

A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE Nº 723651 SOBRE A INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS POR PESSOA NATURAL: HÁ INCONSISTÊNCIAS E VIOLAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE?

*THE BRAZILIAN SUPREME COURT DECISION (RE Nº 723651) ABOUT
THE INCIDENCE OF IPI TAXATION ON THE IMPORTATION OF
VEHICLES BY NATURAL PERSONS: ARE THERE INCONSISTENCIES
AND VIOLATION OF THE TAXPAYER'S FUNDAMENTAL RIGHTS?*

Adelmar De Miranda Torres *

RESUMO: O objetivo central deste artigo é discutir o mérito e os efeitos sobre os direitos fundamentais do contribuinte da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) 723651/PR, que estabeleceu a incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural. Neste sentido, o trabalho procura responder basicamente a dois questionamentos: de um lado, se a decisão do STF, sob o prisma do mérito, seria a mais acertada, a luz dos argumentos que embasaram a jurisprudência anterior e da doutrina vigente; e, de outro, se o afastamento da modulação de seus efeitos não seria um ataque aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte em favor do Estado-arrecadador. Como opção metodológica, realizou-se, numa primeira etapa, a seleção e a leitura dos acórdãos que trataram do tema entre 1999 e 2016; e, posteriormente, empreendeu-se a análise crítica dos acórdãos e dos votos dos Ministros no RE 723651. Ao final, conclui-se que há efetivamente inconsistências no mérito da decisão adotada pela egrégia corte, além de ocorrência de efetiva agressão aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte.

Palavras-chave: IPI; importação de veículos; pessoa natural; direitos fundamentais; inconsistências.

ABSTRACT: The main objective of this article is to discuss the merits and the effects on fundamental rights of the taxpayer when the Supreme Court (STF) decided the controversy in Extraordinary Appeal (RE) 723651/PR, which established the incidence of IPI on the importation of vehicles per natural person. In fact, the article aims to answer two questions. The first one is

Artigo recebido em 28 de fevereiro de 2020.

Artigo aceito em 13 de julho de 2020.

* Doutorando em Ciência Política do Instituto de Ciência Política da Universidade de Brasília. Mestre em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Email: lucianocmiguel@hotmail.com

to know whether the Supreme Court decision, in the light of merit, would be the right one, examining the arguments that supported the former and current jurisprudence. Secondly, whether the removal of modulation effects would not be an attack on the fundamental rights of the citizen-taxpayer in contrast with the State-raiser. As a methodological option, this study followed, on the one hand, the selection and reading of the judgments that dealt with the theme between 1999 and 2016; on the other, a critical analysis of the judgments and votes of Ministers in RE 723651 was undertaken. Finally, we present answers to the questions early established, showing that there are effectively inconsistencies in the arguments of the decision adopted by the Supreme Court, and occurrence of actual aggression against the fundamental rights of the citizen-taxpayer.

Keywords: IPI; import of vehicles; natural person; fundamental rights; inconsistencies.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE; 3. O IPI E A INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO; 4. A JURISPRUDÊNCIA INICIAL DO SUPREMO E A REVIRAVOLTA JURISPRUDENCIAL; 4.1 A JURISPRUDÊNCIA ORIGINAL; 4.2 A REVIRAVOLTA JURISPRUDENCIAL: O RE 723651; 5. A NOVA JURISPRUDÊNCIA: INCONSISTÊNCIAS E AGRESSÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE; 5.1 INCONSISTÊNCIAS NA NOVA JURISPRUDÊNCIA; 5.2 O DESRESPEITO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE; 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 7. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Em 03.02.2016, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por maioria de votos, que há incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas importações de veículo automotor por pessoa natural, ainda que esta não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio.

Essa decisão, expressa no âmbito do Recurso Extraordinário N° 723651/PR (RE 723651), foi decorrente do reconhecimento pela Corte Constitucional de repercussão geral no tema 643 em 13 de abril de 2013, que trata da "Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de importação

de veículos automotores por pessoa natural para uso próprio.”¹ O Relator da matéria, Ministro Marco Aurélio, pronunciou-se pelo reconhecimento da repercussão geral, confirmada pelo Plenário Virtual,² sob o fundamento de que a disputa sobre o verdadeiro alcance do IPI exigiria o escrutínio da Constituição Federal e envolveria potencialmente um número grande de processos.³

Com efeito, a controvérsia cingiu-se a saber se é constitucional, considerado o artigo 146 da Carta Federal, preceito do Código Tributário Nacional que prevê expressamente a obrigatoriedade de se recolher o IPI, tendo em conta produto industrializado e importado.

A decisão tomada pela Corte Constitucional, com os votos contrários de dois ministros,⁴ entendeu que não haveria oposição ao princípio da não cumulatividade, nem implicaria bitributação. Na realidade, manter a exação do IPI garantiria o princípio da isonomia, haja vista que o tributo promove a

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 11 abr. 2013b. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 29 mai. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3883677>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

² A emenda da decisão do Plenário Virtual é a seguinte: IPI – IMPORTAÇÃO – PESSOA NATURAL – AUTOMÓVEL – AUSÊNCIA DE ATIVIDADE EMPRESARIAL DE VENDA – AFASTAMENTO PELO JUÍZO – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO RECONHECIDA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor, quando o importador for pessoa natural e o fizer para uso próprio, considerados ainda os limites da lei complementar na definição do sujeito passivo.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 11 abr. 2013b. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 29 mai. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3883677>>. Acesso em: 30 ago. 2016. p. 2.

⁴ Não se levou em conta o voto do Ministro Luiz Barroso que votou contra o relator não em função do mérito, com o qual ele concordava, mas em função da não aplicação de modulação a decisão prolatada.

igualdade de requisitos tributários entre o fabricante nacional e o fornecedor alienígena.⁵

Além disso, o plenário do STF, no âmbito desse mesmo RE, rejeitou modular os efeitos da decisão do Tribunal.⁶ Neste sentido, a tese firmada se aplicaria também às importações realizadas antes da decisão do Supremo.⁷

Essa decisão reformou a jurisprudência anterior do STF, na qual este decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural (Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários nº 255.090, relator ministro Ayres Britto, nº 501.773, relator ministro Eros Grau, e nº 255.682, relator ministro Carlos Velloso).⁸

Na jurisprudência anterior supracitada, foram utilizados os seguintes argumentos:

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 33/2001.⁹ (grifou-se).

⁵ Notícias STF de 03 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=309265&caixaBusca=N>>. Acesso em 09 set. 2016.

⁶ A modulação de efeitos das decisões do Supremo em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) exige o quórum de dois terços de votos favoráveis para sua aprovação, de acordo com o art. 27 da Lei 9.858/99. Em sede de repercussão geral não há quórum legalmente fixado, tendo o STF adotado o mesmo quórum das ADIs, vencido o Ministro Barroso, o qual defendeu o quórum de maioria absoluta.

⁷ Notícias STF de 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=309334&caixaBusca=N>>. Acesso em: 09 set. 2016.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 4.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 9-10.

A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01.¹⁰ (grifou-se).

Em que pese esses argumentos da jurisprudência inicial, a recente mudança jurisprudencial entendeu, calcada nos princípios da livre concorrência e da isonomia, a constitucionalidade da incidência do IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio.

Diante dessa autêntica mutação constitucional patrocinada pela Suprema Corte, entende-se que o mérito da decisão e os seus efeitos sobre os direitos fundamentais do contribuinte devem ser enfrentados, examinando-se se a argumentação e a aplicação dos princípios supracitados no RE 723651/PR seriam consistentes e ainda compatíveis com os direitos fundamentais constitucionalmente assentados.

A compatibilidade da decisão aos direitos fundamentais verifica-se a partir da compreensão de elementos caracterizadores do conceito de direitos fundamentais no campo tributário, partindo-se da premissa, segundo Meira e Neto, de que [...] “os direitos fundamentais são definidos como direitos e garantias individuais, intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.”¹¹

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 643525-Agr/RS, Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 26 fev. 2013a. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 26 abr. 2013. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+643525+RS%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/jqb8k2l> > Acesso em: 09 set. 2016.

¹¹ BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coordenadores). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo : Saraiva, 2012. – (Série IDP). p. 11.

O enfreteamento pretendido demanda adicionalmente a contextualização do julgamento do RE 723651 e sua análise crítica à luz da dogmática jurídica vigente e da coerência das argumentações desenvolvidas.¹²

A discussão do RE 723651/PR, tal como o exame da jurisprudência anterior, é submetida a seguinte metodologia de trabalho constituída de quatro etapas. A primeira pretende fixar os elementos caracterizadores dos direitos fundamentais do contribuinte e do IPI, em especial na importação.

