XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

A NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL.

THE NON-INCIDENCE OF FEDERAL EXCISE TAX ON THE RESALE OF IMPORTED PRODUCTS: AN ANALYSIS BASED ON THE DOCTRINE AND JURISPRUDENCE.

Flávio Couto Bernardes
Bruno Sartori De Carvalho Barbosa

Resumo

Por meio do presente estudo, pretende-se analisar a legalidade e a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pelas Autoridades Fiscais Brasileiras, nas hipóteses em que o importador de produtos importados os revende no mercado interno, sem promover qualquer forma de industrialização aos bens. Nos termos da legislação tributária em vigor, o IPI tem fatos geradores principais: (i) o desembaraço aduaneiro, nas operações relativas à importação de produtos estrangeiros; e (ii) a saída do produto industrializado, do estabelecimento produtor, nas operações domésticas; além da (iii) arrematação, nas hipóteses de leilão dos bens apreendidos ou abandonados. O conceito de industrialização é traçado pela legislação como uma operação que modifica a natureza, a finalidade ou aperfeiçoe o produto para consumo. Não obstante, desconsiderando a premissa de que a incidência do IPI está condicionada à industrialização do produto (nas operações internas), a Secretaria da Receita Federal do Brasil sustenta que o tributo deverá ser cobrado nas hipóteses em que o produto importado for vendido pelo importador no mercado interno, mesmo sem a realização de operações de industrialização. Todavia, como esta premissa não parece se compatibilizar com a feição constitucional do imposto, far-se-á uma análise detida da estrutura normativa do IPI e dos princípios que o cercam, para definir e demarcar o âmbito de aplicação das normas tributárias.

Palavras-chave: Imposto sobre produtos industrializados, Fato gerador, Importação, Desembaraço aduaneiro, Industrialização, Bitributação

Abstract/Resumen/Résumé

The present study aims to analyze the legality and the constitutionality of the levy of Federal Excise Tax, in relation to the sale of imported products/goods by the Brazilian importer in the domestic market, without the performance of any manufacture proceedings. The Brazilian Federal Excise Tax, commonly referred as IPI, is a federal tax levied on the import and the manufacture of goods. In accordance with the prevailing legislation, the IPI has two different tax triggering events: (i) the clearance customs procedure before the Brazilian IRS, in respect to the import transactions; and (ii) the exit of the manufactured product (goods) from the facility where it was manufactured, in relation to the domestic transactions; as well as the (iii) disposal of assets/goods. The legal concept of manufacture is outlined by the legislation as

any process that modifies the nature, operation, finishing, presentation or purpose of the product (or its improvement for consumption). Nevertheless, disregarding the premise that the charging of IPI requires the products manufacture, the Brazilian IRS claims that the Federal Excise Tax is triggered whenever a imported product/good is sold by the importer in the domestic market, even without the performance of any manufacture process. However, considering that the Tax Authorities assumptions does not seem compatible with the legal and constituional feature of the Federal Excise Tax, na detailed analysis of its normative structure shall be perfomed, in order to define the underlying scope of the applicable tax rules.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Federal excise tax, Import, International transactions, Taxable event, Clearance customs procedures, Double taxation

I – Introdução.

Desde a sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sofreu alterações de todas as sortes; desde a sua denominação até aspectos estruturais, do ponto de vista normativo. A evolução do regramento legal do IPI conduziu a uma interpretação precária das normas legais por parte das Autoridades Fiscais, que, com o fito de arrecadar vultosas somas às burras estatais, empreendem uma análise absolutamente restritiva dos instrumentos normativos aplicáveis à espécie.

A desconsideração do conteúdo valorativo dos postulados que norteiam o IPI, bem como a falta de apreço pela teleologia das normas gerais, evidencia as máculas da exegese fiscal, que deturpa a feição do imposto e malfere princípios basilares do sistema normativo.

Neste contexto, em atenção aos apelos doutrinários e à vasta repercussão da contenda nos Tribunais pátrios, far-se-á uma análise legal acerca da estrutura normativa do IPI, visando à demonstração de que a pretensão impositiva das Autoridades Fiscais – no que toca a exigência do IPI na revenda de produtos importados, sem posterior industrialização, pelo importador –, carece de respaldo legal.

Para tanto, serão analisados os dispositivos legais e normativos que regem o aludido tributo, com vistas à compreensão da carga valorativa e do conteúdo material das disposições positivadas, assim como a sua compatibilidade com os princípios constitucionais que orientam o exercício da competência tributária relativa ao IPI.

Traçados os critérios metodológicos a serem empreendidos no presente trabalho, passa-se à análise do contexto fático e legal em que a controvérsia jurídica está inserida, de sorte a verificar o real alcance do campo de incidência do IPI, e conformá-lo – ou não – às exigências emanadas pelas Autoridades Fiscais brasileiras.

