para o IPI quando se tratasse de produto industrializado, como explicitamente admite a Constituição Federal no art. 155, XI, parte final.

Consideremos, então, para mais fácil visualização, que a alíquota aplicável seja sempre de 10% (dez por cento) e que cada participe das etapas comerciais consiga agregar ao preço de venda 20% (vinte por cento) sobre o custo de aquisição. Esquemáticamente, então, teríamos o quadro a seguir:

TABELA 1 - Demonstração da arrecadação total de IPI na cadeia econômica

Fornecedor		Produtor		Atacadista Equiparado	
Custo	Preço	Custo	Preço	Custo	Preço
100,00	120,00	120,00	144,00	144,00	172,80
	IPI(Déb.)	IPI(Créd.)	IPI(Déb.)	IPI(Créd.)	IPI(Déb.)
Alíquotas de 10%	12,00	12,00	14,40	14,40	17,28
<b>IPI a Pagar:</b> <sup>12</sup>	<b>12,00</b>		<b>2,40</b>		<b>2,88</b>

Adotando-se a interpretação de Torres, se todos fossem desonerados de tributação, à exceção do atacadista, o montante final a ser arrecadado pela União seria exatamente o mesmo que na hipótese de todos serem tributados: R\$ 17,28 (dezessete reais e vinte e oito centavos). O IPI devido pelo atacadista corresponderia a 10% (dez por cento) do preço de venda e não teria créditos a apropriar caso fosse o único tributado.

Por outro lado, para satisfazer a interpretação defendida por Carvalho, tomando-se de empréstimo a alíquota aplicável na venda para a apuração do crédito com base no custo que fora desonerado de tributação, teríamos, se o produtor fosse o único a sofrer a exação:

<sup>12</sup> Resultado da diferença entre débitos (Déb.) e créditos (Créd.).

TABELA 2 - Demonstração da arrecadação total de IPI na cadeia econômica

Fornecedor		Produtor		Atacadista Equiparado	
Custo	Preço	Custo	Preço	Custo	Preço
100,00	120,00	120,00	144,00	144,00	172,80
	IPI(Déb.)	IPI(Créd.)	IPI(Déb.)	IPI(Créd.)	IPI(Déb.)
Alíquota de 10% <sup>13</sup>	0,00	12,00	14,40	14,40	0,00
<b>IPI a Pagar<sup>14</sup>:</b>	<b>0,00</b>		<b>2,40</b>		<b>-14,40</b>

Essa aplicação extrema da interpretação dada por Carvalho implicaria a União ter que financiar com recursos do Tesouro a atividade produtiva dos particulares.

Perceba-se que o financiamento estatal é maior se apenas o produtor for tributado, dado que o preço de venda é menor, enquanto o crédito para todos os elos da cadeia produtiva se manteria intacto.

Se considerarmos a seletividade exigida para o IPI, pressupondo-se alíquotas diferenciadas de acordo com a maior ou menor essencialidade do produto, os efeitos econômicos da interpretação dada por Carvalho ganharia contornos dramáticos.

Ilustremos com um exemplo em que se distanciam na Tabela do IPI (TIPI) produtos de máxima e mínima essencialidade.

Gomes cita alguns componentes químicos tóxicos do cigarro:<sup>15</sup>

A fumaça do cigarro contém milhares de substâncias químicas tóxicas, incluindo: benzeno, cádmio, chumbo, polônio radioativo, benzopireno, amônia, monóxido de carbono e nicotina. Essas substâncias causam muitas doenças.

Dado o princípio constitucional da essencialidade no gravame do IPI (CF, art. 153, § 3º, I), seria de se esperar que os produtos químicos em geral, imprescindíveis ao processo produtivo, tivessem alíquotas menores.

De fato, conferindo-se as alíquotas aplicáveis a cada bem na TIPI,<sup>16</sup> constata-se que as substâncias químicas em geral, e, em particular, algumas do cigarro, são gravadas com 0% (zero por

<sup>13</sup> Alíquota aplicável nas apurações de créditos e, para o atacadista, também na apuração de seu débito.

<sup>14</sup> Resultado da diferença entre débitos (Déb.) e créditos (Créd.).

<sup>15</sup> GOMES, 2003, p. 5.

