



Gustavo Junqueira

A INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO

97

THE LEVYING OF IPI ON MOTOR VEHICLES IMPORTED BY INDIVIDUALS FOR THEIR OWN USE

Márcio Clemente Lima de Barros e Silva Filho
Hélio Sílvio Ourém Campos

RESUMO

Analisa a incidência do IPI sobre a importação de veículos automotores, realizada por pessoa física para uso próprio. Considera ainda as posições divergentes da doutrina nacional e dos argumentos de ambos os lados, adentrando na seara dos julgados das cortes regionais e dos tribunais superiores.

PALAVRAS CHAVE

Direito Tributário; veículo; importação; pessoa física; uso próprio; imposto; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

ABSTRACT

The authors assess the levying of tax (IPI) on motor vehicles imported by individuals for their own use. They also consider some contrary opinions on the national legal literature and discussions on both sides, analyzing both regional courts and higher courts decisions.

KEYWORDS

Tax Law; vehicle; import; individual; own use; tax; Tax on Manufactured Products – IPI.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de promover uma análise apurada acerca da incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI na operação de importação de veículo automotor por pessoas físicas para uso próprio.

Como o próprio nome já diz, o IPI é um imposto que incide sobre os produtos industrializados. No entanto, a Constituição Federal de 1988 – CF/88 não prevê, expressamente, a incidência do IPI na operação de importação de produtos industrializados, além de ser, demasiadamente, genérica quanto às características inerentes ao tributo.

Em consequência disso, o imposto sobre produtos industrializados é alvo de diferentes interpretações e várias controvérsias, o que faz dele um dos impostos mais complexos do Sistema Tributário Nacional.

dos tribunais regionais federais quanto à matéria abordada.

Paralelamente, as autoridades fiscais continuam a exigir o recolhimento do tributo, no desembaraço aduaneiro dos veículos importados, independentemente da pessoa do importador e da finalidade do bem, de acordo com as previsões do Código Tributário Nacional – CTN e do Regulamento Interno do IPI – RIPI/2010.

Diante desse cenário, a doutrina e a sociedade discute, sobretudo, o princípio da não cumulatividade a fim de explicar a incidência ou não do IPI na importação de veículos por pessoa física para uso pessoal.

No entanto, o presente trabalho irá mostrar as limitações desses argumentos, uma vez que a solução da problemática não se amarra, apenas, no princípio da não cumulatividade, mas em todas as características que compõem o perfil

de incidência em operações monofásicas, de acordo com várias características inerentes ao tributo. Por fim, trará recentes decisões da nossa Corte Regional (Tribunal Regional da 5ª Região), favoráveis à incidência do imposto.

Em suma, será elaborado um trabalho científico acerca do imposto sobre produtos industrializados, que, por meio da análise de duas posições divergentes, trará uma conclusão para a polêmica incidência do tributo nas operações de importação de veículos automotores por pessoa física para uso pessoal.

2 DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

2.1 HISTÓRICO

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI surgiu do antigo Imposto de Consumo, instituído na Constituição Federal de 1934. Para analisar suas características atuais, imperioso fazer uma breve exposição histórica do tributo nas Constituições Federais brasileiras.

A partir da Carta Magna de 1934, a União Federal passou a ter a possibilidade privativa de decretar o Imposto de Consumo de quaisquer mercadorias, exceto de combustíveis de motor de explosão, consoante previsão expressa no art. 6º, I, b, da aludida Constituição.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1946 manteve a competência da União para instituir o imposto sobre o consumo de mercadorias, porém, isentou os artigos classificados por lei como indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico de pessoas com capacidade econômica restrita, conforme prevê o art. 15, II, § 1º, do texto constitucional.

Importante exaltar que o imposto sobre consumo era cumulativo, pois incidia sobre cada venda, sem possibilidade de compensação, o que encarecia o processo produtivo e onerava, artificialmente, o preço final do produto.