A segunda etapa consiste na leitura atenta dos acórdãos e Informativos STF referentes ao RE 723651/PR (813), de 2016 e aos REs AgRs paradigmas da jurisprudência original 255.090/RS, de 2010; 255.682/RS, 2005; e 501.773/SP, de 2008.¹³ Essa leitura preliminar permitirá selecionar os principais argumentos empregados na jurisprudência inicial e na reviravolta jurisprudencial produzida pelo RE 723651/PR, comparando-as com a doutrina hoje vigente sobre o tema.

Na terceira etapa, busca-se identificar as eventuais incoerências e inconsistências entre a jurisprudência vencida e o novo posicionamento do STF sobre a matéria, a partir dos julgados apontados na segunda etapa, ou entre as posições dos ministros em particular nesses dois momentos.

Por fim, examina-se a compatibilidade do novo entendimento do Supremo acerca da incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural com os direitos fundamentais que protegem o contribuinte, em face do Estado-arrecadador, além de apresentar o posicionamento que se entende mais consistente e razoável sobre a controvérsia decidida pelo STF no RE 723651/PR

¹² BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coordenadores). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo : Saraiva, 2012. – (Série IDP). p. 11.

¹³ Examina-se também os REs mais recentes sobre a questão: RE 643.525/RS, de 2013 e REs 615.595/DF e 550.170/SP, ambos de 2011.

em sede de repercussão geral, tendo em vista o mérito da matéria e a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte.

Por meio dessa metodologia procurar-se-á responder dois questionamentos centrais:

(1) A decisão tomada pela maioria dos membros do Supremo no RE, sob o prisma do mérito, seria a mais acertada à luz dos argumentos que embasaram a jurisprudência anterior e da doutrina vigente?

(2) A decisão adotada que afastou a modulação de seus efeitos não seria um ataque aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte em favor do Estado-arrecadador?

Neste contexto, desenvolve-se o presente trabalho da seguinte forma. Na seção 2 discute-se o conceito de direitos fundamentais e o seu significado para o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-tributária. A seção 3 descreve o IPI e sua incidência na importação, procurando fixar as principais características desse tributo, além de conceituar com precisão o princípio de não-cumulatividade. Na seção 4, examina-se a jurisprudência inicial do STF sobre a incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural, procurando destacar os argumentos essenciais que a embasou, além de analisar a mudança dessa jurisprudência em 2016, por meio do RE 723651, descrevendo as motivações e a argumentação que ocasionaram essa verdadeira mutação constitucional e que surpreendentemente não sofreu qualquer modulação, e sua consistência com a doutrina vigente. A seção 5 procura responder aos questionamentos nucleares dessa investigação, verificando, de um lado, a compatibilidade da reviravolta jurisprudencial empreendida pelo Supremo no RE 723651 com a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte; e, de outro, a consistência das argumentações empregadas pelo STF ao modificar a

jurisprudência então vigente. Por fim, apresenta-se breves considerações finais a título de conclusão.

2. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Os direitos fundamentais do contribuinte derivam inexoravelmente dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos. Sendo assim, procura-se nesta seção, de início, conceituar os direitos fundamentais constantes da Constituição Federal (CF), buscando na doutrina e em decisões do STF subsídios que mostrem seu significado. Em seguida, procura-se elaborar um entendimento sobre os direitos fundamentais do contribuinte que necessariamente são decorrentes dos fundamentais constantes da CF.¹⁴

Uma concepção de direitos humanos radical poderia ser a de que eles seriam direitos universais do ser humano a prova do tempo, imutáveis e absolutos. Contudo, os direitos humanos ou mesmo uma lista de direitos humanos são, na realidade, datados no tempo e historicamente específicos e contingentes. De toda sorte, as particularidades dos direitos humanos são também compatíveis com um conceito universal dos direitos do homem.¹⁵

Literalmente, direitos humanos são os direitos que uma pessoa possui simplesmente por ser um ser humano. Neste sentido, eles seriam inalienáveis, universais e iguais.¹⁶ Com efeito, os direitos humanos não seriam apenas valores abstratos, mas sim determinadas práticas sociais direcionadas para a realização desses valores.¹⁷

¹⁴ BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coordenadores). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo : Saraiva, 2012. – (Série IDP). p. 21.

¹⁵ DONNELLY, J. **Universal human rights in theory and practice**. Cornell University Press, 2013. p.1.

¹⁶ Ibidem. p. 10.

¹⁷ Ibidem. p. 10-11.

A maioria dos juristas classificam os direitos fundamentais como sendo direitos humanos positivados na Constituição enquanto entendem os direitos humanos como aqueles direitos universais previstos em convenções e tratados internacionais.¹⁸ Segundo Fábio Konder:

[...] o sistema integrado de direitos humanos, nacional e internacional, comporta dois níveis: o do direito positivo e o do direito suprapositivo. No primeiro, **situam-se os chamados direitos fundamentais, isto é, os direitos humanos declarados pelos estados, seja internamente em suas Constituições, seja internacionalmente por via de tratados, pactos ou convenções.** A integração ao ordenamento nacional dos direitos fundamentais, declarados em tratados ou convenções internacionais, tende hoje a generalizar-se. A Constituição brasileira de 1988, como sabido, seguiu essa tendência, com a disposição constante de seu art. 5º, § 2º. No nível suprapositivo, encontramos os direitos humanos que ainda não chegaram a positivar-se, mas que vigem, efetivamente, na consciência jurídica coletiva, nacional ou internacional.¹⁹ (grifou-se).

Pode-se apontar, para fins deste trabalho, alguns elementos caracterizadores dos direitos fundamentais, haja vista que inexistente uma definição doutrinária única sobre esse tema, utilizando-se como fonte decisões prolatadas pelo STF que tratam dessa questão.

O Ministro Luiz Fux, no âmbito do RE 592.581/RS (p. 105), assim expressou:

E, hoje, os direitos fundamentais não podem ser tratados como os direitos civis, onde uma parte tem direito, outra tem deveres; **os direitos fundamentais assumem uma dimensão objetiva, que pressupõem, inclusive, a irradiação de seus efeitos para outras relações jurídicas** - e, aí, está a decisão de Vossa Excelência, que pode ser aplicada como tese de repercussão geral a todos os casos em que se fazem necessárias obras

¹⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar.** 208 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. p. 52.

¹⁹ COMPARATO, Fábio Konder. **O papel do juiz na efetivação dos direitos humanos.** 2001. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/31990-37511-1-PB.pdf> >. Acesso em: 20 out. 2016. p. 2-3.

emergenciais. E esses direitos fundamentais, nessa dimensão objetiva, reclamam também a existência de procedimentos, de instituições, de mecanismos de tutela, para que eles, efetivamente, sejam considerados Direitos Fundamentais. (grifou-se).²⁰

Por sua vez, o Ministro Celso de Mello no HC 93.050 afirmou:

Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. **Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.**²¹ (grifou-se).

É nesse contexto normativo e jurisprudencial que os direitos fundamentais do contribuinte também se inserem. De acordo com o mesmo Ministro Celso de Mello:

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.²² (grifou-se).

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592.581/RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 13 ago. 2015. Diário de Justiça da União, DF, 01 fev. 2016. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308563123&ext=.pdf> >. Acesso em: 09 set. 2016. p. 105.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 93.050. Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 10 jun. 2008. Diário de Justiça da União, DF, 01 ago. 2008. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539135> >. Acesso em: 09 set. 2016. p. 1.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [ADI 2551 MC-QO/MG](#). Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 02 abr. 2003. Diário de Justiça da União, DF,

Nesta esteira os direitos fundamentais dos contribuintes poderiam ser caracterizados "[...] como aqueles direitos universais e com aplicabilidade imediata, e indisponibilidade, inseridos na Constituição Federal e com capacidade de vincular os três poderes."²³ Sendo assim, os direitos fundamentais dos contribuintes dotados dessas características estariam "[...] acobertados pela cláusula de imutabilidade prevista no art. 60, § 4º, IV, da CF, [e, portanto,] não podendo ser alterados, mitigados ou mesmo abolidos por ato do poder constituinte reformador [...]."²⁴

Segundo Meira e Correia Neto (2012), poder-se-ia classificar os direitos fundamentais do contribuinte em dois grupos, embora essa taxonomia apresentem imprecisões.²⁵ O primeiro grupo deriva da aplicação, na área tributária, dos direitos fundamentais genéricos previstos na CF, em especial no seu art. 5º, podendo ser citados, como exemplos, os princípios da legalidade e igualdade. O segundo é decorrente das limitações constitucionais ao poder de tributar, exemplificadas pela proibição do confisco e pelas imunidades.²⁶

Em que pese a taxonomia apresentada, deve-se estar atento ao ensinamento de Paulo Barros de Carvalho de que:

28 abr. 2006. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 3.