<sup>16</sup> Obtida em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabIncidIPITUPI.htm>>. Acesso em: 14 fev. 2013.

cento):

<b>Substância Química</b>	<b>Classificação Hipotética</b>
Benzeno	2902.20.00
Cádmio	8107.20.10, 8107.20.20, 8107.30.00 ou 8107.90.00
Chumbo	Capítulo 7
Polônio Radioativo	Posição 28.44 (ver Nota 6, letra "b" do Capítulo 28 da TIPI)
Amônia	2814.20.00
Monóxido de Carbono	2811.29.90
Nicotina	2933.59.13, 2936.29.52, 2936.29.53, 3003.90.12 ou 3004.50.20

Contudo, para que na etapa seguinte o produto resultante pudesse ser pouco gravado, ou, ainda, desonerado, deveria ser tão essencial quanto os produtos utilizados como insumo.<sup>17</sup>

No entanto, de acordo com a TIPI, para os "cigarros que contenham tabaco", cuja classificação é "2402.20.00", a alíquota aplicável é de 300% (trezentos por cento), ao passo que os cigarros "feitos à mão" - com industrialização artesanal, portanto, cuja classificação é exceção (Ex) a essa regra geral -, possuem alíquota menor, ainda elevada, contudo, de 30% (trinta por cento).

O objetivo da tributação pelo IPI é dar uma alíquota definitiva para o produto que deixa de circular sob uma forma (produtos insumos) para circular como outro, o produto semi-acabado ou acabado (cigarros, no exemplo).

Assim, a prevalecer a apropriação (e utilização) irrestrita de créditos, a alíquota de 300% (trezentos por cento) ou mesmo a de 30% (trinta por cento), seria tanto mais inócua quanto menor fosse a margem de lucro da indústria tabagista, situação em que os custos dos insumos se aproximariam do preço de venda do produto elaborado.

Consequentemente, caso pudesse haver apropriação irrestrita de créditos no âmbito do

<sup>17</sup> A respeito da questão da importância da oneração pelo IPI na produção de cigarros, recomendamos a leitura do voto-vencedor do então Ministro do STF Cezar Peluso na Medida Cautelar em Ação Cautelar 1.657/RJ, julgada em 27.06.2007.

IPI, subverter-se-ia o intuito do constituinte de onerar mais os produtos menos essenciais.<sup>18</sup>

Assim, aparentemente só haveria uma maneira de atender por meio do IPI aos 2 (dois) princípios constitucionais de forma concomitante (a essencialidade e a não-cumulatividade): pressupor que o aproveitamento de créditos, se e quando existir, só é possível quando haja oneração na etapa anterior e, também, na subsequente.

## 5 DO CREDITAMENTO E APROVEITAMENTO EM QUALQUER HIPÓTESE

Investiguemos o sentido do vocábulo "cobrado" empregado pelo constituinte originário no art. 153, § 3º, II. O pagamento em si seria irrelevante para o fim de se saber se há ou não direito ao crédito, como de resto diz o CTN no art. 118.<sup>19</sup>

No entanto, celebrado o negócio jurídico da venda para o contribuinte do IPI, este precisaria ser informado pelo fornecedor sobre qual seria o montante do crédito a se apropriar, o que se dá, em geral, por meio de destaque na nota fiscal (Lei 4.502/1964, art. 25, *caput* conjugado com o Dec. 7.212/2010, art. 251, *caput*). A obrigação tributária de um, estampada em documento oriundo da relação comercial, configura o direito de outro.

No entanto, tendo em vista que Carvalho defende a independência absoluta entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito, entende que mesmo que não haja a informação de quanto seria devido pelo vendedor a título de IPI (exemplifica citando as aquisições da Zona Franca de Manaus), o contribuinte do IPI poderia se creditar.

Então, para Carvalho a situação de ser efetivamente exigível o tributo, em que pese o constituinte ter sido expresso, seria irrelevante para efeito da apuração de créditos.<sup>20</sup>

Advoga que apesar da similitude na não-cumulatividade entre o ICMS e o IPI,<sup>21</sup> as diferenças nas figuras impositivas de ambos justificariam a exceção dada com exclusividade para o ICMS no art. 155 da Constituição Federal:<sup>22</sup>

§ 2.º O imposto previsto no inciso II23 atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

<sup>18</sup> CARVALHO, p. 161.

<sup>19</sup> CARVALHO, p. 159.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 160.