II – Evolução Legal do IPI: Uma Abordagem Analítica do Tema Proposto.

Conforme antecipado alhures, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é o sucessor do extinto Impôsto de Consumo (IC), criado pela Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (CR/34) com o fito de onerar o consumo de quaisquer mercadorias[1].

---

[1] Art. 6º - Compete, também, privativamente à União:
I - decretar impostos:
a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

Consoante alertava BALEEIRO (2013, p. 470), *o tributo que, nas águas lustrais da Emenda n. 18/1965, recebeu o nome de "imposto sobre produtos" industrializados, é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores*, que preferiram o *nomem iuris* de imposto de consumo.

A Lei n. 4.502/64, que instituiu o Impôsto de Consumo (IC) – e que até hoje vige –, dispõe que o aludido tributo, de competência privativa da União Federal, tem dois *fatos geradores* distintos, quais sejam, o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos de procedência estrangeira, e a saída do estabelecimento produtor, quanto aos produtos de produção nacional. Veja-se:

> Art. 2º - Constitui fato gerador do impôsto:
> I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;
> II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. (BRASIL, 1964)

A análise das disposições contidas na Lei n. 4.502/64 denota a tendência histórica do legislador brasileiro em tomar por *fato gerador* do imposto o aspecto temporal de sua hipótese de incidência (ou, como queira, o critério temporal do antecedente normativo). Nesse sentido, as ilações do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, em análise da estrutura normativa dos impostos federais:

> "São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos de critério temporal do suposto normativo. Com o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, tipicamente determinado, para situar, no tempo, a inauguração do vínculo jurídico patrimonial.
> Fixemos a vista nas disposições do Código Tributário Nacional (...) Veremos que, a pretexto de mencionarem o fato, separam um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização da ocorrência. Não passa contudo de uma unidade de tempo, que se manifesta, ora pela entrada de produtos estrangeiros no território nacional (...), ora pela saída (...); já pelo desembaraço aduaneiro, por deixar o produto industrializado o estabelecimento industrial (...)". (CARVALHO, 1991, p.175)

A despeito das peculiaridades da hipótese de incidência do IPI, não pairam dúvidas de que o produto importado será onerado quando do desembaraço aduaneiro, não sofrendo qualquer tributação, por meio do IPI, nas operações de circulação posteriores. Isto porque a incidência do IPI quando da saída do estabelecimento produtor somente se aplicaria aos bens de produção nacional.

Assim, sem maiores esforços exegéticos, poder-se-ia concluir que não haveria que se falar na incidência do IPI nas hipóteses em que o estabelecimento importador promovesse, posteriormente, a saída dos bens de procedência estrangeira (importados) no mercado interno.

Hodiernamente, o IPI continua sendo regido pela Lei n. 4.502/64[2], tendo como norte as normas gerais traçadas pelo Código Tributário Nacional (CTN) e a regulamentação trazida pelo Decreto n. 7.212/10 (RIPI). Sob o prisma constitucional, com o advento da Carta de 1988, infere-se que o IPI não mais onera o "consumo de quaisquer mercadorias", recaindo, atualmente, sobre operações com *produtos industrializados.*

Eis o disposto no art. 153 da CR/88:

> Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:
> (...)
> IV - produtos industrializados;
> § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
> I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
> II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
> III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
> IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (BRASIL, 1988)

A Constituição da República de 1988 tratou do IPI de forma pormenorizada, indicando, além de sua base econômica, os princípios aos quais o imposto está submetido, quais sejam, a *legalidade, seletividade, não-cumulatividade, "tributação conforme o destino"*, *neutralidade, livre concorrência* e *espera nonagesimal.*

No caso em apreço, ainda que a análise detida de todos os princípios aplicáveis ao IPI fuja ao escopo do trabalho, faz-se necessário conferir especial atenção à *tributação conforme o destino*; postulado essencial à compreensão do substrato axiológico do IPI.

Neste diapasão, cumpre verificar que o art. 153, § 3º, III, da Carta Constitucional consagrou a política internacionalmente adotada de desonerar as exportações (*export drive*), com o fito de estimular o desenvolvimento industrial e impedir a exportação de tributos, assegurando, assim, a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo.

Não se trata, portanto, de fenômeno protecionista, mas de mecanismo utilizado para garantir, a um só tempo, a isonomia e a equidade das relações jurídicas e negociais. Nesse sentido, as lições de MISABEL DERZI, em atualização à obra de ALIOMAR BALEEIRO:

---

[2] Com o advento da Emenda Constitucional 18/65, o antigo Impôsto de Consumo (IC) deu lugar ao atual IPI. Houve mera troca de denominação do tributo, uma vez que o imposto continuou (e ainda continua) a ser regido pela Lei nº 4.502/64.