Contudo, a Emenda Constitucional – EC n. 18, de 1º de dezembro de 1965, instituiu o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Doravante, o IPI passou a tributar operações, isto é, negócios jurídicos, com produtos industrializados, e não mais sobre o mero consumo, como acontecia.

A partir da EC n. 18/1965, o IPI tornou-se seletivo, em função da essencialidade do produto, e não cumulativo,

Além de garantir a competência tributária da União Federal, a Carta Magna atual impõe limites ao poder de tributar, por meio de critérios a serem observados na instituição e cobrança do imposto.

98

Ressalta-se também que o tributo não foi instituído com a finalidade primária de angariar fundos para o ente tributante, mas para possibilitar a intervenção estatal em diversos setores do país, por isso, possui prerrogativas típicas dos impostos extrafiscal.

Atualmente, porém, o IPI é o segundo imposto federal mais arrecadado, o que evidencia a relevância de sua receita (função fiscal) para os cofres públicos. Assim, discute-se aqui um expressivo montante, recolhido a título de IPI sobre inúmeros bens importados, com ênfase para os veículos de luxo.

O tema é objeto de debates acalorados na doutrina e na jurisprudência, uma vez que a importação de bens interessa à parcela mais favorecida da sociedade brasileira, refletindo no ajuizamento de inúmeras ações que abarrotam o Judiciário.

Por isso, desde 12 de abril de 2013, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal – STF reconheceu a repercussão geral da incidência de IPI sobre a importação de veículo destinada ao uso próprio.

Enquanto não há um entendimento definitivo e vinculante, persiste uma insegurança jurídica derivada das frequentes mudanças de posicionamento

constitucional do IPI.

Desse modo, será exposto o alcance da não cumulatividade no IPI, assim como a relevância de outras características do tributo na entrada de bens no território nacional, a fim de encontrar uma saída plausível para a problemática.

Abordaremos as características do IPI, desde a Constituição Federal de 1934, quando era denominado de “Imposto sobre Consumo”, até a nossa Carta Magna, bem como analisará importantes considerações sobre a operação de importação de produtos industrializados, à luz do CTN e do RIPI/2010.

Mais adiante, o segundo capítulo defenderá a não incidência do IPI ante o princípio da não cumulatividade e a necessidade de se configurar uma operação de natureza mercantil ou semelhante para incidir o tributo. Além disso, demonstrará as decisões de Turmas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que corroboram esse entendimento.

Por outro lado, o terceiro capítulo versará sobre a incidência do IPI em qualquer importação, independentemente da pessoa do importador e do destino dado ao produto, diante da própria sistemática

compensando-se o valor devido, em cada operação, com o montante suportado anteriormente, de acordo com a literalidade do art. 11, parágrafo único, da aludida Emenda.

Apesar dessas alterações, o Decreto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966, deixou claro que o imposto de consumo, regulado pela Lei n. 4.502/64, apenas passou a ser denominado “imposto sobre produtos industrializados”, nomenclatura que persiste no ordenamento atual.

Assim, o IPI não é imposto novo, mas, de uma nova “roupagem” dada ao imposto sobre consumo. Nesse diapasão, o jurista Hugo de Brito Machado explica (2011, p. 333-334): [...] *Esse imposto é exatamente o mesmo já existente no sistema tributário anterior. A única alteração, que foi introduzida pela Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, consistiu na mudança de nome, antes “imposto sobre consumo de mercadorias” (CF de 1946, art. 15, II), agora “imposto sobre produtos industrializados” (CF de 1988, art. 153, IV). Nenhuma alteração substancial, portanto, tendo-se em vista que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto.*

Por fim, a vigente Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, em seu art. 153, inc. IV, §§ 1º e 3º, manteve as disposições instituídas pela EC n. 18/65 e incluiu novas características que constituem o perfil ou figurino constitucional do IPI.

Além de garantir a competência tributária da União Federal, a Carta Magna atual impôs limites ao poder de tributar, por meio de critérios a serem observados na instituição e cobrança do imposto.