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 161.

<sup>23</sup> Refere-se ao ICMS.

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

...

Argui que a exceção prevista no *caput* desse inciso II do art. 155, § 2º da Constituição Federal não poderia ser tida como uma disposição implícita aplicável à não-cumulatividade do IPI. Carvalho explica que a alteração constitucional para restringir a aplicabilidade da não-cumulatividade no âmbito do ICMS teria sido realizada no contexto da guerra fiscal.<sup>24</sup>

Há, porém, uma outra questão a ser considerada.

Se, suponhamos, a Constituição não autoriza compensação (financeira) como mecanismo de funcionamento da cumulatividade, quando a operação anterior ou subsequente não seja onerada, seja porque é o que consta expressamente dos arts. 153, § 3º, II (IPI) e 155, § 2º, I (ICMS), seja porque o efeito econômico da cumulatividade não se verificaria, a admissão de créditos como exceção a essa regra geral se traduziria em benefício fiscal.

No entanto, o benefício fiscal no âmbito do ICMS, ao contrário do IPI, exigiria convênio para sua implementação (CF, art. 155, § 2º, XII, "g" e Lei Complementar 24/1975). Então, a redação dada pelo constituinte a esse parágrafo 2º, afastou a necessidade de convênio, conferindo o direito a cada unidade federativa de decidir se concederia o incentivo ou não para o ICMS.

A Emenda Constitucional 3/1993, então, poderia ser entendida como tendo surgido para afastar a necessidade de convênio nos casos elencados no inciso II do parágrafo 2º do art. 155 da CF e, não, propriamente, para tornar a não-cumulatividade do ICMS diferente em relação à do IPI.

Essa interpretação se completa quando se constata que a referida Emenda também alterou o art. 150, § 6º, tornando mais rigoroso o controle sobre a concessão de quaisquer benefícios por parte dos entes federados, ressaltando a necessidade de os Estados e Distrito Federal observar justamente o "disposto no art. 155, § 2.º, XII, g".

Como os impostos federais estão fora do contexto da "guerra fiscal" travada entre os Estados, lei ordinária no âmbito da União, nos termos da CF, art. 150, § 6º, poderia conceder o benefício, como de fato o fez por meio da Lei 9.779/1999, art. 11.

Conclui-se, então, que agora ambos os tributos tem a mesma configuração não-

---

<sup>24</sup>CARVALHO, p. 162.

cumulativa, sendo que, tal como ocorre com a União, a isenção ou não incidência com aproveitamento dos créditos pode ser concedida a exclusivo critério do Estado legiferante. Não há mais necessidade de convênio para tanto.

## 6 A OBSERVÂNCIA DE OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A CF consagra o respeito à competitividade tributária, de tal modo que exige critérios específicos para que determinadas atividades econômicas não sofram desequilíbrios na concorrência, de que é exemplo seu art. 146-A.

Martins<sup>25</sup> explica que tal objetivo é decorrente do princípio da "livre concorrência" previsto no art. 170, IV da CF.

Tendo em conta esses valores, poder-se-ia admitir, do ponto de vista constitucional, desequilíbrios concorrenciais, privilegiando-se o produtor estrangeiro em detrimento do nacional?

Não resolve a alegação de que não existiria ainda a lei a que se refere o art. 146-A, como leciona Martins.<sup>26</sup> Exemplifica comentando que a ausência de regulamentação do art. 102, I, "a", da CF, não impediu o julgamento das ações diretas segundo rito regimental próprio do Supremo. Tal regulamentação somente adviria com a Lei 9.868/1999, ou seja, 11 (onze) anos após a promulgação da CF e sua ausência não impedira o julgamento das referidas ações.

Recentemente, o então Ministro Cezar Peluso, relator para o acórdão, foi além na aplicação do princípio inerente ao art. 146-A, determinando em medida cautelar, o fechamento de fábrica de cigarros que era inadimplente contumaz com a Administração Tributária.<sup>27</sup>

Outro valor constitucionalmente a ser respeitado é o que consta do art. 219, que visa promover a "autonomia tecnológica do País":

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

No Brasil, como se sabe, há apenas um fabricante de aviões e outro de helicópteros,

---

<sup>25</sup> CARVALHO e MARTINS, 2012, p. 11.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>27</sup> Medida Cautelar na Ação Cautelar 1.657/RJ, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Relator para Acórdão Ministro Cezar Peluso, julgado em 27.06.2007 pelo Pleno do STF, DJe-092 publicado aos 31.08.2007.

para não pensarmos em outros produtos de alto valor tecnológico agregado.