> "Portanto, saindo os produtos exportados sem o pagamento do imposto incidente sobre a produção industrial nos países de origem (ou equivalentes como o IVA ou TVA sul-americano ou europeu), submetem-se ao imposto (IPI) no país de destino. Esse o princípio do destino, inerente ao comércio internacional em geral e aos mercados ainda não totalmente integrados (...) É irrelevante que a importação se destina à nova industrialização, ao comércio ou ao consumo do importador. O fundamental é que o produto estrangeiro circule, no mínimo e pelo menos, em iguais condições em que circula o produto nacional". (DERZI, BALEEIRO, 2013, p. 473)

Em contrapartida, como bem pontua MISABEL DERZI (2013, p. 473), os produtos que chegam aos países de destino livres de impostos devem ser tributados, pois, se assim não ocorrer, a produção nacional estará em franca desvantagem, graças à regular incidência dos impostos domésticos[3].

A rigor, após a "equalização econômica" traduzida pela incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, a mercadoria importada submete-se às mesmas regras aplicáveis ao produto brasileiro, podendo ser gravada por meio do IPI, somente nas hipóteses em que a saída do estabelecimento for precedida de efetiva *industrialização.*

Estas explanações de cunho fático evidenciam os motivos pelos quais o legislador constitucional optou por onerar os produtos importados, definindo o *desembaraço aduaneiro* como marco temporal que inaugura a ocorrência do *fato gerador* do IPI.

Noutras palavras, visando a conferir maior eficácia ao princípio do destino, inerente ao comércio internacional em geral, o legislador brasileiro impôs ao importador de produtos estrangeiros o dever de recolher o IPI por ocasião do *desembaraço aduaneiro*, de sorte a equiparar economicamente o bem importado aos bens produzidos – e efetivamente tributados – no mercado nacional.

No que toca aos fatos jurígenos do IPI, em adição às ligeiras alterações da redação apresentada pela Lei n. 4.502/64, o Código Tributário Nacional (CTN), por meio de seu art. 46, adicionou um evento passível de tributação pelo IPI e traçou novos contornos à hipótese de incidência da norma impositiva. É ver:

---

[3] A despeito deste entendimento – que segue o norte traçado política tributária européia –, há, na doutrina brasileira, dissidentes. Esta parcela da doutrina, decerto minoritária, sustenta que a importação de produtos estrangeiros não pode ser onerada por meio do IPI, sob o argumento de que há verdadeira superposição do campo de incidência de outro imposto federal, qual seja, do Imposto de Importação, insculpido no art. 153, I, da Constituição Federal. Esta orientação parece-nos desacertada, na medida em que os aludidos impostos apresentam feições distintas, sobretudo porque o Imposto de Importação (II) pode alcançar todos os produtos estrangeiros (independentemente de industrialização no país de origem), e não pode, sob hipótese alguma, alcançar produtos nacionais (ou nacionalizados).

> 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. (BRASIL, 1966)

Com efeito, além da inclusão da *arrematação* como evento passível de tributação pelo IPI nas hipóteses em que bens apreendidos e abandonados são levados a leilão, nota-se a incidência do IPI em relação aos produtos nacionais sofreu alterações substanciais, trazidas pelo inciso II do art. 46 do CTN.

Ao tratar da incidência da saída do estabelecimento como *fato gerador* do IPI, o art. 46 do CTN faz menção ao art. 51, § único, do *Codex* Tributário, que equipara o industrial (produtor), na condição de contribuinte do imposto, a qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. Veja-se:

> Art. 51 - Contribuinte do imposto é:
> I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
> II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
> III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
> IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. (BRASIL, 1966)

Depreende-se, pelo cotejo dos dispositivos citados, que o Código Tributário Nacional, valendo-se de seu *status* de Lei Complementar, traçou as normas gerais relativas ao *fato gerador* do IPI de forma mais ampla do que o art. 2º da Lei n. 4.502/64, deixando de adotar a limitação textual de que a hipótese de incidência *saída do estabelecimento produtor* somente seria aplicável aos produtos nacionais.

Neste contexto, amparando-se em exegese manifestamente deturpada, eis que fundada em interpretação exclusivamente literal, que desconsiderava o contexto histórico e a teleologia da norma (BRIGAGÃO, 2015), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) deu início à imposição do IPI nas saídas promovidas, no mercado interno, pelos importadores de produtos estrangeiros, mesmo sem a realização de processos de industrialização.

Calçada na premissa de que o importador do produto importado seria equiparado ao estabelecimento industrial, consoante disposição do art. 51 do CTN, ainda que tenha recolhido o IPI no desembaraço aduaneiro, e não tenha promovido a industrialização do bem importado, o importador assumiria a condição de contribuinte do imposto.