²³ MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma Pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo : Saraiva, 2012. – (Série IDP). p. 21.

²⁴ Ibidem. p. 22.

²⁵ Meira e Correia Neto (2012, p.22) citam duas imprecisões: de um lado, a inclusão tanto de princípios como de regras; e, de outro, é não diferenciar valores, direitos e garantias. De toda sorte, eles adotam a taxonomia por eles estabelecidas.

²⁶ MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma Pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo : Saraiva, 2012. – (Série IDP). p. 22.

Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de “sobreprincípios”. Entre esses está o da “segurança jurídica”. **Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade [da isonomia] etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária.**²⁷ (grifou-se).

Neste sentido, defende-se que o direito fundamental do contribuinte à segurança jurídica reveste-se de importância e de respeito inafastável quando se verifica conflito de princípios na interpretação de normas tributárias. Nas palavras de Barros de Carvalho:

Transportando-se a reflexão para o domínio dos sobreprincípios, em particular o da “segurança jurídica”, é possível dizermos que não existirá, efetivamente, aquele valor, sempre que os princípios que o realizem forem violados.²⁸

3. O IPI E A INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo de competência da União (CF, art. 153, IV, e CTN, art. 46), embora parcela significativa de sua arrecadação seja repartida com os Estados, Distrito Federal e Municípios. A União fica com 42% da arrecadação, enquanto que os demais entes federativos absorvem 58%.

A Constituição Federal (CF) confere caráter extrafiscal ao IPI (art. 153, § 3º, I, da CF), pois o classifica como um imposto seletivo em função da essencialidade

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. 2003. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67584/70194> >. Acesso em: 10 out. 2016. p. 40.

²⁸ Ibidem. p. 38.

do produto, embora ele detenha uma função fiscal preponderante, haja vista que ele tem relevância ainda expressiva na receita orçamentária de todos os entes da federação.

O Código Tributário Nacional (CTN) define o conceito de produto industrializado como sendo aquele que “[...] tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza e a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o seu consumo.”²⁹ Essa mesma lei complementar, no seu art. 46, estabelece que o produto sujeito ao IPI tem como fato gerador: “[...] (a) seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, (b) a saída deste do estabelecimento do contribuinte e (c) sua arrecadação, quando apreendidos e levados a leilão.”³⁰

Esse conceito de produto industrializado contido no CTN é alargado pela legislação tributária, pois esta inclui as operações de simples acondicionamento e de embalagem, “[...] que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoam para o consumo.”³¹

As alíquotas do IPI são estabelecidas no Decreto nº 7.660, de 2011, e demais alterações, que aprovam a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Essas alíquotas são inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos, em função do princípio da seletividade constitucionalmente fixado.³²

Ressalte-se que a TIPI poderá fixar alíquota zero ou não tributado (NT) a certos produtos, com o objetivo de excluir o ônus do IPI sobre eles, temporariamente, sem os isentar. Com efeito, o Poder Executivo poderá alterar

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33º ed. rev. at. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 336.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*, p. 337.

³² *Ibidem*.

as alíquotas do IPI, dentre os limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, constituindo-se, segundo alguns doutrinadores, uma exceção ao princípio da legalidade, nos termos do art. 153, §1º, da CF.³³ Contudo, se houver majoração de alíquota ou exigência do IPI, deverá ser obedecido o princípio da anterioridade nonagesimal, ou seja, a majoração ou exigência apenas entrará em vigor noventa dias após a publicação do decreto que a instituiu, segundo entendimento do STF.³⁴

Por sua vez, a isenção do IPI só pode ser concedida por lei, de acordo com o art. 47, I, do CTN. Embora os efeitos práticos sejam os mesmos, as figuras da isenção e da alíquota zero/NT são juridicamente distintas. A isenção obedece ao objetivo estabelecido na lei que a instituiu, como é o caso do incentivo ao desenvolvimento regional, inexistindo qualquer pertinência com a seletividade. Por outro lado, a alíquota zero/NT segue o princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto.³⁵

A base de cálculo do IPI depende diretamente da hipótese de incidência (fato gerador em abstrato) deste tributo. Portanto:

(a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescido do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para a entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art. 47, I); (b) tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo o valor da operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art.

³³ Ibidem. p. 338.

³⁴ KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 322.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33º ed. rev. at. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 341.

47, II); e, finalmente, (c) tratando-se de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, IIII).³⁶

A base de cálculo do IPI só poderá ser alterada por lei, impedindo, assim, o Poder Executivo de alterá-la por simples ato seu. Ademais, quando a base de cálculo for o valor das operações, deste poderá ser deduzido o desconto incondicional concedido, pois ele é “[...] concedido independentemente de qualquer condição, não sendo necessário que o comprador pratique qualquer ato subsequente ao de compra para fazer jus ao benefício e que, uma vez concedido, não será pago.”³⁷

O contribuinte do IPI é estabelecido pelo art. 51 do CTN, o qual fixa que são contribuintes desse imposto: o industrial ou equiparado; o importador ou equiparado; o comerciante dos produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes industriais e os arrematantes de produtos apreendidos ou abandonados e levados a leilão.³⁸

O lançamento do IPI é realizado na modalidade homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Para tanto, o contribuinte deverá escriturar os livros de entrada e saída dos produtos, anotando como crédito o valor do IPI referente às entradas de matérias-primas e outros insumos, e como débito o relativo às saídas do produto. O saldo deverá ser registrado em livro específico, “[...] transferindo-o para o período seguinte, se credor, ou recolhendo o valor correspondente, se devedor.”³⁹

³⁶ Ibidem. p. 338.

³⁷ Notícias STF, de 04.09.2014.

³⁸ KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 327.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33º ed. rev. at. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 342.

Característica das mais importantes do IPI é a não-cumulatividade prevista no art. 153, §3º, II, da CF, a qual impõe os procedimentos do lançamento supracitados. Esse dispositivo estabelece que a não-cumulatividade:

[...] consiste na compensação do que for devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas anteriores. [...].

Em outras palavras, o contribuinte tem a prerrogativa constitucional de compensar, isto é, abater o montante devido a título de IPI com o valor do imposto já suportado em operações anteriores.⁴⁰ (grifou-se).

Com efeito, a não-cumulatividade é considerada por Leandro Paulsen uma técnica de tributação que:

[...] visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como produto intermediário ou material de embalagem integrando o produto final.⁴¹

Consideram-se insumos para efeito de creditamento as matérias-primas, os produtos intermediários - estes integrantes do novo produto ou consumidos no processo de industrialização - e as embalagens, de acordo com art. 25 da Lei 4.502/64. Não são admitidos como insumos, com vistas ao creditamento, a aquisição de bens integrantes do ativo permanente e mesmo de energia elétrica.⁴²

⁴⁰ CAMPOS, Hélio Silva O.; SILVA FILHO, Márcio Clemente L. B. A incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIX, n. 65, p. 97-109, jan./abr., 2015. p. 101.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 5ª ed. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 244.

⁴² Ibidem. p. 245.

Controvérsia doutrinária é saber se a não-cumulatividade é efetivamente uma técnica ou princípio constitucional.⁴³ Entende-se que a não-cumulatividade, independentemente da controvérsia, é efetivamente uma prerrogativa dada constitucionalmente ao contribuinte para compensar ou abater o montante devido a título desse imposto, com o valor pago anteriormente, nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF/88. Essa prerrogativa é uma técnica de aplicação compulsória, inclusive na importação.⁴⁴

Mesmo assim, alguns autores entendem que essa compulsoriedade apenas é admitida nos casos em que “[...] do fato gerador deve se depreender uma pluralidade de operações. Ou seja, pode-se dizer que é necessária, para a aplicação da não cumulatividade, a presença de mais de uma operação tributável na cadeia produtiva.”⁴⁵ Ou seja, quando há apenas uma operação, a incidência do IPI seria monofásica. Assim, não se poderia falar de desoneração da cadeia produtiva, o que impediria, portanto, a aplicação concreta da “técnica” da não-cumulatividade.⁴⁶

Essa controvérsia se acirra quando se discute a incidência do IPI na importação por pessoa física, pois a aplicação da “técnica” de não cumulatividade

⁴³ Enquanto Paulsen (2013) entende ser uma técnica, Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 9) considera-a um princípio, senão vejamos: “Alguns dos princípios previstos pela Constituição regem todo o ordenamento jurídico, sendo consequentemente aplicados ao campo tributário: são os princípios constitucionais gerais. Outros, porém, regem especificamente o desempenho da função impositiva dos tributos pelas pessoas políticas: são os princípios constitucionais tributários. Dentro desse último subdomínio, encontramos, ainda, regras dirigidas a categorias específicas de tributos, devido às peculiaridades que as envolvem. É o que se verifica com a não-cumulatividade, voltada aos tributos plurifásicos, representados pelo IPI e pelo ICMS.”

