

**DUMPING JUDICIAL NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS
ESTRANGEIROS POR PESSOA FÍSICA**

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*

RESUMO:

O artigo trata das atuais interpretações judiciais da importação de produtos estrangeiros, por pessoa física, para o consumo próprio. Examinando a incidência do imposto sobre importação, do imposto sobre produtos industrializados, e resumidamente do imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, concernente às importações de produtos do exterior realizadas por pessoa física para uso ou consumo próprio. Questiona ainda se há constitucionalidade na aplicação das incidências dos referidos impostos.

Palavras-chave: Importação. Produtos Estrangeiros. Pessoa Física.

ABSTRACT:

The article deals with the judicial interpretations of the import of foreign products, for individuals, for their own consumption. Examining the incidence of tax on imports, the excise tax, and briefly the tax on movement of goods and on rendering of interstate and intermunicipal transportation and communication services, concerning imports of products made by foreign individuals to use or own consumption. If there are still questions on the constitutionality of the implications of applying such taxes.

Keywords: Import. Foreign products. Individuals.

Artigo recebido em: 16/03/2013

Artigo aceito em: 12/07/2013

*Mestre em Direito. Professor de Direito Tributário do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB. Procurador da Fazenda Nacional de categoria especial. Consultor da União. Diretor científico do periódico “Revista Fórum de Direito Tributário”.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.

2 DISCRIMINAÇÃO INVERSA: FAVORECIMENTO, POR INTERPRETAÇÕES JUDICIAIS, DOS PRODUTOS ESTRANGEIROS NA IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA EM DETRIMENTO DOS PRODUTOS NACIONAIS.

3 CONCLUSÕES.

4 REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é apresentar e criticar as interpretações judiciais atuais acerca da importação de produtos estrangeiros, especialmente, por pessoa física, para o consumo próprio.

Será examinado, nomeadamente, a incidência do imposto sobre importação, do imposto sobre produtos industrializados, e, rapidamente, do imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação concernente às importações de produtos do exterior realizadas por pessoa física para uso ou consumo próprio.

2 DISCRIMINAÇÃO INVERSA:FAVORECIMENTO, POR INTERPRETAÇÕES JUDICIAIS, DOS PRODUTOS ESTRANGEIROS NA IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA EM DETRIMENTO DOS PRODUTOS NACIONAIS.

Em geral,os Paísesnão exportam tributos: a maioria dos Países subsidiam suas empresas exportadoras e exoneram de tributos a exportação, com vista a promover a maior competitividade dos preços de seus produtos nacionais, com o fito da obtenção de vitória concorrencial, promovendo assim o crescimento econômico de suas empresas e o bem-estar social com a manutenção e majoração dos postos de empregos dos trabalhadores.¹

O Brasil, da mesma forma que outros Estados estrangeiros, tem adotado, em sua legislação, essa política de proteção das empresas e trabalhadores nacionais, nomeadamente por meio de impostos regulatórios da economia,²fazendo incidir, por exemplo, impostos sobre as importações de produtos estrangeiros, quer promovida por pessoa jurídica, quer por pessoa física,comoo imposto sobre importação de produtos estrangeiros - II -,³⁴o imposto sobre produtos industrializados - IPI -,

¹ A Constituição brasileira, por exemplo, prevê imunidade de IPI na exportação de produtos industrializados para o exterior (art. 153, § 3º, III); estipula a não-incidência qualificada do ICMS sobre operações que destinem quaisquer mercadorias para o exterior e sobre serviços de transporte e de comunicação prestados a destinatários no exterior (art. 155, § 2º, X); além de imunizar as receitas de empresas decorrentes de exportação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, I); e de facultar à lei complementar isentar do ISS exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II; LC 116/).

² A Constituição Federal, de 1988, faculta ao Poder Executivo federal a competência para, nas condições e limites estipulados por leis ordinárias, alterar as alíquotas de alguns impostos regulatórios da economia, dentre eles o imposto sobre importação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio ou seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários. Em relação ao imposto sobre importação.

³É pertinente salientar que em razão dos compromissos assumidos pelo Brasil, no âmbito do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) e OMC/GATT, e com a consequente adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC) aplicável às mercadorias importadas por parte de todos os países signatários, a competência do Poder Executivo para alterar as alíquotas do Imposto

imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior - ICMS - , além do imposto sobre operações de câmbio - IO-Câmbio -, e da contribuição sobre importação de produtos e serviços estrangeiros.

De modo que, a Constituição brasileira, atribui competência à União para instituir e exigir o imposto sobre importação de *produtos* estrangeiros, ou seja, imposto sobre a entrada no País, de bens ou mercadorias estrangeiros, vale dizer, produzidos no exterior pela natureza ou ação humana, destinados ou não ao comércio.

A finalidade do Imposto de Importação é de proteção à indústria doméstica, ainda que o país exportador tribute suas exportações.

Referido imposto apresenta predominante função extrafiscal, isto é, serve mais como instrumento de política do comércio exterior, como meio de proteção das empresas industriais, e comerciais nacionais e dos seus trabalhadores (CTN, art. 21) do que instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o Erário.⁵

Não incide o imposto de importação sobre produtos que, apenas venham a circular no território nacional, mas que não se destinem à incorporação na nossa

de Importação encontra-se limitada, ainda, às regras estipuladas nos mencionados acordos Internacionais. Assim, atualmente, essa possibilidade de o Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto sobre importação com base no artigo 153, § 1º, da CF/1988, está condicionado, além das condições e limites de lei ordinária interna, ao que está ou for pactuado em convenções internacionais no âmbito do MERCOSUL e da Organização Mundial do Comércio – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - OMC/GATT, tratados internalizados no Brasil pelo rito solene ou complexo, ou seja, com aprovação pelo Congresso Nacional por meio de decretos legislativos, e promulgação, por decretos do Poder Executivo, de modo que as alíquotas do imposto sobre importação, veiculadas pela TEC, não poderão extrapolar àquelas previstas pelos acordos firmados no âmbito do GATT/OMC.