Logo, faz-se necessário esclarecer o texto da CF/88 e do Código Tributário Nacional – CTN com destaque para as operações de importação de produtos industrializados, a fim de adentrar no cerne da problemática.

2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

Da leitura do art. 153, IV, da CF/88, percebe-se que não há o conceito de produto industrializado. Todavia, a Carta Magna delega, em seu art. 146, III, *a*, à lei complementar a função de estabelecer as normas gerais em matéria tributária, principalmente sobre a definição dos tributos e de suas espécies, assim como seus respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Diante disso, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela CF/88 com *status* de lei complementar, define produto industrializado como o produto submetido a qualquer operação capaz de modificar sua natureza ou finalidade, ou até aperfeiçoar seu consumo, nos termos do art. 46, parágrafo único, do CTN.

Com efeito, o IPI poderá ser exigido pela Fazenda Nacional, quando houver negócio jurídico, ou seja, uma operação relativa a produto alterado por procedimento industrial.

Como o texto constitucional também não é explícito quanto ao fato gerador do IPI, poder-se-ia deduzir que o imposto incidiria, apenas, quando da saída do produto de estabelecimento industrial.

No entanto, o CTN estabelece outros fatos geradores do imposto, a saber: *Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

Da simples leitura, percebe-se que o legislador infraconstitucional prevê três fatos geradores para o IPI, porém, o presente trabalho irá ater-se apenas à incidência do IPI nas operações de importação.

Embora essa incidência hipotética do IPI decorra da importação de produtos industrializados estrangeiros, seu fato gerador restará caracterizado somente com a ocorrência de um ato denominado de desembaraço aduaneiro.

O art. 35, I, do Decreto 7.212/2010 – Regulamento do IPI – RIPI também coloca o *desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira* como fato gerador do IPI.

Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça – STJ tem entendimento pacífico de que é legítima a cobrança do IPI no desembaraço aduaneiro (BRASIL, STJ, AgRG no REsp 1141345).

Nesse contexto, convém esclarecer que importação consiste no processo de trazer, independente da finalidade, produtos ou mercadorias do exterior para o território nacional.

Quando esses produtos chegam ao país, obrigatoriamente, é realizado pelas autoridades fiscais um procedimento denominado “despacho aduaneiro de importação”, mediante o qual são conferidos todos os dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, conforme o art. 542, do Decreto 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro.

O último ato do despacho aduaneiro é chamado de “desembaraço aduaneiro”, no qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, de acordo com o art. 571, do Regulamento Aduaneiro.

É nesse momento, e não no registro da importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, que o legislador infraconstitucional possibilita a cobrança do IPI.

Aliás, o CTN definiu o desembaraço aduaneiro como o aspecto temporal do fato gerador do IPI para não coincidir com o Imposto de Importação – II, que tem como fato gerador a entrada do produto estrangeiro no território nacional.

Na teoria, os produtos essenciais, consumidos por todas as classes sociais, como arroz, feijão, água mineral e medicamentos, devem sofrer a incidência de alíquotas reduzidas ou até mesmo nulas [...]

Constatada a regularidade da importação, a conferência é concluída e a mercadoria é imediatamente liberada, consoante disposto no art. 48, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 680/2006.

Então, não restam dúvidas de que o fato gerador do tributo não decorre da saída do estabelecimento industrial, mas do desembaraço aduaneiro do produto estrangeiro importado.

Para melhor compreensão, é recomendável isolar as posições definidas pelo legislador, para verificar a hipótese e as consequências na chamada “regra-matriz de incidência tributária” – RMIT do IPI elaborada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho (2011).

Isso porque a norma tributária traz uma hipótese, que é um suposto fato, e consequências da ocorrência de tal fato. No caso em tela, a RMIT do IPI tem como hipótese a importação de produto industrializado oriundo do exterior (critério material),

por uma pessoa física ou jurídica.