Então, a interpretação que considera possível a apropriação de créditos e a respectiva utilização de forma irrestrita, tanto em relação ao ICMS, quanto ao IPI, traz um inusitado efeito: é preferível ao consumidor pátrio adquirir aeronaves ou outros produtos de elevadíssimo valor agregado (e, portanto, mais caros) no estrangeiro para, dessa maneira, evitar a incidência tributária.

O fato de o produto brasileiro competir em desigualdade de condições com o importado, também representa, a *contrario sensu*, um dos objetivos do constituinte quando excluiu a incidência do IPI apenas na exportação (CF, art. 153, § 3º, III), além de pretender proteger o emprego nacional (CF, art. 170, VIII).

Além disso, a promoção de benefícios fiscais no regime da CF é tratada como exceção (arts. 150, § 6º e 165, § 6º), da mesma forma que a tributação diferenciada (art. 151, I). No caso que estamos estudando no presente trabalho, privilegiar-se-ia o produtor externo com a não incidência do IPI (e ICMS)<sup>28</sup> nas aquisições por importação, em detrimento da produção nacional.

O tratamento diferenciado dessa relação de consumo internacional também não respeitaria a igualdade de tratamento que deveria haver com o consumo local (CF, art. 150, II), além de desprestigiar a tributação com base na capacidade contributiva de cada qual (CF, art. 145, § 1º).

Martins explica que equivalência exprime mais abrangência do que comporta a igualdade.<sup>29</sup> No caso, a diferença de posição entre produtor estrangeiro e consumidor nacional não poderia ser tida de forma não equiparada, em termos tributários, a produtor e consumidor nacionais.

O constituinte espera não só que seja considerada a capacidade econômica nas operações realizadas com "produto industrializado", como presume que tanto maior terá sido a tributação no circuito econômico, quanto mais supérfluo o bem.

Do próprio Supremo podemos extrair que nem todos os princípios constitucionais aplicáveis aos tributos precisam vir diretamente vinculados a eles. Sob o regime da repercussão geral, entendeu-se, por exemplo, que os efeitos da progressividade (CF, art. 145, § 1º), poderiam afetar impostos tais como o incidente sobre heranças e doações.<sup>30</sup>

Se há revelação de capacidade econômica, não se deveria afastar a incidência da tributação porque não haverá tributação na operação subsequente ou porque não poderá haver

<sup>28</sup> Conforme o verbete da Súmula 660 do Supremo. No entanto, a discussão deverá ser renovada com a publicação da multicidadada Emenda Constitucional 33/2001, tendo em vista a redação que deu às alíneas "a" do inciso IX e "i" do inciso XII, do § 2º do art. 155 da CF.

<sup>29</sup> CARVALHO e MARTINS, 2012, p. 15.

<sup>30</sup> Conforme notícia do "site" do STF: "STF reconhece possibilidade de cobrança progressiva de imposto sobre transmissão por morte" (RE 562.045). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=230130>>. Acesso em: 1º.03.2013.

apropriação de um pretense crédito. Eventos futuros não deveriam impactar a hipótese de incidência (CTN, art. 118, II).

## 7 CONCLUSÕES

O critério material de incidência do IPI na Constituição é realizar operações com produtos industrializados. Já no Código Tributário Nacional, o critério material de incidência inclui a importação.

Assim, ao contrário do ICMS, não se exige, para caracterizar a hipótese de incidência do IPI, que o evento recaia sobre mercadoria ou que o sujeito passivo seja comerciante.

Tampouco se poderia falar em cumulatividade de tributos quando a etapa anterior ou a subsequente seja desonerada. O efeito econômico da tributação em "cascata" simplesmente não se verificaria.

Em outros termos, se a pessoa natural não será tributada quando da eventual revenda do produto importado, não há porque presumir que devesse apropriar créditos já que, de todo modo, não poderiam ser aproveitados.

Ainda que houvesse créditos a apropriar na aquisição, somente traria proveito à não-cumulatividade se a etapa subsequente fosse tributável, o que não se daria na revenda de produtos importados por não comerciantes.