⁴ Consoante o art. 21 do CTN, o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto, não mais a base de cálculo, já que essa possibilidade foi derogada pelo art. 153, § 1º, da CF/1988, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política do comércio exterior. Nos termos do art. 92 do Decreto nº 6.759/2009(RA), Compete à Câmara de Comércio Exterior - CAMEX - alterar as alíquotas do imposto de importação, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei (Lei nº 8.085, de 23/10/1990, art. 1º, “caput” e parágrafo único, este com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 52). Atualmente, em face do acordo OMC/GATT, a alíquota máxima *ad valorem* do imposto sobre importação é 35% sobre a base de cálculo do tributo, podendo o Poder Executivo, dentro de sua prerrogativa de alterar as alíquotas do referido imposto, reduzi-lo, nos termos da legislação vigente, a zero.

⁵ Antes do GATT, conforme a lei 3.44/57, se poderia usar o II também para combater importações de países que manipulavam sua moeda e também que praticavam dumping. Hoje há instrumentos próprios para isso.

economia, nem incide, conforme jurisprudência assente, embora a legislação diga o contrário, sobre os produtos desnacionalizados.⁶

Colime-se que, ao discriminar a competência da União, para instituir o imposto sobre importação, vale dizer, ao estabelecer o critério nuclear ou material de incidência desse imposto, utiliza a Constituição Federal a expressão “*produtos estrangeiros*”, ou seja, autoriza a Carta Política, de 1988, a exigência ampla desse imposto federal sobre quaisquer bens importados, inclusive para uso ou consumo próprio do importador, pessoa física ou jurídica, ou sobre mercadoria estrangeira.

Em atendimento ao disposto artigo 146, *caput*, inciso III, alínea a, segunda parte;⁷ da Constituição, de 1988, c/c o art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias,⁸ o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recebida com *status* de lei complementar, no seu artigo 19, assim define o fato gerador material do imposto sobre importação: *O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.*⁹

Utiliza, também, o CTN a expressão ampla “importação de *produtos estrangeiros*”, de modo que alcança a importação de todo e qual bem, qualquer que seja a finalidade, não restringindo à mercadoria, bem destinado à comercialização ou industrialização, com o fito de revenda.

A respeito da interpretação do aludido artigo 19 do CTN, e da incidência do imposto sobre importação, assim se manifesta Paulsen:

Não se restringe à entrada de produtos destinados ao comércio (mercadorias), de produtos industrializados e de produtos corpóreos. Alcança também produtos para incorporação ao ativo fixo das empresas

⁶Para a legislação do I. I., art. 70 do RA; § 1º, do art. 1º, do DL nº 37/66, acrescentado pelo DL 2.472/88, os produtos nacionais perdem essa característica ao serem exportados a título definitivo (desnacionalizados), de modo que o conceito infraconstitucional de produtos estrangeiros, para fim de incidência do I. I., abrange também, segundo a legislação atual, os produtos nacionais exportados a título definitivo e, posteriormente, importados. Contudo, normas desse teor estão em contrariedade com a jurisprudência tanto do STF (cf. RE nº 104.306/SP) como do STJ.

⁷ O art. 146, *caput*, III, a, segunda parte da CF/1988 reza que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre legislação tributária, e, em relação aos impostos constitucionalmente discriminados, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

⁸ O § 5º do art. 34 do ADCT da CF/1988 dispõe que, vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a nova legislação surgida após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

⁹ PAULSEN, Leandro. In *Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 14ª, Porto Alegre: Livraria do Advogado editora e ESMAFE, p. 686, 2012, leciona: “A noção de importação tem como núcleo a incorporação à economia nacional, não bastando o mero ingresso físico, de modo que a impropriamente chamada *importação temporária*, ou seja, a entrada do produto no território nacional em trânsito para outro País ou para simples participação em feira e posterior retorno à origem, não pode ser posta por lei como configuradora do fato gerador do Imposto sobre Importação.”

ou mesmo para o consumo pelo importador, produtos naturais e eventuais produtos intangíveis.¹⁰

Assim, o fato gerador material do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, tanto discriminado pela Constituição brasileira, como definido por norma geral de lei complementar, é a entrada não temporária, nem configurando mero trânsito, de bem estrangeiro no território geográfico brasileiro, bem este produzido pela natureza ou pela ação humana fora do território nacional, ou seja, para industrialização, comércio, uso ou consumo.¹¹

Contudo, o artigo 69 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) dispõe, com supedâneo no Decreto-Lei nº 37, de 1966, artigo 1º, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, no artigo 1º, que o imposto de importação incide sobre *mercadoria* estrangeira.

Com uma abrangência maior, o parágrafo único, do artigo 69 do Decreto nº 6.759/2009, corrige a redação inadequada do seu “*caput*”, ao dispor que o imposto de importação incide, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito, reforçando assim a tese da incidência do imposto de importação de produtos estrangeiros, mesmo quando esses produtos são importados por pessoa física para uso ou consumo próprio.

Note-se que a lei ordinária que institui o imposto sobre importação refere-se, pelo menos no “*caput*” do artigo 69 do Regulamento Aduaneiro, preceito que tem como base legal o artigo 1º, *caput*, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.472/1988, à *mercadoria* estrangeira, e não ao conceito mais amplo de *produto* estrangeiro.