Consoante entendimento das Autoridades Tributárias, o importador teria o dever legal de recolher o IPI quando do desembaraço aduaneiro, na forma do art. 46, I, do CTN, e, posteriormente, quando da revenda do produto importado em solo nacional, recolher o IPI novamente, na forma do art. 46, II, do CTN, c/c art. 51, § único do CTN.

A despeito dos apelos doutrinários, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pugnava – e pugna – pela cobrança do IPI na revenda, no mercado interno, de produtos estrangeiros. Confira-se, a propósito, uma das diversas Soluções de Consulta da SRFB sobre o tema:

> PRODUTOS ESTRANGEIROS. IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO.
> Os produtos de procedência estrangeira, tributados pelo IPI, estão sujeitos à incidência do imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro e no momento de sua saída, a qualquer título, do estabelecimento importador.
> O importador equipara-se a estabelecimento industrial, sendo contribuinte do imposto.
> Como tal, sujeita-se às respectivas obrigações acessórias, como por exemplo a emissão das notas fiscais mencionadas na legislação de regência.
> (Solução de Consulta n. 324 de 09 de dezembro de 2011)"

O entendimento sustentado pelas Autoridades Fiscais não nos parece consentâneo com a regra-matriz de incidência do IPI, porquanto desconsidera, por completo, as peculiaridades dos eventos que inauguram a ocorrência dos seus distintos fatos geradores.

III – Apontamentos Doutrinários e o Arquétipo Normativo do IPI.

Em complemento às premissas erigidas na procedência, como bem alerta LEANDRO PAULSEN, o IPI incide nas operações em que participa o sujeito que industrializou o produto, *mas não, e.g., na venda por comerciante ao consumidor porque, embora possa se tratar de produto industrializado, não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante.*

No mesmo sentido, a lição profícua do Professor SACHA CALMON:

> "A hipótese de incidência do IPI requer, para sua configuração, uma "operação" cujo objeto seja um produto que tenha sido industrializado por uma das pessoas que realizou (a operação).

> Logo, o IPI só tem lugar durante as fases de industrialização desde as operações de saída de matéria prima até a saída realizada pelo último agente econômico que realize alguma modificação na "natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo" (art. 4º do RIPI). Após essa última operação encerra-se a cadeia de incidência do IPI." (COÊLHO, Sacha, 2010, p. 445)

Nota-se, portanto, que a obrigação tributária decorre da realização de *operações*, no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), relativas a um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu na transformação ou criação de nova utilidade). Sob este prisma, a obrigação consiste em "dar o produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica.

Assentadas as regras de incidência do IPI, convém analisar, de forma detida, os eventos que traduzem os diferentes *fatos geradores* deste imposto. Sobre o assunto, PAULO DE BARROS CARVALHO (2009) traça, de forma pormenorizada, a regra matriz de incidência tributária no que se refere aos dois primeiros incisos do art. 46 do Código Tributário Nacional, em atenção à estrutura normativa proposta:

> No que tange ao IPI na importação de produtos industrializados do exterior, a regra matriz ficaria assim composta:
> Hipótese
> a) critério material – importar produto industrializado do exterior (o verbo é importar e o complemento é produto industrializado do exterior);
> b) critério espacial – repartições alfandegárias do país;
> c) critério temporal – momento do desembaraço aduaneiro.
> A consequência:
> a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o importador; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador.
> A alíquota é a percentagem constante da tabela e correspondente ao produto importado.
>
> Isolando os critérios da hipótese teremos:
> a) critério material – industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos);
> b) critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional;
> c) critério temporal – o momento da saída do produto do estabelecimento industrial.
> Quanto aos critérios da consequência:
> a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial ou que lhe seja equiparado;
> b) critério quantitativo – a base de cálculo é o preço da operação, na saída do produto; e
> A alíquota, a percentagem constante da tabela." (CARVALHO, 2009, p. 680)

Incontestável, a par do exposto, que a previsão legislativa para incidência do referido tributo é a industrialização que precede a operação de venda, o que, a toda evidência, não ocorre nos casos em que os importadores somente revendem os produtos importados, sem promover qualquer tipo de industrialização.

Aceitar a incidência do IPI em hipóteses tais implicaria admitir a incidência imposta em relação à mera circulação de mercadoria industrializada, sem que o processo de industrialização tenha sido proporcionado por uma das partes contratantes, usurpando a competência dos Estados e criando uma espécie de ICMS Federal. Neste sentido, importante transcrever, uma vez mais, as lições do magistrado LEANDRO PAULSEN (2011) em nota ao art. 51 do Código Tributário Nacional:

> "Quanto aos sujeitos passivos, cabe destacar, desde já, conforme análise que fizemos da base econômica, que só pode ser tributada a operação com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado fazer incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação.
> A indicação, como contribuinte, de outras pessoas, como importador e o comerciante, pode revelar, no caso concreto, inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência." (PAULSEN, 2011, p. 856)