O fato de o IPI não incidir na importação por pessoas físicas desrespeita outros valores constitucionais: o equilíbrio concorrencial (art. 146-A), a proteção ao parque tecnológico nacional (art. 219), a proteção aos empregos nacionais (arts. 170, VIII conjugado com o 153, § 3º, III), a situação equivalente entre consumidor que adquire de produtor estrangeiro ou nacional (arts. 150, II e 151, I), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), a tributação como regra (arts. 150, § 6º e 165, § 6º), a seletividade que exaspera a tributação sobre produtos menos essenciais (art. 153, § 3º, I).

É duvidosa que uma interpretação sistemática do princípio da não-cumulatividade fosse incongruente com outros princípios constitucionais, além de indiretamente poder levar ao financiamento da atividade econômica particular pelo Estado.

Prevalecessem as atuais interpretações das 2 (duas) turmas do Supremo, o mercado brasileiro restaria prejudicado para a indústria aeronáutica ou demais indústrias de alto valor agregado e, mais grave, seria muito provavelmente mais econômico o indivíduo consumir produtos estrangeiros com alta tributação de IPI - tais como os cigarros (alíquota de 300%) ou bebidas

(60%)<sup>31</sup> - a consumir os produzidos em nosso país, dado que haveria incidência apenas para o mercado exclusivamente interno.

No entanto, talvez o maior apelo para se respeitar a expressão “será não-cumulativo” que o constituinte atribuiu como característica inerente ao IPI e ao ICMS seja que se trata de um limite objetivo. É um limite facilmente identificável, tal como o que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”.<sup>32</sup>

Assim, considerar normas principiológicas para afastar tais limites, exigiriam tamanha demonstração de precisão argumentativa, de modo a afastar valores demasiadamente subjetivos, que provavelmente não ofereceriam a desejada segurança jurídica. Eventual revisão da matéria por outras pessoas possivelmente levará a tratamento diferenciado dos mesmos princípios valorativos, dado cada um ter uma ideologia própria e o ordenamento não ser um sistema inteiramente lógico-formal.<sup>33</sup>

A considerar, porém, se a cumulatividade poderia ocorrer quando houvesse desoneração para um específico contribuinte ou se deveria ser tomada sempre em relação a todo o processo produtivo, desprezando-se o vocábulo “cobrado”, exigido pelo constituinte para a etapa econômica anterior.

Vencida essa questão, de que a cumulatividade deve ser verificada em todo o ciclo comercial, restaria avaliar se a seletividade em relação ao IPI não seria um limite objetivo a considerar também em todo esse ciclo.

De toda sorte, um tratamento científico da matéria estaria a sugerir que o Supremo adotasse a mesma premissa em todos os julgamentos a respeito de ser possível se falar ou não em cumulatividade quando houvesse desoneração tributária seja nas aquisições de insumos, seja na revenda. Somente assim não haveria risco de se julgar distintos RREE, tais como os de nº 590.809/RS e 562.980/SC, ambos sob o rito da repercussão geral, de forma desarmônica.

A partir de então, haverá mais segurança jurídica para as pessoas físicas não comerciantes no sentido de vislumbrarem se ficariam sujeitas ao IPI na importação de produtos.

---

<sup>31</sup> Para o caso da vodca ou licores, ver a classificação na TIPI para os códigos "2208.50.00" e "2208.60.00", respectivamente.

<sup>32</sup> CARVALHO, 2010, p. 504.

<sup>33</sup> CAPPI e CAPPI, 2004, p. 78/96.

## 8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAPPI, Antonio; CAPPI, Carlo Crispim Baiocchi. **Lógica Jurídica: a construção do discurso jurídico**. 2. ed. Goiânia: Editora da UCG, 2004. 680p.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico-Semântico**. 2 ed. ampliada, revisada. São Paulo: Noeses, 2010. 814p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 33, p. 142/166.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

GOMES, Fabio de Barros Correia. **Conseqüências do Tabagismo para a Saúde**. Obtido via internet na Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Disponível em: <[http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1569/consequencias\\_tabagismo\\_gomes.pdf?sequence=1](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1569/consequencias_tabagismo_gomes.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 14 fev. 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Tabela de Incidência do IPI**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabIncidIPITUPI.htm>>. Acesso em: 14 fev. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª edição atualizada até 28.02.2009, Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 470 p.