O elemento espacial do fato gerador do imposto sobre importação é a entrada do produto estrangeiro no território nacional, ocorrendo a incidência no local do território aduaneiro tributário (território nacional) em que o produto ingressar.

Sob o aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato gerador, segundo o artigo 73 do Regulamento Aduaneiro, e o artigo 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, *na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo*;¹² e no dia do lançamento nas demais hipóteses (remessa postal internacional, bagagem).

¹⁰ PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8ª edição, Porto Alegre. Livraria do Advogado editora. 2013. p. 17.

¹¹ Definição de Leandro PAULSEN, nas obras: **Impostos federais, estaduais e municipais**, esta em co-autoria com José Eduardo Soares de MELO, 8ª edição, Porto Alegre. Livraria do Advogado editora. 2013. p. 12. **Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 14ª, Porto Alegre. Livraria do Advogado editora e ESMAFE. 2012. p. 274.

¹² Transcreva-se a Ementa do Acórdão do STF- Tribunal Pleno, decorrente do julgamento do RE nº 225.602: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º. I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei

Embora a Constituição Federal não traga uma norma interpretativa tão clara como a disposta no artigo 155, § 2º, inciso IX, relativa ao ICMS (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001),¹³ consoante a melhor doutrina, a referência, feita pelo Decreto-Lei 37/66, à *mercadoria*, em vez de produto, não restringe a incidência do imposto sobre importação, alcançando esse imposto quaisquer bens estrangeiros importados, seja qual for a finalidade.

Isto porque o sistema aduaneiro considera os produtos independentemente da finalidade que lhes dará o importador, mesmo porque, originariamente, ou seja, do ponto de vista do exportador, aquilo que é exportado é mercadoria.

A esse respeito, Paulsen pondera: “Importante ter em conta, ainda, que, mesmo na hipótese da caracterização de determinado produto como mercadoria ou não, tem de ser feita sob a perspectiva do vendedor, e não do comprador”. (PAULSEN, Leandro. 2013, p. 21).

Ainda prevalece, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a incidência do imposto sobre importação nas importações de produtos em geral, ainda que destinados ao uso, consumo ou ao ativo fixo e não ao comércio, acatando esse Tribunal o entendimento majoritário da doutrina no sentido de que as expressões *mercadoria* e *produto*, do contexto do Decreto-Lei 37/1966, foram utilizados com o mesmo sentido. (Cf. acórdão do STJ-T1, REsp nº 392).

Surgiu, todavia, uma decisão do Superior Tribunal de Justiça, que agasalha a tese restritiva de incidência do imposto sobre importação apenas sobre *mercadorias* estrangeiras, o que conspira contra a proteção das empresas e dos trabalhadores brasileiros, em benefício dos estrangeiros.

Transcreva-se, em sentido parcialmente contrário a este texto, pois a tese da necessidade do produto ter sido fabricado fora do Brasil, para que seja constitucional a incidência do imposto sobre importação, é admitida por este artigo, a Ementa do Acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, decorrente do julgamento do Recurso Especial nº 601.022:

ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. II. - A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. III. - Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R.. IV. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. V. - R.E. conhecido e provido.” (RTJ vol. 178-01, p. 428).

¹³Eis o teor da nova norma constitucional do art. 155, § 2º, IX, concernente ao ICMS: “incidirá também: ... a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – FUNÇÃO EXTRAFISCAL – QUADROS NACIONAIS QUE RETORNARAM AO BRASIL SEM FINS COMERCIAIS – ART. 19 DO CTN – ART. 1º DO DECRETO-LEI N. 37/66 – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO – NÃO SE TRATA DE MERCADORIA COMERCIALIZÁVEL – NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. 1. Interpretam-se as normas referentes ao Imposto de Importação no contexto da atual função extrafiscal desta exação, tida como instrumento de regulação do comércio exterior. 2. O termo mercadoria – constante do artigo 1º do Decreto n. 37/66 – deve ser entendido no seguinte sentido: "Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia", conforme anotado no Novo Dicionário Eletrônico Aurélio. 3. *In casu*, os quadros saíram e voltaram, com o registro pertinente, com a destinação "enfeite de residência particular", sem finalidade de comércio, não se tratando, portanto, de mercadoria e não incidindo na espécie o imposto de importação. Recurso especial improvido.(DJJe 16/12/2009).

Como um dos iniciadores da doutrina dominante,¹⁴ traga-se à colação o magistério de Hamilton Dias de Souza:

[...] não há diferença entre bens e mercadorias para efeito do tributo aduaneiro, embora a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional se refiram a produtos e o artigo 1º do Decreto-Lei nº 37, de 1966, a mercadorias. Pretendeu-se que a legislação de nível ordinária teria utilizado parte de sua competência, de sorte a que o imposto incidisse apenas sobre uma espécie de bens: as mercadorias. Tal distinção é, todavia, improcedente, dada a subjetividade do conceito de mercadorias, cuja concretização depende do destino que o comerciante pretenda dar ao bem, que não se coaduna com o sistema aduaneiro, que normalmente considera produtos independentemente da finalidade que lhes irá dar o importador, bem como por serem considerados como tributáveis inúmeros bens que certamente não são mercadorias, como roupas e objetos pessoais de passageiros e bens de capital para uso de quem realiza a importação. A solução, de resto, é a mesma que se verifica na Argentina, salientando FONROUGE que laexpresión mercadorias, mencionadas em este capítulo y em otros aspectos aduaneros, incluyelas mercadorias, bienes, artículos, productos, materias primas, frutos, animales, o efectos similares de cualquier género, especie, materia o calidad, segun el texto del art., 137 de la ley de aduana.¹⁵¹⁶

¹⁴ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **In Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume 1, coordenador Ives Gandra da Silva MARTINS, São Paulo: Saraiva, p. 169, 1998, corrobora: "... o termo produto abrange tanto a mercadoria (aquele que é importado para integrar o processo industrial ou comercial, com destino ao consumo) quanto o bem (aquele que é destinado ao uso próprio do importador)."