Valendo-se do mesmo entendimento, GABRIEL LACERDA TROIANELLI trata das diferentes situações as quais o Importador está submetido:

> "(...) o comerciante importador tem dois chapéus, um de importador, outro de comerciante, que, como bons chapéus que são, não podem ocupar a mesma cabeça ao mesmo tempo; o que faz com que até o momento da nacionalização pelo regular desembaraço aduaneiro ele use o chapéu de importador, e, depois desse momento, use o de comerciante.
> Aplicando-se tal conclusão ao tema ora em exame, bem se vê que conquanto a incidência do IPI na importação seja plenamente justificável, sobretudo em razão desta incidência, conforme o tópico anterior, não se justifica de forma alguma a incidência do IPI na saída dada pelo comerciante ao bem que trouxe para o país quando usava o chapéu de importador.
> Com efeito, se neste momento o comerciante importador está a usar o chapéu de comerciante, e, frise-se bem, comerciante de bem já nacionalizado, não se justifica que dele seja exigido o IPI que não é cobrado dos comerciantes que vendem para consumo de bens de origem nacional." (TROIANELLI, 2011, p. 40)

À luz das lições doutrinárias ora transcritas, deve-se estabelecer uma premissa clara: há grande diferença entre a exação que recai sobre a importação e sobre a que recai sobre a

industrialização do produto, em nada se confundindo e conectando uma com a outra, vez que possuem diferentes hipóteses e consequentes normativos.

A interpretação que deve orientar o exame da questão é, de fato, a interpretação teleológica (e não literal), de modo que a definição da *saída de produtos de estabelecimentos* industriais (ou equiparados a industriais) como *fato gerador* do imposto só justificaria a incidência do IPI em relação aos produtos industrializados no território nacional.

Considerando tais proposições, nota-se que a equiparação pretendida pelo legislador resultaria em uma interpretação equivocada, visto que o estabelecimento industrial não se coaduna com o Importador, pois, à luz do parágrafo único do art. 46 do CTN, em momento algum é "*submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*".

Neste ponto, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e EDUARDO DOMINGOS BOTALLO (2007, p 99) apontam que a equiparação tem limites, carecendo de "*pontos de identificação fortes o bastante para tornar tributariamente irrelevantes as diferenças secundárias que entre eles existem".* Como já exposto, o importador não guarda qualquer similitude com o estabelecimento produtor.

Nestes termos, é o que afirmam os autores em clara exposição:

> "Prescreve o já estudado art. 46, parágrafo único do CTN, que industrializar produto é submetê-lo a operação que lhe altere a natureza ou a finalidade, ou, quando pouco, o aperfeiçoe para o consumo.
> Vai daí que só pode figurar no pólo passivo da obrigação de recolher IPI, na condição de contribuinte equiparado, quem, conquanto não seja industrial, pratique atos de algum modo relacionados com os preditos propósitos do processo de industrialização. É o caso, por exemplo, de quem efetua operações de acondicionamento ou recondicionamento, que o Regulamento do IPI, em seu art. 4º, IV, equipara a processo de industrialização.
> Tal é o entendimento de Hugo de Brito Machado, para quem industrial por equiparação legal é aquele que está de algum modo ligado a uma das hipóteses de incidência do imposto, mas, a rigor, não poderia ser tido como industrial.
> A equiparação legal tem por fim evitar questionamentos, mas não pode ser arbitrária, vale dizer, a lei não pode equiparar qualquer pessoa ao industrial, apenas para dele cobrar o imposto, sem que exista um elo entre aquele que é equiparado a industrial e a atividade de industrialização ou de comercialização do produto dela resultante. É imprescindível a existência de alguma relação entre o industrial por equiparação legal e a hipótese de incidência do imposto.
> Portanto, inexistindo tal relação, não se estará diante de equiparação, mas de mera ficção, que o CTN não autoriza utilizar para definir o sujeito passivo do IPI." (CARRAZZA; BOTALLO, 2007, p. 99)

As lições doutrinárias consagram o entendimento de que a equiparação pretendida pelas Autoridades Fiscais, no sentido de considerar o estabelecimento importador como

contribuinte do IPI, não merece guarida, posto que não há qualquer vínculo, nexo ou elo deste sujeito com a hipótese de incidência tratada pelo art. II do art. 46 do CTN, qual seja, a saída do estabelecimento.

Ou seja, inexiste substrato legal que eu autorize a pretensão fazendária no que tange à exigência do IPI, na medida em que a equiparação levada a efeito pelo § único do art. 46 do CTN pressupõe a relação entre o industrial (ou equiparado) e a hipótese de incidência do IPI.

IV – A (Não) Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados à Luz da Jurisprudência.