Essa pessoa ou outra indicada por lei (sujeito passivo), deve, no momento do desembarço aduaneiro (critério temporal), nas repartições alfandegárias do país (critério espacial), recolher um valor a título de IPI, em favor da União Federal (sujeito ativo).

Em outras palavras, o contribuinte do IPI é o próprio importador ou quem a lei equiparar, como substituto ou responsável tributário, consoante o art. 51, I, do CTN. Por fim, o *quantum debeatur* é obtido pela aplicação da alíquota, definida na legislação, sobre o valor que servir de base de cálculo na operação (critério quantitativo).

De outra banda, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu as características essenciais do IPI, analisadas a seguir, que deverão nortear todas as relações jurídicas.

2.3 CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DO IPI

Como relatado, o constituinte originário fixou particularidades de observância obrigatória no momento da instituição do imposto sobre produtos industrializados.

Primeiramente, destaca-se a seletividade do IPI, o qual deverá ser seletivo em função da essencialidade do produto, como se infere do art. 153, § 3º, I, da CF/88, reproduzido no art. 48, do CTN.

Os doutrinadores Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2013, p. 95) explicam que: *Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado) ou do tipo de produto (se alimentício, de higiene, têxtil, etc.), sendo que o critério para tal seletividade é dada pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto.*

Isso posto, as alíquotas do IPI devem variar de acordo com a essencialidade do produto, sob pena de violação do mandamento constitucional.

o IPI é considerado um imposto indireto, uma vez que o custo é repassado pelo contribuinte de direito, aquele definido por lei, até o consumidor final, o qual arcará com o ônus da cadeia, na chamada "repercussão tributária".

Na teoria, os produtos essenciais, consumidos por todas as classes sociais, como arroz, feijão, água mineral e medicamentos, devem sofrer a incidência de alíquotas reduzidas ou até mesmo nulas (alíquota zero), enquanto que aqueles bens considerados supérfluos ou de luxo, como perfume, maquiagem e o caviar, além dos produtos de uso desaconselhado, como, por exemplo, bebidas alcoólicas e cigarros, devem ter alíquotas mais elevadas.

Logo, percebe-se que o constituinte originário idealizou certa justiça fiscal ao determinar a tributação rigorosa de bens supérfluos ou de uso desaconselhado e, por outro lado, ao reduzir a carga tributária dos produtos essenciais, tendo em vista que as classes mais favorecidas, teoricamente, consomem e pagam pelos produtos mais onerados pelo imposto.

Em tese, o IPI é graduado mediante a capacidade contributiva do consumidor e suas alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade do produto, numa escala de

zero a 330, de acordo com os Decretos 6.006/06 e 6.890/09, com alterações posteriores, que cuidam da tabela de incidência do IPI – TIPI.

Para Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 95), o princípio da seletividade está ligado diretamente à extrafiscalidade do IPI: *A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse político.*

Constata-se que o IPI é um importante instrumento de intervenção, sobretudo, na economia, uma vez que as alterações de suas alíquotas podem atender as necessidades de determinado segmento industrial ou de algum produto específico.

Devido ao caráter extrafiscal, a Constituição Federal permitiu a alteração e inclusive a majoração das alíquotas do IPI por ato do Poder Executivo, nos termos do art. 153, § 1º, da CF/88.

Em outras palavras, essa previsão constitucional excepcionou o IPI do chamado "princípio da legalidade", disposto no art. 150, da CF/88, vez que as alíquotas do tributo podem ser alteradas, sem edição de lei, apenas por meio de Decreto do Presidente da República, nos limites e condições legais.

Inclusive, o IPI majorado pode ser cobrado no mesmo ano da publicação do decreto presidencial, pois o legislador originário também o ressalvou do princípio da anterioridade do exercício financeiro, consagrado no art. 150, III, b, da CF/88.