¹⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo. ed. Resenha Tributária, 1980. pp. 29 a 30.

¹⁶ Em sentido contrário a esta doutrina dominante, destaca-se o entendimento de José Eduardo Soares de MELO, in *Importação e exportação no direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 63, 2012: "A União não exerceu sua ampla competência (instituição do imposto sobre negócio jurídico atinente a produto importado), limitando-se a estabelecer a tributação sobre uma determinada categoria de produtos, ou seja, *mercadorias*, inseridas num ciclo mercantil, tratando de nítida distinção que o operador do

Esta tese é corroborada pelo artigo 22 do Código Tributário Nacional que define como contribuinte do imposto sobre importação o *importador*, ou seja, qualquer pessoa física ou jurídica, comerciante, industrial ou outro profissional qualquer, *ou quem a lei a ele equiparar*, e pelo inciso I, do artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, que dispõe que é *contribuinte do imposto o importador, assim considerado qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional*.

Ao comentar acerca do contribuinte do imposto sobre importação, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza explicita:

A lei, atualmente, é o art. 31 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei nº 2.474, de 1º-9-1988, que arrola como contribuinte, em primeiro lugar, o importador. Esse vocábulo não é utilizado no texto com sentido de categoria profissional, e sim com o fito de abranger qualquer pessoa que promova a entrada de produto estrangeiro no território brasileiro. Embora via de regra seja um comerciante ou um industrial, pode ser, também, qualquer pessoa física ou jurídica que esteja importando bem para seu próprio uso ou consumo, inclusive o passageiro, quanto a bens que não se enquadram na quota isenta pior lei a título de bagagem, ainda que não revelem destinação comercial.¹⁷

E os incisos II e III, do artigo 31, do Decreto-Lei nº 37/1966, com as redações dadas pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, complementam, colocando, como contribuintes do imposto sobre importação, além do importador, o destinatário de remessa postal internacional, indicado pelo respectivo remetente; e o adquirente de mercadoria entrepostada.

A seu turno, a norma do artigo 153, “caput”, inciso IV, da Constituição da República confere competência à União para instituir o imposto sobre produtos industrializados.

Tal imposto, embora tenha uma relevante função fiscal, desempenha, também, importante função extrafiscal, nomeadamente, por ter a característica de ser, obrigatoriamente, seletivo, em função da essencialidade do produto industrializado (CF, art. 153, § 3º, I; CTN, art. 48).¹⁸¹⁹

direito encontra-se compelido a observar. ... não se pode desprezar a marcante distinção conceitual. Em decorrência relativamente às importações de mercadorias, isto é, os bens que sejam objeto de atividade mercantil. Em consequência, os bens (produtos) que tenham destinação diversa (imobilização, uso e consumo) não podem ser objeto de exigência tributária.”

¹⁷ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de, op. cit., p. 178.

¹⁸ A característica da seletividade do IPI em função da essencialidade do produto significa que a lei deve dar tratamento fiscal discriminatório entre os produtos industrializados, levando em consideração, obrigatoriamente, entre outros critérios admitidos pela Carta Magna, a maior ou menor essencialidade desses produtos, de modo que os mais essenciais devem merecer um tratamento fiscal mais benéfico ou menos oneroso, que pode ocorrer através da fixação de uma alíquota mais baixa, ou mesmo zero, ou por meio de isenção; enquanto que os produtos supérfluos ou consumidos pelas classes de maior poder aquisitivo, ou os desaconselhados para o consumo, os que fazem mal a saúde, por

Uma outra característica constitucional do IPI é que esse imposto deve ser não cumulativo (CF, art. 153, § 3º, II; CTN, art. 49).

O próprio preceptivo constitucional do inciso II, § 3º, do artigo 153, não deixa dúvida ao definir essa característica de não cumulatividade do imposto sobre produtos industrializados, ao explicitar que compensa-se o que for devido de IPI em cada operação com o montante de IPI cobrado nas anteriores.

Ressalte-se que a técnica da não cumulatividade do IPI significa que não deve haver tributação *em cascata* ou a superposição de impostos, de modo a assegurar o abatimento ou a dedução do que for devido em cada operação com o valor do imposto que incidiu, ou seja, que foi exigido, embora diga a Constituição, com o *montante* do imposto já cobrado e, normalmente, *pago* na operação anterior, dentro de um período fixado.

De logo, infere-se que a não cumulatividade do IPI só tem aplicação, quando existentes pelo menos duas operações ou operações em cadeia.

Parece evidente que, existindo uma operação única, cabe a incidência do imposto, descabendo a aplicação da não-cumulatividade, isto porque a Constituição Federal, em absoluto, não trata a não-cumulatividade, simples regra sobre técnica específica de tributação, como se fosse uma imunidade tributária.²⁰

Essa dedução, no sentido de que apenas se deve aplicar o critério da não cumulatividade do IPI, quando existirem operações em cadeia ou mais de uma operação, é confirmada pela definição, também, do artigo 49 do Código Tributário Nacional acerca da característica do IPI de ser não cumulativo:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

exemplo, devem sofrer a incidência, gradativamente, mais gravosa ou mais pesada do imposto, por meio de incidência de alíquota mais elevada.