Com efeito, em que pese a longeva vigência das disposições legais que suportam a exigência fiscal, conforme suscita GUSTAVO BRIGAGÃO (2015), somente em meados de 2006 que o Superior Tribunal de Justiça se manifestou sobre o tema, por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 841.269/BA. Eis a ementa do acórdão:

> EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO
> ADUANEIRO.
> I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.
> II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua
> comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.
> III - Recurso especial provido.
> (STJ – Primeira Turma. REsp n. 841.269/BA. Relator Min. Francisco Falcão. Julgado em 28 de novembro de 2006)

Por meio do exame do inteiro teor do julgado, infere-se que a linha argumentativa adotada pelo Contribuinte (sujeito passivo), foi construída com base na premissa de que a mera importação de produtos não subsumiria à regra encartada no § único do art. 46 do CTN, por não restar caracterizada qualquer operação de cunho industrial. Demais disso, caso fosse admitida a pretensão arrecadatória, estar-se-ia a admitir a ocorrência de bitributação, em face da (nova) exigência de tributo recolhido anteriormente, quando do desembaraço aduaneiro.

No caso concreto, em atendimento às súplicas do Contribuinte, o Ministro Francisco Falcão anota que a *indicação constante da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN não atinge as operações descritas no inciso I, que veicula situação dirigida especificamente ao produto de procedência estrangeira*. Em seguida, o ilustre Ministro anota:

> "Permitir a dupla incidência do mesmo tributo (IPI), primeiro no desembaraço aduaneiro, depois na saída da mercadoria do estabelecimento importador, seria praticar a bitributação e, mais, malferir o princípio da isonomia e da competência tributária onerando ilegalmente o estabelecimento importador (...)". (Recurso Especial n. 841.269/BA)

Depreende-se, pela análise do excerto transcrito, que a Corte Superior reconheceu, à luz da isonomia e da competência tributária, que as operações envolvendo a importação de produtos estrangeiros somente poderia ser onerada pelo IPI por ocasião do desembaraço aduaneiro, tal como predica o art. 46, I, do CTN, sendo vedada a nova incidência do imposto por ocasião de sua revenda no mercado interno, sob o pálio do art. 46, II, do CTN, sob pena de afronta à vedação à bitributação.

A decisão proferida pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) foi mantida até meados de 2013, oportunidade em que a Segunda Turma da Corte houve por bem superar o entendimento consignado nos autos do Recurso Especial n. 841.269/BA, de sorte a admitir a dupla incidência do IPI em relação aos produtos importados, ou seja, tanto no desembaraço aduaneiro, quanto na posterior saída do estabelecimento, ainda que o estabelecimento importador não tivesse promovido atos de industrialização, na forma do art. 46, § único, do Digesto Tributário. Eis a ementa do Recurso Especial n. 1.385.952/SC:

> RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). (...)
> 2. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda.
> 3. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.
> 4. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de *bis in idem*, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do

> estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.
> 5. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006
> 6. Recurso especial parcialmente provido.
> (REsp 1385952/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013)

Os Ministros que compunham a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça sustentaram que a segunda incidência do tributo sobre o importador, no momento em que promove a saída do produto de seu estabelecimento a título de revenda (art. 46, II, c/c art. 51 do CTN), seria absolutamente legal, pois, após o desembaraço aduaneiro, o produto passaria a se submeter às mesmas regras aplicáveis aos produtos nacionais, onerados a par da saída do estabelecimento.

Ademais, em atenção à evolução normativa e legal do IPI, os Ministros sustentaram que as restrições textuais veiculadas pela Lei n. 4.502/64, no sentido de que a saída do estabelecimento produtor somente constituía *fato gerador* dos produtos de produção nacional[4], não foram mantidas pelo CTN, com o que se teria a ampliação da hipótese de incidência do imposto. Nesse sentido, o voto do Relator, Ministro Mauro Campbell Marques:

> "Com o advento do IPI na Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN, essa discriminação tomou novos contornos, pois não foi repetida a regra contida no art. 2º, II, da Lei n. 4.502/64 que limitou o critério temporal "saída" apenas para os produtos de produção nacional. Sendo assim, a lei permitiu que também os produtos de procedência estrangeira estejam sujeitos novamente ao fato gerador do imposto quando da saída do estabelecimento produtor ou equiparado (...)"(REsp 1385952/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013)

[4] Art. 2º - Constitui fato gerador do impôsto:
I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;
II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

Neste particular, o STJ validou a equiparação do estabelecimento importador a contribuinte, mesmo que o os produtos de procedência estrangeira não fossem submetidos aos processos industriais indicados no § único do art. 46 do CTN.

Adicionalmente, em relação à alegada ocorrência de bitributação, a Segunda Turma do STJ sustentou que lei elenca dois *fatos geradores* distintos, o **(i)** desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a **(ii)** saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora.