⁴⁴ SILVA FILHO, Marcio Clemente S. B. e CAMPOS, Hélio Silva O. A incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIX, n. 65, p. 97-109, jan./abr. 2015, p. 102.

⁴⁵ MOREIRA, 2012, p. 75 *apud* PARREIRA, Clarissa Andrade. A constitucionalidade e a legalidade da incidência do IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio. 2015. 78 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade de Brasília, Brasília, 2015. p. 30.

⁴⁶ PARREIRA, Clarissa Andrade. A constitucionalidade e a legalidade da incidência do IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio. 2015. 78 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade de Brasília, Brasília, 2015. p. 30.

seria viável somente quando a importação fosse feita por industrial, apto a creditar-se e repassar o ônus em operação posterior.⁴⁷

Em síntese apertada e segundo Silva Filho e Campos:

Diante da possibilidade de compensação do tributo, é indiscutível a incidência do IPI na importação realizada por pessoa jurídica que irá revender o produto importado. Ante o exposto, é clarividente a diferença entre as importações realizadas por pessoa física e jurídica.⁴⁸

Entretanto, a doutrina majoritária admite que, em face da impossibilidade de compensação do IPI, não haveria a incidência do IPI na importação de veículos automotores, para uso próprio, por pessoa natural, não contribuinte do tributo. Ademais, o próprio CTN (art. 51, parágrafo único) apenas considera como contribuinte autônomo do IPI todo e qualquer estabelecimento importador, não fazendo menção à pessoa física, a qual possui apenas domicílio ou residência.⁴⁹

Assim, torna-se imperativo verificar como a jurisprudência do Supremo vem enfrentando essa controvérsia acerca da incidência ou não do IPI na importação de veículos por pessoa natural.

4. A JURISPRUDÊNCIA INICIAL DO SUPREMO E A REVIRAVOLTA JURISPRUDENCIAL

Entre 1999 e 2016, a jurisprudência do STF sofreu uma reviravolta surpreendente quanto à interpretação constitucional acerca da incidência do IPI

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 5ª ed. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 248.

⁴⁸ SILVA FILHO, Marcio Clemente S. B. e CAMPOS, Hélio Silva O. A incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIX, n. 65, p. 97-109, jan./abr. 2015, p. 102.

⁴⁹ SILVA FILHO, Marcio Clemente S. B. e CAMPOS, Hélio Silva O. A incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIX, n. 65, p. 97-109, jan./abr. 2015, p. 102-103.

na importação de veículo automotor por pessoa natural. A posição que as duas turmas do STF adotaram sobre o tema a partir de 1999 e por dezoito anos consecutivos viria a ser totalmente revertida pela decisão tomada no plenário em 2016 que só enfrentou o voto contrário de dois ministros. A reviravolta não foi empreendida apenas em razão da renovada composição do Supremo. Vários ministros modificaram radicalmente suas posições que manifestaram nesse período.⁵⁰ Hoje o Tribunal sustenta sobre esse tema exatamente o oposto do que defendia a partir de 1999.

4.1. A JURISPRUDÊNCIA ORIGINAL

Desde 1999 e em plena sintonia com a doutrina majoritária, as duas Turmas do STF manifestaram-se pela não incidência do IPI na importação de veículos no caso de uso próprio. Exemplifica-se esse entendimento da Suprema Corte por meio do acórdão no RE 550.170/SP AgR, de 2011, de autoria do relator Ministro Ricardo Lewandowski, transcrito a seguir:

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.

No voto do relator, identifica-se o argumento que o levou a decidir pela não incidência do IPI, além de citar os diversos precedentes do STF nesse mesmo sentido. O argumento utilizado para considerar inconstitucional a cobrança do

⁵⁰ Os seguintes ministros alteraram sua posição: Ministro Marco Aurélio, Ministra Carmem Lúcia, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux, Rosa Weber e Gilmar Mendes.

IPI no caso em exame foi o seguinte: é inconstitucional, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade, a incidência do IPI em importação de bem para uso próprio, por pessoa física não contribuinte habitual.

O acórdão supracitado foi precedido originalmente pelos acórdãos na mesma direção referente ao ICMS nos REs 203.075, de 1999; 298.630, de 2001; e 191.346, de 1998. Os argumentos nucleares desses precedentes, cujo paradigma foi o RE 203.075 e relatado pelo Ministro Maurício Correa, foram os de que, segundo o Ministro Carlos Veloso: (i) o contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um tributo que repercute economicamente e acaba sendo pago pelo comprador; (ii) o vendedor, na importação, é alienígena, assim a CF fixou que a incidência do ICMS, nessa hipótese, seria de competência do comerciante ou industrial, ou seja, de que detém um estabelecimento, conforme a redação original do art. 155, IX, a, da CF; e a pessoa natural ao importar, portanto, não seria sujeito passivo do ICMS, pois possui simplesmente domicílio ou residência. Em síntese e na dicção do Ministro Mauricio Correa: “[...] pessoa física não é pessoa jurídica para se transformar em estabelecimento destinatário da mercadoria.” Por que a CF estabeleceu dessa forma? Porque o comerciante ou industrial – pessoa jurídica – poderá se compensar do tributo pago e a pessoa natural jamais poderia fazer isso. Ou seja, inaplicabilidade do princípio da não-cumulatividade.

Em seguida sobrevieram os REs 255.682, de 2005; 255.090, de 2010; 501.573, de 2008, todos eles agora relativos ao IPI. O acórdão paradigma é o do RE 255.682 de relatoria do Ministro Carlos Velloso. Nesse acórdão,⁵¹ o relator

⁵¹ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSSOA 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,

sustentou que a mesma argumentação preferida no RE 203.075, relativo ao ICMS, se aplicaria ao IPI na hipótese de importação por pessoa natural, vedando assim também a incidência do IPI.

No voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa no acórdão do RE 203.075, há um reforço da argumentação empregada, haja vista que esse ministro assevera que as diferenças entre os fatos geradores e as bases de cálculo do ICMS e IPI, bem como entre seus regimes jurídicos não afastariam a orientação firmada no paradigma original. Em outras palavras, não haveria incidência do IPI nas operações de importação de produtos industrializados por pessoa natural, pois esta não pode se creditar do tributo pago e, assim, contrariaria o princípio da não cumulatividade do tributo em exame.

No RE 255.090, de 2010, o ministro relator Ayres Britto reafirma essa jurisprudência, nomeando-a de jurisprudência firme do STF.⁵² Em 2011, o RE 550.170 AgR/SP de relatoria do Ministro Lewandowski, como visto, confirma mais uma vez a jurisprudência.

Por fim, em 2013, o Ministro Toffoli no RE [643525 AgR/RS](#) reafirma novamente a jurisprudência firme do STF,⁵³ destacando que a incidência do IPI

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.

⁵² 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.

⁵³ EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida. 1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. 2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. 3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI

na importação não decorre da simples entrada do produto importado no País, pois ele não é um tributo sobre o comércio exterior, mas sim um imposto sobre a produção. Portanto, se o importador, seja pessoa física ou jurídica, não é contribuinte habitual do IPI, ele não seria alcançado por este imposto. Para que seja possível a incidência do IPI na importação de contribuinte não habitual, deveria haver no dispositivo constitucional referência expressa para tanto, tal como previsto para o ICMS pela EC Nº 33/2001.

Fazendo uma linha no tempo, a jurisprudência do STF que estabeleceu a não incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural, conforme visto, perdurou robustamente por 18 anos: de 1999 até 2016.

Em 2016, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dias após o Supremo ter dado uma guinada de 360 graus em sua jurisprudência de quase duas décadas, rendeu-se a essa jurisprudência original do STF e estabeleceu em sede de repetitivo (tema 695) que o IPI não incide sobre veículo importado para uso próprio, uma vez que o fato gerador do tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada. A decisão também levou em conta o princípio da não cumulatividade.⁵⁴

na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. 4. Agravo regimental não provido.

⁵⁴ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE VEÍCULO AUTOMOTOR IMPORTADO PARA USO PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUMIDOR FINAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. 1. Não se faz necessário, para a completa prestação judiciária, que o Tribunal se manifeste acerca de todos os pontos e dispositivos alegados pelo recorrente. 2. **É firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.**

4.2. A REVIRAVOLTA JURISPRUDENCIAL: O RE 723651

Em flagrante mutação constitucional, o STF em sede de repercussão geral promoveu uma reviravolta na sua jurisprudência, talvez sem precedentes,⁵⁵ acerca da incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural.