No entanto, a partir da Emenda Constitucional n. 42/2003, a exigibilidade do imposto majorado só poderá acontecer após o prazo de 90 dias, contados da publicação do ato, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesial ou noventena.

Dessa maneira, enquanto o constituinte originário protegeu a função extrafiscal, o constituinte derivado tratou de defender os consumidores das majorações inesperadas do IPI. Importante explicar que este é o imposto federal mais arrecadado, atrás apenas do Imposto de Renda – IR.

Portanto, essa tutela mostra-se fundamental, visto que o IPI, além de ter uma função extrafiscal típica de imposto regulador, apresenta-se também como importante fonte de receita, repartida em favor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Ocorre, porém, que parte da doutrina, representada pelo jurista Hugo de Brito Machado (2011, p. 333), já entende pela predominância da função fiscal do IPI, nos dias atuais: *Parece, assim, incontestável a predominância, no IPI, da função fiscal, não obstante deva ser ele um imposto seletivo, em função da essencialidade dos produtos. Aliás, também aqui se pode notar que o legislador não tem levado em conta o preceito constitucional. A diversificação das alíquotas do IPI está, na prática, muito longe de fazer dele um imposto seletivo em função da essencialidade do produto. Mesmo a denominada função extrafiscal proibitiva, na prática, não se tem mostrado eficaz. Como já dissemos ninguém deixou de fumar ou de beber porque o IPI seja elevado relativamente ao cigarro e às bebidas. Pelo contrário, é sabido que a indústria de cigarros figura como o maior contribuinte desse imposto, sendo certo que o aumento do preço dos cigarros serviu, muitas vezes, para resolver os problemas do caixa do Tesouro Nacional.*

Da leitura, nota-se que o doutrinador exalta a ineficácia e o descumprimento do princípio da seletividade, porque as alíquotas, geralmente, não correspondem à essencialidade do produto ou não reduzem o consumo de produtos desaconselhados.

Ademais, o Texto Maior estabeleceu a imunidade do IPI, na exportação (art. 153, § 3º, III) e sua redução na aquisição de bens de capital (art. 153, § 3º, IV).

Por fim, cumpre explicar a não cumulatividade do IPI, que consiste na compensação do que for devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas anteriores, de acordo com previsão expressa do art. 153, § 3º, II, da CF/88, instituída desde a EC n. 18/1965.

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.

O art. 49, do CTN, disciplina a sistemática da não cumulatividade do imposto: *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. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

Da leitura, compreende-se o chamado “sistema de creditamentos”, por meio do qual o adquirente de produto industrializado deve registrar como crédito o valor do IPI incidente na operação. Em seguida, ao praticar a operação subsequente com produto industrializado, deve registrar como débito o montante devido a título de IPI.

Regularmente, no prazo estabelecido pela legislação, o mesmo contribuinte confronta os valores dos créditos com os débitos. Se os débitos forem maiores que os créditos, deverá recolher a diferença do imposto à Receita Federal. Mas, se verificar o contrário, deverá transferir o saldo do crédito remanescente para o período posterior.

Ato contínuo, o contribuinte da operação repassa o valor do IPI incidente na operação anterior, embutindo-o no preço final do produto, para o adquirente que irá, indiretamente, pagar o tributo.

Desse modo, o constituinte reduziu a carga tributária da produção ao transferir o ônus para o consumidor final, que pode ser chamado de “contribuinte de fato”, pois, suporta todo o tributo diluído no preço final do produto acabado.

Por isso, o IPI é considerado um imposto indireto, uma vez que o custo é repassado pelo contribuinte de direito, aquele definido por lei, até o consumidor final, o qual arcará com o ônus da cadeia, na chamada “repercussão tributária”.

Ante o exposto, a não cumulatividade consiste em técnica de tributação que permite ao contribuinte recolher somente o valor que agregou na respectiva etapa da cadeia produtiva, o que evita a tributação em cascata, ou seja, a incidência sobre valores já tributados em cadeias longas.