¹⁹ A respeito da obrigatoriedade de ser o IPI seletivo em função da essencialidade do produto, traga-se à colação o seguinte trecho de voto, proferido pelo Sr. Min. Joaquim Barbosa, por ocasião do julgamento, pelo STF T2, do RE nº 429.306, DJe de 6/3/2011: ... *não há violação do dever fundamental de prestação de serviços de saúde. O princípio da seletividade impõe que o Poder Público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. Em especial há que ser considerado o princípio da capacidade contributiva, da concorrência e da livre iniciativa, considerado o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais.*

²⁰ Com a justificativa de não se negar a técnica da não-cumulatividade para algumas situações, há quem advogue que a não-cumulatividade aplica-se também ainda que ocorra uma única operação. O que ocorre, segundo essa concepção, é que, no caso de uma única operação, inexistiu uma operação anterior tributada, conseqüentemente, a aplicação do princípio resulta em que a diferença entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados (zero) é igual ao próprio imposto referente aos produtos saídos.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Na prática, atécnica de tributação, com base na não cumulatividade do IPI, sucede assim: faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI pago, ou pelo menos cobrado ou exigido, no sentido de ter incidido, relativo às entradas dos insumos no estabelecimento; em seguida, faz-se o registro, como débito, do valor do imposto calculado sobre os produtos finais saídos do estabelecimento. Feito isto, dentro de um determinado período, ou seja, no final do mês, para as microempresas ou empresas de pequeno porte não optantes pelo *Simples*, ou do decêndio, para as demais empresas, o montante do imposto devido em cada operação de saída de produtos do estabelecimento é compensado com o montante pago, ou pelo menos exigido, ou com o imposto que incidiu relativamente aos produtos nele entrados em face das operações anteriores. Constatando-se saldo devedor, isto é, se o débito é maior, o valor correspondente a tal saldo deve ser recolhido ao Fisco no prazo estabelecido pela legislação. Em caso contrário, verificando-se saldo credor, ou seja, se o crédito do contribuinte é maior, o valor correspondente a tal saldo é transferido para o período ou os períodos seguintes.

Ocorrendo, entretanto, uma operação monofásica ou unifásica, ou seja, existindo apenas uma única operação com o produto industrializado, o que sucede na importação, simplesmente, não se pode aplicar a não-cumulatividade, sem que isso implique em imunidade do IPI.

A verdade insofismável no sentido de que é juridicamente possível incidir o IPI, mesmo não sendo esse imposto não-cumulativo, é ratificada, outrossim, pela Lei do Simples nº 9.317/1996, no seu artigo 5º, § 5º, que já vedava o creditamento na aquisição de insumos por empresa optante, sendo que o artigo 23 Lei Complementar do Simples Nacional nº 123/06 dispõe da mesma maneira, *in verbis*:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

E as jurisprudências, tanto do Supremo Tribunal Federal²¹, como do Superior Tribunal de Justiça²² consideram constitucionais normas no sentido acima, ou seja, que a proibição do aproveitamento de créditos do IPI, em face da adoção do regime tributário do Simples, não impede que incida o IPI, nem viola a regra da não cumulatividade, tendo em vista ser facultativo a adesão ao Simples, cabendo à parte interessada sopesar as vantagens e desvantagens inerentes ao modelo.

De fato, como se pode espínçar do voto do ministro Joaquim Barbosa (STF T2, RE nº 543.416-AgR, DJede 4/11/2011), o regime de apuração e de escrituração de tributos *Simples* diminui a carga tributária bruta e a complexidade das obrigações acessórias. Em compensação, nega o direito ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI.

²¹Cf. STF T2, RE 523.416-AgR, DJe de 4/11/2011; STF T1 AI 764.201-AgR, DJe 23/4/2012.

²² Cf. STJ T1, REsp 705.273, RSTJ vol. 200 p. 151; STJ T1, EDcl no REsp 705.273, DJ 26/10/2006 p. 228.

Incide esse imposto, nos termos do artigo 2º do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI, do artigo 1º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e do artigo 1º do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, sobre produtos industrializados nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

Incide ele sobre a produção, alcançando a operação (negócio jurídico) que tenha por objeto produto decorrente de processo recente de industrialização ocorrido no Brasil ou no exterior. Não basta que, simplesmente, não se esteja cuidando de matéria-prima ou produto *in natura*; nem basta que o bem tenha sido industrializado em algum momento, por isso produtos industrializados usados não sofrem a incidência desse imposto.²³

Em atenção ao disposto artigo 146, *caput*, inciso III, alínea a, segunda parte, da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, no seu artigo 46, *caput*, incisos I e II, estatui que *o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos industrial ou comercial, quando o produto for fabricado no Brasil.*²⁴

Por sua vez, o Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), no seu artigo 35, repete, com supedâneo no artigo 2º, da Lei nº 4.502, de 1964, que o fato gerador do imposto é *o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.*

Ainda no que se refere ao IPI na importação, o artigo 47 do CTN define a sua base de cálculo como sendo: o preço normalque o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, acrescido do montante do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País, dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Já o artigo 51, do mesmo Codex, define como um dos contribuintes o importador, ou quem a lei a ele equiparar, e o artigo 24 do RIPI, com fundamento legal no artigo 35, I, *b*, da Lei nº 4.502/1964, diz que é obrigado o pagamento do imposto como contribuinte *o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.*

É importante colimar que o artigo 39 do RIPI, com base no § 2º, do artigo 2º, da Lei nº 4.502/1964, adverte que *o imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.*

²³ Sem prejuízo de que alguns desperdícios de produtos industrializados estão no campo de incidência do IPI.

²⁴ Embora o art. 46, III, do CTN, faça referência à *arrematação, quando apreendido ou abandonado* o produto industrializado e *levado a leilão*, como fato gerador do IPI, a arrematação não encontra concretização na lei ordinária do IPI.