Por fim, argumentou-se que a dupla imposição não teria o condão de onerar a cadeia além do razoável, na medida em que os valores recolhidos a título de IPI por ocasião do desembaraço aduaneiro poderiam ser compensados com os valores recolhidos quando da saída do estabelecimento, por força da regra da não-cumulatividade.

Estas razões foram reproduzidas em diversos julgados subsequentes, todos da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Ocorre que em meados de 2013, até mesmo a Primeira Turma do STJ, modificando o entendimento consignado no julgamento do Recurso Especial n. 841.269/BA, acompanhou a guinada jurisprudencial, admitindo a dupla incidência do IPI na mera revenda de produtos importados.

A par da mudança de entendimento da Primeira Turma do STJ, o EResp n. 1.398.721/SC foi encaminhado à Primeira Seção do STJ, que, em 11 de junho de 2014, dirimiu a controvérsia posta para consignar que a cobrança do IPI seria ilegal nas hipóteses em que o estabelecimento importador promover a saída do estabelecimento, sem a necessária industrialização do bem revendido.

Logo, o STJ homenageou o entendimento adotado pela Primeira Turma, nos idos de 2006, para afastar a pretensão impositiva da Administração Fazendária e assegurar o direito de o importador somente recolher o IPI quando do desembaraço aduaneiro, ficando livre de fazê-lo novamente por ocasião da revenda do bem no mercado interno, salvo se promover alguma forma de industrialização do bem.

Em atenção aos apelos doutrinários, o voto proferido pelo Min. Arnaldo Esteves Lima:

> "O núcleo material é a industrialização. O importador é o sujeito passivo do IPI porque os limites da soberania não autorizam que se tribute o industrial

> estrangeiro. Ao revender o produto industrializado no mercado interno, importador não promove, em regra, nenhuma modificação, aperfeiçoamento ou melhora na sua natureza. Se assim agir, atrairá a incidência do IPI. Todavia, se apenas dá início à circulação da mercadoria importada, como ocorre de forma ordinária, não se pode ter como ocorrido fato gerador do tributo em tela." (REsp 1385952/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013)

O voto do ilustre Ministro reitera o entendimento esposado, no sentido de que a incidência do IPI após a nacionalização do produto somente pode ser admitida se realizado o núcleo material da hipótese de incidência, *i.e.*, a industrialização. Em complemento à manifestação do Ministro Arnaldo Esteves Lima, cumpre transcrever breve excerto do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

> "A equiparação do importador-comerciante ao industrial (art. 46, II, c/c o art. 51, II, e parágrafo. único do CTN), para fins de nova tributação do IPI, é uma ficção jurídica de alcance limitado, porquanto o legislador não é livre para estabelecer equiparações aleatórias ou fortuitas, dissociadas, avessas ou estranhas aos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN; essa equiparação já foi feita pelo legislador no inciso I do art. 46 do CTN, quando o importador, que não realiza qualquer atividade de transformação da natureza ou da finalidade do produto para consumo (art. 46, parágrafo único do CTN), foi alçado à categoria de contribuinte do IPI, o foi com a finalidade de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre os produtos importados e os produzidos no País, não indo além desse propósito, para abranger a comercialização interna, como se o IPI fosse, em tal caso, uma espécie de ICMS federal exigido sem o consentimento legal.
> À Lei é possível a utilização do artifício da equiparação jurídica para igualar situações aparentemente díspares, submetendo-as a um idêntico regramento jurídico; assim, não se olvida a legalidade da equiparação de um determinado contribuinte a industrial para fins de sujeitá-lo a determinado imposto (no caso, ao IPI); todavia, referida equiparação não pode ser arbitrária ou fortuita, de forma que deve haver um liame mínimo entre a atividade efetivamente desenvolvida pelo sujeito passivo com a atividade de industrialização.
> O legislador ordinário não tem liberdade irrestrita para estipular e definir contribuintes de imposto, por meio de ficções jurídicas aleatórias." (REsp 1385952/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013)

O Ministro revisita o argumento de que a ficção jurídica que equipara o estabelecimento importador a contribuinte do IPI tem eficácia limitada, pois no manejo de sua competência o legislador deve se ater às amarras criadas pelos aspectos axiológicos da norma tributária. Em termos práticos, não pode ser equiparado a contribuinte, via ficção legal,

qualquer sujeito que não mantenha relação direta com o núcleo material da hipótese de incidência do IPI, que é a prática de operações de industrialização.

Desta feita, em adição à vedação à bitributação e às ofensas à isonomia, não há instrumento legal válido que suporte a pretensão fazendária em relação à cobrança do IPI na revenda de produtos importados, sem a necessária realização de atos de industrialização.