Essa reviravolta se deu, inclusive, no âmbito de um único julgamento: o do RE 723651. Com efeito, o voto condutor do acórdão,⁵⁶ de autoria do Ministro Marco Aurélio, utilizou os seguintes argumentos para motivar a guinada jurisprudencial:

- O STF deveria apreciar a questão a luz dos arts. 46, I; e 51, I, do CTN, os quais impõem como fator gerador do IPI o desembaraço aduaneiro e como contribuinte o importador, não impondo nenhuma distinção a situação de o importador ser pessoa natural (não contribuinte) de veículos para uso próprio;
- A CF não distingue quem é o contribuinte do IPI, podendo ser assim “[...] um nacional, pessoa natural ou pessoa jurídica brasileira, sendo neutros o fato de não estar no âmbito do comércio e a circunstância de adquirir o produto para uso próprio.”⁵⁷;
- O princípio da não cumulatividade não pode ser invocado para que o contribuinte não arque com o IPI, sob a alegação indireta de imunidade quanto à sua incidência. Ademais esse princípio não serve para

⁵⁵ Um precedente parecido foi o dos créditos do IPI em operações desoneradas (isenção, alíquota zero, não incidência), quando o STF operou modificação de sua jurisprudência estabelecida em 1998 e 2002 (cabe o creditamento do IPI nas entradas de insumos isentos ou tributados com alíquota zero ou não tributados) em três ocasiões: 2007 (negativa de creditamento nas entradas de insumos tributados com alíquota zero ou não tributáveis), 2009 (o direito de creditamento ocorre apenas quando as entradas são tributadas) e 2010 (negativa de creditamento nas entradas de insumos isentas). A mudança se deu aos poucos, levando doze anos para sua completa reviravolta.

⁵⁶ Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 2 (7).

impedir a incidência do IPI em primeira e única instância, isto é, quando o IPI se comporta como tributo monofásico; e

- Há de existir isonomia (tratamento igualitário) entre a produção em território nacional (fabricados no País) e os produtos industrializados de origem estrangeira, com vistas a evitar agressão a livre concorrência e aos interesses nacionais.

Destaca-se, por oportuno, que a Procuradoria-Geral da República (PGR), instada a ser manifestar antes do pronunciamento do voto do relator, pronunciou-se a favor do contribuinte em razão de que a matéria estaria pacificada no âmbito das duas turmas do STF e da:

[...] inadequação da técnica de não-cumulatividade prevista na legislação brasileira à situação da pessoa natural que adquire veículo automotivo para uso próprio. **Nesse caso, o importador fica impossibilitada de lançar o crédito, por não ser contribuinte habitual da exação. O próprio princípio da não-cumulatividade resta inobservado, obstando, portanto, a imposição da exação.**⁵⁸

A posição de mérito do relator foi acompanhada pelo Ministro Luiz Barroso no seu voto-vista. Os argumentos utilizados pelo ministro Barroso para defender a incidência do IPI foram o de que não teria havido um julgado específico do plenário do STF sobre o caso em exame, mas apenas em relação ao ICMS (tomado como paradigma para o IPI), pois todos os acórdãos proferidos contra a incidência desse imposto foram pronunciados nas Turmas. A não cumulatividade não seria um princípio, mas uma técnica, haja vista que o art. 153, § 3º, II, da CF não possui “[...] conteúdo axiológico próprio, uma dimensão de peso ou um estado de coisas a ser promovido.”⁵⁹

⁵⁸ Manifestação da PGR no âmbito do RE 723651, p. 6.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 14(31).

Para ele, a técnica da não cumulatividade pressupõe a existência de uma incidência plurifásica do IPI, sem o que não estaria presente o pressuposto material que lhe autoriza a produção de efeito. Assim, em operação monofásica não haveria utilidade o uso dessa técnica, pois fora do campo e aplicação da regra constitucional.

Por fim, ele concorda que a jurisprudência original viola a isonomia tributária, em razão de que:

[...] haverá uma clara diferenciação entre aqueles não contribuintes do imposto que adquirem produtos industrializados do exterior e os que o fazem no mercado nacional, em flagrante prejuízo aos últimos. Ressalto que, nas duas hipóteses, ambos manifestam a mesma capacidade econômica ao adquirirem produtos industrializados.⁶⁰

Ademais, afrontaria, segundo Barroso, o princípio da livre concorrência, pois “[...] em relação à posição dos alienantes nacionais e estrangeiros, que ficam em posição de desigualdade face ao custo tributário da operação, com clara vantagem para os últimos.”⁶¹

Acompanharam também o posicionamento do relator, em relação ao mérito, os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, e Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Celso de Mello e Gilmar Mendes. Entretanto, a decisão adotada pela maioria⁶² é discrepante com a ementa do acórdão, pois aquela afirma que

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 17(34).

⁶² Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 643 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Edson Fachin e Dias Toffoli. Em seguida, por maioria, o Tribunal fixou a seguinte tese: “Incide o imposto de produtos industrializados na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio”, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Edson Fachin e Dias Toffoli.

incide o IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio, enquanto esta assevera que incide IPI, na importação de bens para uso próprio, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final. Parece que os embargos declaratórios opostos contra o acórdão do RE 723651 poderão aclarar esse ponto.⁶³

Os dois únicos votos contrários foram os dos Ministros Toffoli e Fachin. O primeiro argumentou a improcedência da imposição do IPI, em virtude de que o consumidor final, na importação, não é pessoa física ou jurídica que exerça, com habitualidade, comércio ou atividade negocial com bens produzidos no exterior. Tampouco pode ser considerado substituto tributário do alienante, pois este não é alcançado pela legislação tributária brasileira. Os fundamentos contidos na Súmula 660/STF aplicar-se-iam inteiramente ao caso em exame, pois a autorização dada pela EC 33/2001 para o caso do ICMS, não poderia ser estendida ao IPI.⁶⁴

O Ministro Toffoli alegou, com propriedade e em face dos argumentos acima apontados, que o importador pessoa física ou pessoa jurídica não industrial é “[...] que arcará com o IPI pago no desembaraço aduaneiro na qualidade de contribuinte de direito e de fato,” sem qualquer possibilidade de se ressarcir dos custos, uma vez que o bem importado não se sujeitará a uma cadeia de circulação no território nacional. Isso, portanto, iria de encontro ao princípio da não-

⁶³ Na página 94 (ou p. 6 da parte da modulação) do RE 723651, o Ministro Marco Aurélio, relator, assim enunciou sua proposta de tese: “Incide o imposto de produtos industrializados **na importação de veículos** por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio”. No próprio extrato da ata consta que a decisão tomada foi: “Incide o imposto de produtos industrializados **na importação de veículo automotor** por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio.”

⁶⁴ Alguns admitem que a Súmula ainda estaria em vigor, pois defendem que não é possível a incidência do ICMS na importação de veículos por pessoa física não contribuinte, haja vista que a regra da não cumulatividade do ICMS seria cláusula pétrea que somente poderia ter sido mitigada pelo Poder Constituinte Originário. Logo, a Emenda Constitucional 33/2001 seria inconstitucional no mérito por suprimir cláusula pétrea.

cumulatividade. Em relação à quebra da isonomia tributária entre as indústrias nacionais e estrangeiras, assim se pronunciou o Ministro Toffoli:

[...] uma vez que a aquisição de um veículo em território nacional estaria sujeito à incidência do IPI, enquanto o mesmo negócio jurídico realizado com a importação do bem afastaria a incidência de referido tributo, conferindo vantagem econômica às empresas estrangeiras, em detrimento da economia nacional, entendo que o caso escolhido para julgamento sob o rito da repercussão geral não é o melhor, na medida em que o objeto importado foi um veículo automotor. **Nessa medida, à luz de cada caso concreto é que se deve analisar esse argumento, pois há muitos bens importados que não tem similar nacional.** Os principais prejudicados com a mudança brusca de jurisprudência que ora se propõe são as clínicas e hospitais, que dependem, sobremaneira, da importação de equipamentos médicos cuja tecnologia não tem similar nacional. Portanto, a suscitada tese da quebra de isonomia não me convence a alterar as convicções até aqui firmadas.⁶⁵ (grifou-se).

O Ministro Fachin defende a não incidência do IPI calcado em três argumentos. O primeiro seria o de que há desobediência ao princípio da não-cumulatividade, haja vista a impossibilidade do importador “[...] não habitual se creditar do tributo ou recuperar o ônus tributário em posterior venda”. O segundo argumento dispõe que existe a “[...]a ocorrência de bis in idem, dada a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo mesmo ente político com a mesma e única materialidade. Por fim, o ministro afirma que seria impossível “[...] imputar ao contribuinte de fato a qualidade de substituto tributário do alienante, que, por sua vez, não é alcançado pela soberania tributária do Brasil.”⁶⁶

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 6 (81).