Portanto, insta realçar que a finalidade da importação ou a destinação final do bem não é importante para a definição de incidência do IPI na importação, sendo certo que a destinação do bem, no Direito Tributário, deve ser aferida a partir da ótica do vendedor ou exportador, e não do comprador importador.

Assim, o fato gerador nuclear ou material do IPI é o produto industrializado, enquanto que o critério espacial do fato gerador desse imposto é qualquer lugar do território nacional ou oriundo do exterior.

No que tange ao IPI na importação, Hugo de Brito Machado ensina:

O âmbito constitucional do imposto, em tela, é o produto industrializado. Basta a existência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização. Assim o CTN podia validamente delimitar, como delimitou em seu art. 46, esse âmbito constitucional.²⁵

Rogatavenia, o Supremo Tribunal Federal vem comentando o equívoco de confundir o critério da não-cumulatividade como se fosse uma imunidade, de sorte que não tem admitido a incidência do IPI na importação de produtos estrangeiros por pessoa física para uso próprio, aceitando apenas quando o importador ostentasse a condição de contribuinte do imposto como industrial ou equiparado.

Transcrevam-se as seguintes Ementas de Acórdãos do STF:

STF/T2 - RE 255.682 AgR

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. - Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, "DJ" de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, "DJ" de 09.11.2001. II. - RE conhecido e provido. Agravo não provido. (RDDT n. 127, 2006, p. 182-186).

STF/T2 - RE 501.773 AgR/SP

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. 1. Não incide o IPI em importação de veículo automotor, para uso próprio, por pessoa física. Aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento. (DJe 15-08-2008).

STF-T2 - RE 255.090 AgR/RS

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

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao CTN**. vol. 1, São Paulo. Atlas, 2003. p. 473.

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. (DJe 08-10-2010).

Em parte, o Superior Tribunal de Justiça tem se mantido firme no sentido da incidência do IPI na importação, mesmo que o importador não seja industrial, circunstância não exigida pelo artigo 51, I, do CTN, afastando, assim, a tese de que o IPI restringe-se a quem pratica a industrialização.²⁶

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que, por força da doutrina especializada, ser legítima a cobrança do IPI no desembaraço aduaneiro, entendendo que é indiferente o local onde se realiza o processo de industrialização – se em território nacional ou no exterior.²⁷

E, com razão, destaca Gabriel Lacerda Troianelli a importância da cobrança do IPI na importação como modo de evitar a discriminação inversa: tributação mais gravosa do produto nacional em comparação com o estrangeiro.²⁸

Transcreva-se, nesse diapasão, trecho da Ementa do Acórdão, decorrente do julgamento, pela 2ª Turma do STJ, do AgRg no REsp nº 1.240.117:

[...] INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE IMPORTAÇÃO. EQUIPAMENTO MÉDICO. ESTABELECIMENTO IMPORTADOR NÃO INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. SÚMULA 83/STJ

[...] 2. O STJ tem entendimento pacífico no sentido de que o imposto sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro nas operações de importação, conforme disposto no art. 46, inciso I, do CTN, e que a qualidade de contribuinte é atribuída à figura do importador não industrial, por equiparação, nos moldes do art. 51, inciso I, também do *Codex Tributário*. Incidência da Súmula 83/STJ. 3. Precedentes... Agravo regimental improvido. (DJe 27/10/2011).

Na mesma senda, traga-se à colação trecho da Ementa de Acórdão da 2ª Turma do STJ, proveniente do julgamento do Recurso Especial nº 794.352, Rel. Min. Castro Meira, *in verbis*:

[...] IPI. PRODUTO INDUSTRIALIZADO DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. IMPORTAÇÃO. SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇO MÉDICO. IRRELEVÂNCIA DA FINALIDADE A QUE SE DESTINA O PRODUTO.

[...]

6. A legislação complementar não exorbita o âmbito constitucional do imposto ao prever a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, quando

²⁶O STJ firmou, outrossim, posição no sentido de que é irrelevante se o produto importado foi adquirido por compra e venda ou ingressa mediante arrendamento (STJ T2, AgRg no AREsp 90.395).

²⁷STJ T2 AgRg no REsp nº 1.141.345/SC; STJ T2, AgReg no AREsp 90.395/MG.

²⁸TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não-cumulatividade do IPI na importação de bem mediante leasing sem opção de compra. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo. V. 154. 2008. p. 40.

o produto for de procedência estrangeira, como também ao atribuir à figura do importador, não industrial, a qualidade de contribuinte (arts. 51, I, do CTN, e 23, I, do Decreto 2.637/98), já que foi preservado o critério material da existência de operação relativa a "produto industrializado". Precedente da T1: REsp 216.217/SP, Rel. Min. José Delgado.

7. Da mesma forma, são irrelevantes "as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 2º)" (Decreto 2.637/98, art. 36). 8. O IPI tem caráter fortemente extrafiscal, constituindo instrumento de política econômica; logo, a tributação no caso em tela surge como mecanismo de proteção ao fisco contra fraudes e instrumento de preservação da isonomia e equidade no comércio internacional. 9. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (DJede 10/2/2010).

Mas, tratando-se de importação por pessoa física para uso próprio, o Superior Tribunal de Justiça segue a linha interpretativa do Supremo Tribunal Federal, como se pode ver nas Ementas dos Acórdãos abaixo transcritas:

STJ T1, AgRg no REsp nº 1.369.578

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que não incide o IPI na importação de veículo por pessoa física destinado a uso próprio, uma vez que o fato gerador dessa exação seria uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, o que não ocorre na hipótese em apreço. Precedentes: AgRg no AREsp 241.019/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/12/2012 e AgRg no AREsp 252.997/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/04/2013. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (DJe 12/06/2013).