Por força da natureza vinculante de sua atividade de fiscalização e arrecadação tributária, as autoridades fiscais, dificilmente, deixam de cobrar o IPI no desembaraço aduaneiro de veículos importados por pessoa física para uso próprio.

Essa técnica deve ser aplicada do mesmo modo nas operações de importação. Nesse caso, o importador, industrial ou comerciante, recolhe o IPI no desembaraço aduaneiro do produto industrializado e pode creditar-se do respectivo valor para abatimento posterior, quando do pagamento de IPI na comercialização de produtos no mercado interno (PAULSEN; MELO, 2013).

No entanto, quando o importador é pessoa física e a importação é destinada ao uso próprio, doutrina e jurisprudência divergem quanto à extensão e à aplicação da não cumulatividade.

Portanto, há uma corrente que defende a não incidência do IPI na importação de veículos, por pessoa física para uso próprio, sobretudo, pela violação a não cumulatividade, enquanto que outra parcela aduz que o imposto incide em toda e qualquer importação, sem desrespeitar à Constituição Federal de 1988, como será visto a seguir.

3 A NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO

Preliminarmente, é importante ressaltar que a Receita Federal do

Brasil – RFB permite a importação de veículos automotores, fabricados no exterior, por pessoas jurídicas ou físicas. Porém, a pessoa física não pode importar, com habitualidade, uma quantidade de automóveis que revele a prática de comércio.

Em outras palavras, a pessoa natural pode, excepcionalmente e por conta própria, importar veículo estrangeiro para uso próprio, de acordo com a cartilha de informações ao contribuinte veiculada no portal eletrônico da Receita Federal (2009).

Com a evidente distinção entre a operação realizada por pessoa física e pessoa jurídica, a doutrina majoritária manifesta-se pela não incidência do IPI na importação de veículos para uso pessoal.

3.1 NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nesse contexto, convém esclarecer que a não incidência de um tributo consiste na inadequação do caso concreto com as hipóteses de incidência definidas pelo legislador, conforme lição de Hugo de Brito Machado (2011, p. 229, grifo nosso): [...] *configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.*

Assim, configura-se a não incidência quando não há previsão normativa para determinada situação atípica, o que impede a ocorrência do fato gerador e a formação da relação jurídica tributária.

A não incidência não se confunde com a isenção, uma vez que nesta a incidência do tributo acontece, mas a obrigação principal é dispensada por uma lei infraconstitucional, denominada de “lei isentiva”.

A título de exemplo, o art. 46, do CTN prevê as hipóteses de incidência do IPI. Caso ocorra alguma situação concreta não prevista no aludido dispositivo, será um caso de não incidência do IPI. Por outro lado, a ausência de cobrança de IPI sobre os automóveis de passageiros fa-

bricados no país, por imposição do art. 1º, da Lei n. 8.989/1995, é caso de isenção (CARDOSO, 2011).

De todo modo, para essa corrente doutrinária, a importação de veículos automotores por pessoa física, para uso próprio, é uma situação que não se enquadra na hipótese de incidência do tributo em questão.

Principalmente, porque o art. 153, § 3º, II, da CF/88, determina, expressamente, que o imposto será *não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores*, enquanto que, no caso concreto, não há possibilidade de compensação do IPI, tendo em vista que a pessoa física não realiza operações posteriores.

3.2 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Como já explanado no capítulo anterior, o contribuinte do IPI tem a prerrogativa constitucional de 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.

A técnica da não cumulatividade é de aplicação compulsória, inclusive na importação. Nesse caso, o IPI recolhido no desembaraço aduaneiro, gera ao contribuinte o direito ao crédito, que poderá ser descontado quando do pagamento do imposto em futuras operações no mercado interno.

Contudo, como o importador pessoa física não pratica nenhuma operação posterior, não pode creditar-se do IPI recolhido nem repassá-lo posteriormente. Por outro lado, industriais e equiparados, ou comerciantes de produtos fornecidos à indústria, nos termos do art. 51, II, e III, do CTN, podem compensar o valor pago com o imposto devido na saída dos seus produtos no mercado interno.