Após o julgado proferido pela Primeira Turma do STJ nos autos do EResp n. 1.398.721/SC, em meados de 2014, todos as contendas julgadas pelo Superior Tribunal de Justiça foram decididas em desfavor das Autoridades Fiscais, com a consagração do entendimento de que a equiparação do importador a Contribuinte, para fins de incidência do IPI na saída do estabelecimento, acarretaria em bitributação e afronta à isonomia. Veja-se:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI NA VENDA INTERNA DE MERCADORIA IMPORTADA. NÃO INCIDÊNCIA. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADA PELA 1A. SEÇÃO NO ERESP. 1.411.749/PR E NO ERESP. 1.398.721/SC. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.
> 1. Esta egrégia Corte Superior firmou entendimento de que, em se tratando de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.
> 2. Agravo Regimental desprovido.
> (AgRg no REsp 1467946/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 31/03/2015)
>
> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI QUE OCORRE NO ATO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
> IMPOSSIBILIDADE DE NOVA EXIGÊNCIA DO MESMO IMPOSTO NA VENDA DO PRODUTO IMPORTADO AO CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DESSA EXAÇÃO.
> PRECEDENTE PARADIGMA: ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADA PELA 1A. SEÇÃO NO ERESP. 1.411.749/PR. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.
> 1. Esta egrégia Corte Superior firmou entendimento de que, em se tratando de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.
> 2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido.
> (AgRg no REsp 1405707/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 27/03/2015)
>
> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL.
> TRIBUTÁRIO. IPI. BITRIBUTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA. INCIDÊNCIA APENAS NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
> 1. A Primeira Seção desta Corte no julgamento dos EREsp 1.411.749/PR, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, designado relator para o acórdão o Ministro Ari Pargendler, uniformizou o entendimento consagrado no REsp

> 841.269/BA, no sentido de que, "tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação".
> 2. Agravo regimental a que se nega provimento.
> (AgRg no REsp 1490386/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 06/02/2015)
>
> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. DUPLA INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.411.749/PR.
> 1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR (acórdão pendente de publicação), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, deu provimento ao embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, sob pena de dupla incidência não admitida na legislação de regência.
> 2. Agravo regimental a que se nega provimento.
> (AgRg no AgRg no REsp 1430403/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2014, DJe 21/11/2014)

Evidente, pois, que após amplo debate jurisprudencial a Corte Superior retomou a exegese adotada em meados de 2006, para dar força à interpretação de que, em relação às operações de importação, o *fato gerador* ocorre somente quando do desembaraço aduaneiro do produto, sendo inviável, sob pena de incorrer-se em dupla incidência tributária não admitida na legislação brasileira.

Conclusão

À guisa de conclusão, verifica-se que, após oscilação jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) retomou a linha interpretativa adotada no julgamento do Recurso Especial n. 841.269/BA, ainda em 2006, para uniformizar o entendimento de que as operações de importação de produtos somente podem ser oneradas por ocasião do desembaraço aduaneiro, sendo que, após este momento, a incidência do IPI é condicionada à ocorrência do aspecto material (ou critério, como queira) da hipótese de incidência da norma, *i.e.*, a efetiva industrialização do bem.

Assim, resta definitivamente afastada a legalidade da pretensão impositiva das Autoridades Fiscais, no que toca à exigência do IPI na mera revenda de produtos importados, sem a realização prévia de atos que impliquem industrialização do bem, em razão da impossibilidade de se equiparar o importador a contribuinte do imposto, para submetido à

norma encartada no inciso II, do art. 46 do CTN, sob pena de violar a vedação à dupla tributação e isonomia.

Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

BALEEIRO. Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL, A Lei n. 4.502 de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em 17 de março de 2015

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil _03/leis/l5172.htm>. Acesso em 18 de março de 2015

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 18 de março de 2015

BRASIL, Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 17 de março de 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

BRIGAGÃO, Gustavo. IPI não pode ser cobrado na primeira saída de produtos importados. In http://www.conjur.com.br/2014-dez-17/consultor-tributario-ipi-nao-incide-saida-produtos-importados; consultado em 01/04/2015.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O Mito da Propriedade: os Impostos e a Justiça. Trad. por CIPOLLA, Marcelo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"; ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

STJ – Primeira Turma. REsp n. 841.269/BA. Relator Min. Francisco Falcão. Julgado em 28 de novembro de 2006. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de março de 2015

STJ; AgRg no AgRg no REsp 1430403/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2014, DJe 21/11/2014). Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de março de 2015

STJ; AgRg no REsp 1405707/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 27/03/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de março de 2015

STJ; AgRg no REsp 1467946/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 31/03/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de março de 2015

STJ; AgRg no REsp 1490386/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 06/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de março de 2015

STJ; REsp 1385952/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de março de 2015

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na revenda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. Revista Dialética de Direito Tributário nº 184. São Paulo: Dialética, 2011.