STJ – T2 - AgRg no AREsp 224.760

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BENS ESTRANGEIROS PARA USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TEMA CONSTITUCIONAL. 1. O recurso especial não é a via adequada para dirimir questão acerca da incidência ou não do IPI na importação de bens estrangeiros para uso próprio, a qual assume nítidos contornos constitucionais quando posta à luz do art. 153, §3º, II, da Constituição Federal de 1988 (princípio da não-cumulatividade). 2. A causa foi decidida ao argumento de que: "o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a questão, mesmo após a edição da EC n. 33/2001, firmou orientação no sentido de que, em respeito ao princípio da não cumulatividade, expresso no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, não incide IPI nesta hipótese, pois, em se tratando de pessoa física, não empresária, é inviável a compensação do valor do tributo devido com créditos de uma operação anterior". 3. Agravo regimental não provido. (DJe 06/11/2012).

Ora, como visto no exame da legislação do imposto, a finalidade da importação do produto industrializado (uso particular ou para fins industriais ou

comerciais) não tem relevância para a incidência do tributo. (TRF da 3ª R. T4, AMS 3103734, rel. juíza Lúcia Figueiredo).

Assim, apesar da atual jurisprudência tanto do STF, como do STJ, não se pode negar a juridicidade da incidência do IPI na importação por pessoa física não industrial, ou não comerciante, pois, na espécie, o IPI reveste-se de características de imposto direto e de incidência única, por isso não haverá risco de cumulatividade (incidência do imposto em cascata), sendo o importador, simultaneamente, contribuinte de direito e de fato em uma operação única, ou isolada, e, portanto, não sucessiva, não havendo de se cogitar, de fato, de tributação em cascata.

Consoante o magistério de Leandro PAULSEN (2012, p. 312):

A não cumulatividade não é uma imunidade, é uma mera técnica de tributação, que visa a impedir a incidência sucessiva, em várias operações da cadeia econômica, onerando, em cascata, a produção. Existindo apenas uma única operação, é, logicamente, impossível a ocorrência de cumulação. Não havendo cadeia de operações, não há sentido em se invocar a não cumulatividade.

Paulsen, ainda, insiste:

O STF tem precedentes apontando que a não cumulatividade impediria a própria incidência do IPI na importação quando o importador não ostentasse a condição de contribuinte do imposto (industrial ou equiparado), não podendo dele credita-se tampouco repassá-lo em operação futura,. É o caso de importação por particular. Entendemos que tais decisões estão equivocadas, porquanto seus fundamentos não se sustentam. A não cumulatividade é instrumento que visa a evitar os efeitos demasiadamente onerosos na cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentes das anteriores. De modo algum impede uma primeira e única incidência. Note-se que o IPI deve ser não cumulativo também nas operações internas e que, aqui, incide na saída de produto industrializado mesmo quando o adquirente é consumidor final. ... Há quem alegue que o IPI não incidiria na importação por pessoa física. Isso porque o sistema de não cumulatividade próprio de tal imposto só se viabilizaria quando a importação fosse realizada por industrial, capaz de creditar-se e de repassar o ônus em operação posterior. Existem, é verdade, precedentes de tribunais superiores nesse sentido. Mas a matéria não é pacífica. Ademais, os fundamentos de tal tese não tem consistência. Note-se que, quando o importador não for contribuinte do IPI nas operações internas, sequer haverá cumulação de incidências a ser evitada. a incidência será única na entrada do produto, qualificando-se o IPI-importação, no caso, como tributo direto e figurando o importador como contribuinte de direito e de fato, sem que haja qualquer inconstitucionalidade nisso.²⁹

André Mendes Moreira também critica e questiona a orientação do STF, *ipsis litteris*:

[...] por que razão os empresários de outras plagas, quando da venda direta a cidadãos brasileiros, gozam da não incidência de IPI sobre seus

²⁹PAULSEN, Leandro. 2013, op. cit., p. 111-112, 124.

produtos, contrariamente do que deve ser observado – sob pena de pesadas autuações – pelas empresas aqui estabelecidas?... Importação de mercadorias é uma situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa das figuras do contribuinte de jure e de facto. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador (que paga o tributo que seria devido do exportador).³⁰

Resumindo a doutrina dominante, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem produzido acórdãos muito bem fundamentados no sentido da incidência do IPI na importação de produtos importados por pessoa física para uso próprio. Transcrevam-se, a título ilustrativo, as Ementas dos seguintes Acórdãos:

TRF4 T2, APELREEX 5003746-23.2012.404.7208, rel. Otávio Roberto Pamplona

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA. 2. É legítima a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio, por pessoa física, uma vez que a destinação final do bem não é relevante para a definição de incidência do tributo em questão. De qualquer sorte, a destinação do bem, no campo do direito tributário, deve ser aferida a partir da ótica do alienante e não do adquirente, sob pena de reconhecer-se forçosamente a inexigibilidade de todo e qualquer tributo incidente sobre produto adquirido por consumidor final, o que não guarda razoabilidade. 3. O fato de pessoa física possuir domicílio ou residência, e não estabelecimento, também não guarda nenhuma relevância para desqualificar a pessoa física importadora como contribuinte do IPI, nem mesmo como contribuinte do ICMS, na redação anterior à EC 33/2001, já que tal critério foi utilizado pela CF em sua redação anterior à referida EC tão somente para definir o ente federado destinatário da arrecadação, em contexto de guerra fiscal, e não para excluir a incidência dos impostos incidentes na importação. 4. Não há falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade. O fato de não haver uma operação sucessiva que permita o abatimento do valor pago na importação não conduz à conclusão de que o tributo, nesta hipótese, será indevido, pois tal conclusão equivaleria a conceder uma isenção de tributo, ao arrepio da lei. Nas importações para uso próprio, o importador age como substituto tributário do exportador que não pode ser alcançado pelas leis brasileiras, descaracterizando o IPI como tributo indireto, em tais hipóteses. 5. “O IPI tem caráter fortemente extrafiscal, constituindo instrumento de política econômica; logo a tributação no caso em tela surge como mecanismo de proteção ao Fisco contra fraudes e instrumento de preservação da isonomia e equidade no comércio internacional” STJ, REsp nº 794.352/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJe 10/2/2010). A pura e simples exoneração do tributo, sob a equivocada invocação do princípio da não cumulatividade, além de operar contrariedade à finalidade extrafiscal do tributo, acarreta ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que o veículo produzido no mercado interno passa a concorrerem condições desfavoráveis com os veículos importados, pois, neste caso, apenas o produto nacional seria tributado pelo IPI. Entendimento que se harmoniza

³⁰MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. ed. Noeses, 2010, pp. 187-188.

com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001 ao art. 155, §2º, IX, a, da Constituição Federal, o qual, relativamente ao ICMS, tributo da mesma espécie do IPI, dispôs que 'incidirá também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade'. Superveniência de Emenda Constitucional que tornou superado o entendimento antes consolidado na Súmula nº660 do STF e com base no qual aquela Suprema Corte em alguns julgados não submetidos à sistemática da repercussão geral excluiu a incidência do IPI na importação de veículo por pessoa física para uso próprio. Sentença parcialmente reformada.(DE 12/12/2012).

TRF4 T2 AC 5025182-80.2012.404.7000

Incide o imposto sobre produtos industrializados (IPI) na importação por pessoa física de bem industrializado para uso próprio, por aplicação conjugada dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da não cumulatividade.

Em relação à incidência do imposto estadual e distrital sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior e à importação de bens, mercadorias e serviços do exterior, cabe, ligeiramente, realçar o teor da norma constitucional do artigo 155, § 2º, IX, "a", com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, no sentido de poder incidir o ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Por sua vez, o artigo 2º, §1º, da Lei Complementar nº 87/1996, com redação dada pela Lei Complementar nº 114/2002, reza que o ICMS também incide sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

De modo que, atualmente, em face de aludidas alterações constitucionais e de lei complementar, bem como de leis ordinárias estaduais e distritais, incide o ICMS sobre importação de bens, mercadorias ou serviços, por pessoa física, mesmo que para uso próprio, sendo que, mesmo com essa emenda constitucional tão detalhada, impende notar que ela, explicitamente, não excluiu a aplicação, no caso, da não cumulatividade, de modo que não se pode afastar, totalmente, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal passar a não acolher tal incidência sob a alegação, já feita em relação ao IPI, do não cumprimento da característica do ICMS de ser não cumulativo.

No período anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001, o STF chegou a emitir a Súmula nº 660 no sentido da não incidir o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Espera-se, contudo, que os princípios constitucionais de vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes, da capacidade contributiva e da livre concorrência venham a ser levado em conta e venham, mesmo a, enfim, prevalecer no exame e análise da incidência do I. I., do IPI e do ICMS na importação de produtos por pessoa física para uso próprio, obstando-se assim um verdadeiro *dumping judicial*, uma discriminação inversa em prejuízo da economia nacional e de nossos trabalhadores.

Hodiernamente, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 661 com o seguinte verbete: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.”

Assim, no que tange ao fato gerador temporal do ICMS na importação, o STF tem decidido que esse imposto incidente sobre mercadoria importada no momento da ocorrência do fato gerador. CF, art. 155, § 2º, IX, letra a. O Plenário do STF, no julgamento do RE 193.817-RJ, em 23-10-96, por maioria de votos, firmou orientação segundo a qual, em se cuidando de mercadoria importada, o fato gerador do ICMS não ocorre com a entrada no estabelecimento do importador, mas, sim, quando do recebimento da mercadoria, ao ensejo do respectivo desembaraço aduaneiro.” (RE 224.277, 2ª T., DJ de 26-6-98).

Consoante jurisprudência assente de nossa Corte Constitucional, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado ou o Distrito Federal onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea ‘a’ do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.” (RE 299.079, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 30-6-04, 1ª Turma, DJ de 16-6-06). No mesmo sentido: RE 405.457, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-12-09, 2ª Turma, DJE de 5-2-10; AI 733.464-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25-8-09, 1ª Turma, DJE de 23-10-09; AI 663.936-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 30-6-09, 1ª Turma, DJE de 28-8-09; RE 598.051-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12-5-09, 2ª Turma, DJE de 29-5-09. Em sentido contrário: RE 224.277, Rel. Min. Néri da Silveira, julgamento em 25-5-98, 2ª Turma, DJ de 26-6-98.

3. CONCLUSÕES

Resta concluir pela cabal constitucionalidade das incidências do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação concernentes às importações de produtos estrangeiros efetuadas por pessoa física para consumo ou uso próprio.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao CTN**. vol. 1, São Paulo. Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 1. São Paulo. Saraiva, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e exportação no direito tributário**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2012.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo. Noeses, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14^a ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado e ESMAFE, 2012.

PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8^a edição, Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2013.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. In: MARTINS, Ives Gandra. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 1. São Paulo. Saraiva, 1998.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo. Resenha Tributária, 1980.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não-cumulatividade do IPI na importação de bem mediante leasing sem opção de compra. **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT**. São Paulo. V. 154. 2008.