⁶⁶ Ibidem. p. 49.

Derrotada a jurisprudência original por sete votos contra dois, o plenário do STF discutiu o tema da modulação da nova jurisprudência firmada. O autor inicial da proposta de modulação foi o Ministro Barroso, defendendo que:

[...] em casos como o que se apresenta para julgamento, onde ocorreu uma mudança de uma interpretação consolidada da Corte, a solução constitucionalmente adequada é a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé.⁶⁷ (grifou-se).

Para o caso real em discussão pelo Plenário, aliado ao fato de que o STJ mudou a sua jurisprudência em recurso repetitivo, conformando-a à jurisprudência original do STF, e, portanto, todos os contribuintes se condicionaram ao direito vigente ditado pelo Supremo e pelo STJ, o Ministro fez a seguinte proposta:⁶⁸

Porém, acho que em razão da virada jurisprudencial que se está promovendo, essa mudança somente pode ser aplicada de forma prospectiva, para as operações de importação ocorridas após a presente decisão. Dessa forma, para ser coerente com a premissa da modulação dos efeitos da decisão lançadas no voto, que compõe a tese jurídica que estou propondo, o novo entendimento firmado não pode se aplicar ao presente caso concreto, e o recurso extraordinário do contribuinte precisa ser provido.⁶⁹

⁶⁷ Ibidem. p. 24 (41).

⁶⁸ Essa mesma proposta foi empregada no ARE 709.212, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Esse julgamento tratava do prazo trintenário de prescrição da cobrança do FGTS. Naquela ocasião definiu-se que o prazo quinquenal seria aplicado a todos os casos em que o termo inicial da prescrição se desse após a data do julgamento da repercussão geral.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 25 (42).

Cabe lembrar, nesse ponto, a manifestação lúcida do Ministro Celso de Mello sobre a questão da modulação:

Vê-se, portanto, que se registra, neste caso, clara ruptura de paradigma resultante de substancial revisão de padrão jurisprudencial consolidado, circunstância essa que impõe, em respeito à exigência de segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos, notadamente dos contribuintes, que se defina o momento a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica.⁷⁰

Em que pese esses argumentos robustos acerca do imperativo da modulação, grande parte dos ministros votaram nos sentido de nega-la (o placar final foi de seis contra a modulação e cinco a favor, após algumas oscilações), em função de quatro argumentos: a nova jurisprudência modulada *ex-nunc* permitiria a repetição do indébito dentro do prazo prescricional; frequentemente os tribunais e sempre o Fisco não seguiam a jurisprudência original do STF; a jurisprudência original não tinha efeito vinculante e a matéria nunca teve uma aceitação pacífica, inclusive a questão sempre foi controvertida no STJ; a jurisprudência original não era oriunda do Plenário do STF e a nova jurisprudência do Plenário não era relacionada à declaração de inconstitucionalidade de ato ou norma. De toda sorte o plenário reafirmou a possibilidade da modulação em sede de repercussão geral, quando não há declaração de inconstitucionalidade, embora o quórum para sua admissão ainda seja controverso.⁷¹

Diante dos argumentos empregados a favor e contra a incidência do IPI na importação de veículos automotores por pessoa natural e a modulação da nova jurisprudência, pode-se afirmar que a nova jurisprudência é consistente,

⁷⁰ Ibidem. p. 4 (110).

⁷¹ Alguns Ministros admitem que se deveria seguir, por analogia, o previsto no art. 27 da Lei 9.869/99, ou seja, de 2/3, enquanto outros defendem o quórum de maioria absoluta, haja vista ser inaplicável o art. 27 da referida norma, pois esta trata de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

de um lado; e, de outro, compatível com os direitos fundamentais do contribuinte? É isso que se procura responder na próxima seção.

5. A NOVA JURISPRUDÊNCIA: INCONSISTÊNCIAS E AGRESSÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

A reviravolta jurisprudencial empreendida pelo plenário do STF no RE 723651 coleciona dois vícios que precisam ser examinados com mais cuidado. O primeiro é referente às inconsistências nas argumentações que definiram o voto vencedor pronunciado pelo relator da matéria, Ministro Marco Aurélio. O segundo, e talvez mais grave vício, foi o rompimento da confiança legítima depositada por aqueles que se socorreram da interpretação consolidada na jurisprudência reiterada da Suprema Corte na defesa de seus direitos fundamentais de contribuinte: autêntico desrespeito ao sobreprincípio da segurança jurídica no campo tributário.

5.1 INCONSISTÊNCIAS NA NOVA JURISPRUDÊNCIA

O realismo jurídico admite o Direito como aquilo que os Tribunais decidem. Portanto, soaria bastante razoável que o STF mantivesse a jurisprudência original, haja vista que foi neste sentido que essa Corte decidiu por dezoito anos consecutivos.

Contudo, as teorias mais dominantes sobre as decisões judiciais, em especial acerca daquelas prolatadas por Cortes Supremas, são as baseadas na argumentação jurídica, destacando-se a preconizada por Dworkin e a defendida por Alexy.⁷²

⁷² A teoria de Alexy, de forma sintética, é considerada “[...] uma ‘teoria da argumentação padrão’ que busca, antes de tudo, eleger critérios de coerência, consistência interna ou externa, bem como aplicabilidade universal, que tornariam possível distinguir argumentos ‘racionais’ de argumentos

Nesse contexto teórico, não foi surpresa encontrar ao longo das discussões travadas para definir o mérito da matéria, debates robustos sobre princípios constitucionais, e as correspondente ponderações, racionalidades e irracionalidades a luz das teorias argumentativas supracitadas.

Mesmo assim, defende-se inconsistências no julgado, partindo-se, em primeiro lugar, da consideração de que o núcleo fundamental da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF) foi violado pela nova jurisprudência, pois ao se optar pela incidência do IPI na importação de veículos por pessoa natural, não se garante aos importadores não habituais o direito ao crédito do tributo pago. Assim, a decisão estaria a violar princípio constitucional. Aliás este princípio não é uma simples técnica, mas uma autêntica limitação ao poder de tributar, conforme reza importante doutrinador,⁷³ e nas palavras do Ministro Edson Fachin no seu Voto conferido no âmbito do RE 723651: “[...] ante a limitação constitucional ao poder de tributar imposta pelo princípio da não-cumulatividade.”⁷⁴

‘irracionais’.” Resumidamente, a teoria de “[...] Dworkin (2003, p. 17) defende que o Direito é uma prática inerentemente argumentativa, e que a interpretação é um processo construtivo que deve conceber o Direito como um sistema coerente, partilhado pela comunidade de princípios na qual o intérprete se insere (DWORKIN, 2003, p. 254).” (HORTA, 2016: 157-158).

⁷³ Hugo de Brito Machado (2011) assim define o princípio da não-cumulatividade: “[...] alguns fazem referência ao princípio, outros preferem fazer referência à técnica da não-cumulatividade. Importante, pois, é esclarecer se a não-cumulatividade é um princípio ou uma técnica, explicando, em qualquer caso, o que distingue uma coisa da outra. **A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição**, em dispositivo a dizer que o imposto ‘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’. **Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade.** Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de executar algo’. **Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva, o princípio.**”

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <

Em segundo lugar e talvez mais grave, a decisão contrariou jurisprudência mansa, pacífica e sumulada do Tribunal (Súmula 660/STF) em relação ao ICMS, que considerava inadmissível a cobrança de ICMS de contribuintes não habituais na importação de veículos automotores. Essa jurisprudência do Pleno foi o balizador de todas as demais decisões do STF, estas de ambas turmas do Tribunal, sobre o IPI. A Súmula 660/SRF não foi revogada mesmo depois da EC 33/2001, quando constitucionalmente foi permitida a incidência de ICMS sobre as importações de contribuintes não habituais (art. 155, § 2º, IX, a, da CF). A lógica dessa prudente atitude da Suprema Corte foi a de que a permissão constitucional só fora concedida para o ICMS e não para o IPI, face a imbricação das duas jurisprudências.

Em terceiro lugar, os novos argumentos trazidos pelo relator para defender a incidência - a não incidência do IPI contrariaria o princípio da livre concorrência; a existência de norma legal que obrigaria a incidência; a CF não distinguiria quem seria o contribuinte do IPI; e o princípio só se aplicaria quando o IPI funcionasse como tributo plurifásico – são laterais /ou improcedentes; senão, veja-se.

Dentre os argumentos apresentados pelo Ministro Marco Aurélio, os que mais impressionaram os demais ministros que o acompanharam na decisão foram os da defesa da livre concorrência e da indústria nacional e a incidência do princípio da não-cumulatividade somente quando o IPI se comporta como tributo plurifásico. Entretanto, eles possuem fragilidades.