102

[...] o art. 152 da CF/88, ao estabelecer o princípio da não discriminação, proíbe a instituição de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Justamente em razão da impossibilidade de compensação, a doutrina majoritária defende a não incidência do IPI na importação de veículos automotores, para uso próprio, por pessoa física, não contribuinte do tributo.

Isso porque, mais do que uma característica, a não cumulatividade é considerada como um princípio constitucional tributário atrelado ao imposto sobre produtos industrializados, como ensina Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 9): *Alguns dos princípios previstos pela Constituição regem todo o ordenamento jurídico, sendo, conseqüentemente aplicados ao campo tributário: são os princípios constitucionais gerais. Outros, porém, regem especificamente o desempenho da função impositiva dos tributos pelas pessoas físicas: 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.*

Desse modo, a não cumulatividade rege a incidência pluri-

fásica do IPI e do ICMS, que incidem várias vezes ao longo de uma cadeia produtiva e são repassados ao consumidor final.

Tal princípio também pode ser considerado como um delimitador negativo, vez que afasta a incidência do IPI, nas hipóteses em que o sujeito não puder repassá-lo e, portanto, não permite a ocorrência da cumulatividade. Logo, ela, assim como as demais características do IPI, previstas no art. 153, § 3º, da CF/88, regula e limita a atuação do ente tributante.

Essa realidade não passou despercebida por Eduardo Domingos Bottallo (2002, p. 44), que foi incisivo ao afirmar que: *A não-cumulatividade é técnica que se volta contra a União, na medida em que cada incidência do imposto determina, inexoravelmente, o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. A expressão "compensando-se o que for devido" confere ao contribuinte, um direito de abatimento que serve de freio à ação do Poder Público, no caso deste pretender agir de modo a contrariar a Lei Maior, seja na instituição (ação legislativa), seja na cobrança (ação administrativa) do tributo em exame. Há, aqui, a atribuição ao contribuinte de um direito subjetivo: o de que o princípio seja fielmente observado, em cada caso.*

Da leitura, conclui-se que há uma relação simultânea entre a exigência do tributo pelo Fisco e o direito ao crédito, em favor dos contribuintes, que devem exigir, em cada caso, o fiel cumprimento do princípio.

Na situação em análise, porém, essa relação não existe, visto que a pessoa física importa o automóvel para uso próprio, sem intenção de comercializá-lo. Por isso, não há geração de créditos de IPI para compensação, visto que inexistem operações posteriores. Diante disso, o importador pessoa física não é contribuinte do imposto sobre produtos industrializados, mas mero consumidor.

De outra banda, o industrial ou comerciante computa, regularmente, os créditos do IPI com as entradas dos produtos e os débitos do IPI com as saídas desses, o que possibilita a compensação futura, conforme o mandamento constitucional.

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.

No primeiro caso, se o IPI incidir na operação, haverá, conseqüentemente, a cumulatividade do imposto, pois o consumidor não poderá compensá-lo em seguida. No segundo caso, o tributo incidirá na importação, já que a não cumulatividade poderá ser implementada, além da possibilidade de repassar o valor do tributo no preço do produto a ser vendido.

Nota-se, então, que o fato gerador e a não cumulatividade do IPI estão associados a uma atividade comercial ou equivalente, como será analisado a seguir.

3.3 INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE NATUREZA MERCANTIL OU ASSEMBLHADA

Como visto, a sistemática de creditamentos, instituída pelo princípio da não cumulatividade, decorre de uma atividade mercantil ou assemblhada para possibilitar a compensação do IPI, recolhido no desembaraço aduaneiro, com o imposto devido na saída do produto no mercado interno.

Ressalta-se que o fato gerador e, por conseguinte, a não cumulatividade do IPI, são consequências de uma operação de natureza comercial ou equivalente (CASTRO, 2007).