A fragilidade do argumento de que a aplicação do princípio da não-cumulatividade estaria restrita ao caso em que o IPI se comporta como tributo plurifásico é a de que a tributação monofásica não implica necessariamente o

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> >. Acesso em: 09 set. 2016. p. 51.

afastamento da não-cumulatividade, pois esta não se confunde com o sistema plurifásico, conforme se depreende da tributação não-cumulativa do PIS/COFINS. Aliás, o regime de tributação monofásico consiste em mecanismo semelhante à substituição tributária, e criado em casos onde é extremamente difícil a fiscalização por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Essas características do regime monofásico certamente não são aplicáveis à importação de bens por pessoa natural.

No limite, pode-se inferir que sendo o IPI um tributo plurifásico e, portanto, sujeito à aplicação do princípio da não-cumulatividade, então parece lógico que inexistindo a plurifasia não haveria fato gerador para a incidência do IPI. Sendo assim, a importação de bem por pessoa natural estaria livre da incidência do IPI. Com efeito, ocasionaria certa esquizofrenia entender-se que um tributo plurifásico como o IPI e ICMS, por força de suas definições constitucionais, poderia ser compreendido ora como monofásico ora como plurifásico, salvo se expressamente determinado pelo texto constitucional, tal como no caso do ICMS.

Neste contexto, compreende-se que a aplicação do princípio da não-cumulatividade na importação de veículo por pessoa natural, na sua concepção de técnica, deveria ser entendida como autêntica imunidade tributária à incidência do IPI. Com efeito, uma vez que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil, no qual não se encaixa o consumidor final, impraticável seria, portanto, a sua incidência.

Por sua vez, a defesa da livre concorrência entre os produtos alienígenas e os nacionais não é uma tese ampla, geral e irrestrita, pois ela depende de uma condição *sine qua non* para sua consistência: se há ou não produção nacional do bem ou de similar àquele que está sendo importado por contribuinte não habitual. Nesse sentido, o argumento em exame só serve como fundamento para os casos em que há produção de bem idêntico ou similar ao produto importado

por pessoa natural. Ademais, existem certas dúvidas quanto ao efetivo papel da indústria automobilística brasileira na defesa dos interesses nacionais, haja vista o seu caráter multinacional.

Por último, as duas outras argumentações do relator – a relativa ao CTN e à não definição pela CF do contribuinte do IPI – resta argumentar que a questão infraconstitucional, de competência originária do STJ, foi resolvida no REsp 1.396.488 em sede de repetitivo desta egrégia corte; por sua vez, embora o texto constitucional não estabeleça o contribuinte do IPI, até mesmo por que não poderia por força do seu art. 146, III, *a*, ele afirma a impossibilidade de se afastar a aplicação do princípio da não-cumulatividade independentemente do contribuinte do referido tributo.

5.2. O DESRESPEITO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

Pode-se discordar das decisões de mérito do STF, porém elas são imperativas. Contudo, quando a decisão provoca autêntica mutação constitucional após dezoito anos de jurisprudência firme, pois o STF “[...] entendia a Constituição de uma determinada forma e passou a entender o sentido e o alcance da Constituição de uma outra forma, mas sem declarar nada inconstitucional, não houve nenhum dispositivo invalidado [...]”,⁷⁵ a Corte não poderia vetar a aplicação do mecanismo da modulação em sua decisão, sob pena de atacar frontalmente o princípio da segurança jurídica.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 09 set. 2016. p. 3(133).

De acordo com Paulo de Barros, o princípio da segurança jurídica pode ser classificado como um sobreprincípio, haja vista que “[...] há um princípio que sempre estará presente, ali onde houver direito: trata-se do cânone da certeza jurídica [...]”.⁷⁶

Com efeito, deve-se empreender esforços no sentido de que as relações jurídico-tributárias se pautem por um elevado grau de previsibilidade e determinação que atendam ao sobreprincípio da segurança jurídica, tão desejado para mitigar as tensões existentes entre o Estado-arrecadador e os contribuintes.⁷⁷

Um dos mecanismos que podem conferir segurança jurídica – direito fundamental do contribuinte – à relação jurídico-tributária é o instituto da modulação: técnica de restringir os efeitos de decisão ou de determinar que os efeitos tenham validade eficácia somente após o trânsito em julgado ou em outro momento posterior a ser fixado.⁷⁸

O Novo Código do Processo Civil (NCPC) incluiu pela primeira vez a expressão modulação – mecanismo que possibilita conferir segurança jurídica em casos como o examinado neste trabalho –, ao estabelecer que poderá haver modulação na hipótese de modificação de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67584/70194>>. Acesso em: 10 out. 2016. p. 33.

⁷⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. 208 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. p. 120.

⁷⁸ CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **A modulação de eficácia da norma tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal**. 2016. 166 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Resumo.

casos repetitivos, desde que em nome do interesse social e da segurança jurídica, de acordo com o art. 927, § 3º.⁷⁹

Importante destacar que esse dispositivo do NCPC não restringe, tal como no art. 27 da Lei 9.868/99, a existência da modulação apenas às ações diretas de inconstitucionalidade e constitucionalidade e no âmbito das arguições de descumprimento de preceito fundamental, mas a alterações de jurisprudência dominante do STF, ou seja, como ocorrido no caso do RE 723651.⁸⁰

Haja vista a possibilidade jurídica de se aplicar a modulação, face à alteração integral do entendimento firmado pelo STF ao longo de quase duas décadas, tornar-se-ia imperativo a sua adoção no caso em exame sob pena de ferir-se o primado da segurança jurídica, esta “[...] escudo de proteção às arbitrariedades do ente tributante, permitindo não só à concretização da justiça (Direito justo), mas também a conscientização fiscal.”⁸¹

Lembra-se, por pertinente, as inspiradoras e serenas palavras do Ministro Barroso sobre a necessidade de se proteger os direitos fundamentais do contribuinte, quando se manifestava sobre a propriedade da proteção da confiança legítima – dimensão subjetiva da segurança jurídica - ao se aplicar a modulação à decisão do RE 723651:

Dessa forma, **embora seja absolutamente legítima a mudança de opinião do Tribunal sempre que considerar constitucionalmente mais acertado, é preciso resguardar as expectativas daqueles que confiaram e, portanto, pautaram as suas vidas e os seus negócios segundo os parâmetros previamente estabelecidos pelas decisões do Supremo.** Em tais situações, tenho defendido que a mudança da jurisprudência da

⁷⁹ Ibidem. p. 33.

⁸⁰ Neste sentido, defende-se a posição do Ministro Barroso de pleitear que a modulação dos efeitos de decisão seja adotada com os votos da maioria absoluta dos Ministros do STF, em vez do quórum de 2/3 previstos no art. 27 da Lei 9.868/99.

⁸¹ PINHEIRO, Tonny Ítalo Lima. Os direitos fundamentais do contribuinte e sua força normativa. **Revista Pesquisas Jurídicas**, 1(1), 162-177, 2012. p. 174.

Corte equivale verdadeiramente à criação de direito novo e, por tal razão, não pode operar efeitos retroativos.⁸² (grifou-se).

É nesse desiderato de respeito absoluto aos direitos fundamentais do contribuinte, em particular da proteção da confiança legítima, que se entende que a decisão da Suprema Corte sem qualquer modulação efetivamente maculou o sobreprincípio da segurança jurídica. Com efeito, a alteração da jurisprudência dominante do supremo foi equivalente à introdução de uma norma jurídica nova e, assim, apenas compatível com fatos geradores (operações de importação) ocorridos após o trânsito em julgado da decisão. Portanto, afastar-se-ia da incidência do IPI as importações realizadas por não contribuintes antes desse precedente, obedecendo-se a jurisprudência original do STF.⁸³ Ademais, aqueles não contribuintes que porventura tivessem pago o IPI poderiam solicitar repetição de indébito administrativamente, respeitando-se o prazo prescricional quinquenal.

De fato, a modulação acima defendida seria a concretização do “[...] aspecto material da norma-princípio segurança jurídica correspondente a um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade legitimamente esperado pelo cidadão em relação aos atos do Poder Público.”⁸⁴

Nas palavras sábias do Ministro Celso de Mello, a modulação desejada conferiria:

[...] alto significado jurídico e social que resulta da formulação de uma jurisprudência estável, pois, além de encerrar resultados paradigmáticos pertinentes a decisões judiciais

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> >. Acesso em: 09 set. 2016. p. 8 (56).

⁸³ Ibidem. p. 24 (41).

⁸⁴ Ibidem. p. 49.

futuras em torno da mesma controvérsia, dá concreção às múltiplas funções que são inerentes à atividade jurisdicional do Poder Judiciário: função de segurança jurídica, função de orientação jurisprudencial, função de simplificação da atividade processual e função de previsibilidade decisória, como esta Corte já teve o ensejo de proclamar (RTJ 195/281-282, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).⁸⁵

Sendo assim, entende-se também, na mesma linha de argumentação do Ministro Barroso, que a modulação ampla dos efeitos da decisão do RE 723651 vem ao encontro dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé. Em outras palavras, atende a supremacia dos direitos fundamentais dos contribuintes, em particular da segurança jurídica na sua dimensão subjetiva: proteção a confiança legítima.⁸⁶

Por outro lado, concorda-se com a visão do Ministro Barroso de que a decisão do STF acerca da incidência de IPI na importação de automóveis por pessoa natural fosse estendida para todos os bens importados, haja vista que as decisões do STF deveriam ter escopo de uma tese e não de uma casuística singular (veículos automotores). Entendimento diverso conferiria ao Supremo poder discricionário de estabelecer sobre quais bens o IPI teria incidência, ofendendo diretamente a cláusula pétrea de separação dos poderes, pois o Judiciário estaria tomando o lugar do Legislativo.

Neste contexto, admitir-se-ia a seguinte ementa para o acórdão da decisão, caso fossem respeitados os direitos fundamentais do contribuinte:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final. Segurança jurídica. Necessidade de

⁸⁵ Ibidem. p. 107.

⁸⁶ Ibidem. p. 23 (40).

modulação dos efeitos da decisão. Art. 927, § 3º, da Lei 13.105/2015. Modificação de jurisprudência dominante com efeitos ex nunc. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (grifou-se)

Com efeito, a redação acima sugerida para a ementa do acórdão acerca da questão em debate neste trabalho, configura-se como mais razoável para a efetivação dos direitos fundamentais do contribuinte, pois impor a modulação de seus efeitos e garantiria a necessária segurança jurídica.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Procurou-se responder ao longo do trabalho os dois questionamentos formulados na introdução deste artigo. De um lado, os argumentos utilizados para alterar a jurisprudência original possuem inconsistências razoáveis, impedindo que se afirme que a *decisio litis* foi a mais correta. De outro, a não admissão da modulação dos efeitos da decisão, que alterou jurisprudência dominante por quase vinte anos, violentou o sobreprincípio da segurança jurídica, principalmente no seu aspecto subjetivo: proteção a confiança legítima dos contribuintes, o que agrediu frontalmente os direitos fundamentais do contribuinte.

Como foi visto, a não-cumulatividade é um direito constitucionalmente garantido ao contribuinte, com todas as implicações que essa qualidade a atribui, além de ser, também, uma técnica de apuração inerente aos tributos incidentes sobre o valor agregado. Com efeito, o núcleo central do princípio da não-cumulatividade reside no pleno e irrestrito direito que o contribuinte possui de compensar o imposto pago.

Portanto, entende-se, sob o prisma do mérito, que a decisão sobre o RE 723651 ofende o princípio constitucional da não cumulatividade, tendo em vista que a pessoa natural não é contribuinte habitual do IPI e, portanto, é impedida

de praticar a compensação posteriormente, afrontando diretamente o disposto no art. 153, § 3º, inciso II da CF. Sendo assim, é irrazoável creditar de isenção fiscal indevida a não exação do IPI sobre a importação de veículo por pessoa natural, sob pena de se estar criando uma exceção ao princípio da não cumulatividade não prevista na Lei Maior.

Ademais, a não prática de ato de industrialização pela pessoa natural importadora de veículo conduz ao raciocínio de que a conceituação de contribuinte prevista no art. 51, I, do CTN seria manifestamente inconstitucional. De fato, a imposição de IPI, quando existe tributo federal (imposto de importação) específico referente ao comércio internacional, constituiria em efetiva bitributação.

Por sua vez, os dois novos argumentos empregados em defesa da incidência do IPI – defesa da livre concorrência e a CF não define o contribuinte do IPI – não são robustos, pois: de um lado, o argumento da defesa da concorrência é dependente do tipo de bem que estiver sendo importado por pessoa natural, ou seja, aplicável somente quando há bem idêntico ou similar produzido por nacional; e, de outro, a CF não permite o afastamento do princípio da não-cumulatividade, independente da espécie do contribuinte, mesmo no caso em que o IPI não se comporta como um tributo plurifásico.

Em relação à agressão a direitos fundamentais do contribuinte, ficou demonstrado que a não aplicação da modulação, tendo em vista a alteração da jurisprudência consolidada acerca da importação de veículo por pessoa natural, feriu mortalmente a segurança jurídica do cidadão-contribuinte.

O respeito e valorização de precedentes judiciais do STF são positivos, pois visam a promover valores constitucionais fundamentais: segurança jurídica, isonomia e eficiência, embora isso não signifique que seja proibido o eventual

afastamento de precedente firmado, nem muito menos o impedimento de se modificar a jurisprudência em vigor.

De qualquer forma, diante de uma modificação substantiva de jurisprudência da Suprema Corte, que, como regra, deveria valer apenas *ex-nunc*, a nova jurisprudência a ser promovida deveria ser ponderada com outros valores, tais como a boa-fé, a segurança jurídica, a proteção da confiança.

Contudo, a decisão do STF - ao dar efeito *ex-tunc* a mudança jurisprudência empreendida no RE 723651 e impondo a incidência do IPI na importação de bens por pessoa natural - suprimiu abruptamente direitos e pretensões que, até a publicação dessa nova decisão, eram considerados passíveis e legítimos de exercício, além de ter afetado inclusive processos judiciais em curso.

7. REFERÊNCIAS

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coordenadores). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo : Saraiva, 2012. – (Série IDP).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 643525-Agr/RS, Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 26 fev. 2013a. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 26 abr. 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+643525+RS%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jqb8k2l> > Acesso em: 09 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 11 abr. 2013b. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 29 mai. 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3883677> >. Acesso em: 30 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 723.651 PR, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Data do julgamento: 04 fev. 2016. Diário de Justiça da União, Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> >. Acesso em: 09 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592.581/RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 13 ago. 2015. Diário de Justiça da União, DF, 01 fev. 2016. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308563123&ext=.pdf> >. Acesso em: 09 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [ADI 2551 MC-QO/MG](#). Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 02 abr. 2003. Diário de Justiça da União, DF, 28 abr. 2006. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148> >. Acesso em: 09 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 93.050. Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 10 jun. 2008. Diário de Justiça da União, DF, 01 ago. 2008. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539135> >. Acesso em: 09 set. 2016.

CAMPOS, Hélio Silva O.; SILVA FILHO, Márcio Clemente L. B. A incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIX, n. 65, p. 97-109, jan./abr, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. 2003. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67584/70194> >. Acesso em: 10 out. 2016.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **A modulação de eficácia da norma tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal**. 2016. 166 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

COMPARATO, Fábio Konder. **O papel do juiz na efetivação dos direitos humanos**. 2001. Disponível em: <

<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/31990-37511-1-PB.pdf>
>. Acesso em: 20 out. 2016.

COSTA, Alexandre; BENVINDO, Juliano Zaiden. A Quem Interessa o Controle Concentrado De Constitucionalidade? - O Descompasso entre Teoria e Prática na Defesa dos Direitos Fundamentais. 2014. Disponível em: <
http://www.ufjf.br/siddharta_legale/files/2014/07/Alexandra-Costa-e-Juliano-Zaiden-a-quem-interessa-o-controle.pdf >. Acesso em: 22 set. 2016.

DONNELLY, J. **Universal human rights in theory and practice**. Cornell University Press, 2013.

GODOI, M. S. D. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

HORTA, Ricardo de Lins. Argumentação, Estratégia e Cognição: subsídios para a formulação de uma teoria da decisão judicial. **Revista Direito e Liberdade**, 18(2), 151-193, 2016.

KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar. 208 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33º ed. rev. at. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009. 265 f. Tese. (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma Pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP). p. 15-26.

MOYN, Samuel. **The last utopia**. Harvard University Press, 2010.

PARREIRA, Clarissa Andrade. **A constitucionalidade e a legalidade da incidência do IPI na importação por pessoa física de veículo destinado a uso próprio**. 2015. 78 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 5ª ed. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PINHEIRO, Tonny Ítalo Lima. Os direitos fundamentais do contribuinte e sua força normativa. **Revista Pesquisas Jurídicas**, 1(1), 162-177, 2012.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS: Conteúdo jurídico e constitucionalidade. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, 1(1), 140-165, 2014.

SABBAG, Eduardo/organizador. **Estudos Tributários**. São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18º ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

o desses atos, o qual deverá ser estabelecido por lei