Diante disso, alega-se que o IPI não poderá ser exigido no caso em tela, uma vez que a pessoa natural importa o automóvel para uso próprio, sem qualquer intuito comercial.

Tal como se dá com o IPI, o fato gerador do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS decorre da mercancia, por isso Roque Antonio Carraza (2011, p. 86) entende pela não incidência também desse imposto na importação por particular: *Deveras, a importação de bem por particular, sem caráter de habitualidade, qualquer que seja sua finalidade (v.g., para uso próprio), não tem por escopo atividades mercantis. Noutros falares, tal importação não é relativa à importação de mercadorias.*

A propósito, cumpre explicar que os mesmos fundamentos, os quais afastam a incidência do IPI na importação de bens para consumo, produzem efeitos sobre o ICMS.

Ocorre, porém, que o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 33/2001, alterou a redação da CF/88 para impedir que qualquer importação escape da incidência do ICMS.

Ocorre, porém, que o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 33/2001, alterou a redação da CF/88 para impedir que qualquer importação escape da incidência do ICMS.

Apesar disso, já sob a vigência da EC n. 33/2001, o STF, em 24 de setembro de 2003, editou a Súmula 660, sob o fundamento de que *não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*, o que evidencia a controvérsia.

Em que pese à semelhança com o ICMS, salienta-se que não há previsão constitucional que imponha a cobrança do IPI na importação por pessoa física, não contribuinte do imposto.

Pelo contrário, vislumbra-se a ausência de subsunção, ou seja, a importação de automóveis por pessoas físicas, para uso pessoal, não se enquadra na norma legal, porque apenas estabelecimentos poderiam compensar o IPI recolhido.

Aliás, o art. 51, parágrafo único, do CTN, considera como contribuinte autônomo do imposto qualquer estabelecimento importador, sem fazer menção à pessoa física, que tem simplesmente domicílio ou residência.

Assim, ao designar o contribuinte do imposto, o legislador optou pelo industrial ou comerciante que tem estabelecimento e pode utilizar, na operação seguinte, o crédito recolhido no desembaraço aduaneiro.

Sob o fundamento da ausência de mercancia e da incidência exclusiva sobre estabelecimentos, as Turmas do STJ modificaram seu posicionamento e passaram a acompanhar as do STF, que alegam desrespeito ao princípio da não cumulatividade caso haja tal tributação na importação por pessoa física.

3.4 PRECEDENTES DAS TURMAS DO STF E DO STJ

Em consonância com essa parcela majoritária da doutrina, as duas Turmas do Supremo Tribunal Federal concluem pela não incidência do IPI na importação de veículos, por pessoa física para uso próprio, como se infere dos precedentes abaixo: *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. (BRASIL, STF, AgRg no RE 550170, Rel. Ricardo Lewandowski, 2011). 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. (BRASIL, STF, AgRg no RE 255090, Rel. Ayres Britto, 2010).*

Percebe-se que os precedentes afastam a cobrança do IPI nessas operações, sob o único fundamento da necessidade de aplicação do princípio da não cumulatividade, por ser inerente ao IPI, de acordo com a explanação anterior.

Aliás, a 1ª Turma do STF, à unanimidade, entendeu pela não incidência de IPI na importação de equipamentos médicos por uma clínica radiológica, em acórdão da relatoria do Ministro Dias Toffoli, publicado em 26 de abril de 2013: *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, 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. (BRASIL, STF, AgRg no RE 643525, Rel. Dias Toffoli, 2013).*

Da leitura do acórdão supra, depreende-se que o critério material para incidência do IPI não decorre do simples ingresso do produto no país, já que não é um imposto próprio do comércio exterior, mas sobre a produção de produtos industrializados.

Lembrou-se também que, diferentemente do que ocorre com o ICMS, não existe dispositivo constitucional que ampare a ocorrência do fato gerador do IPI na importação para uso próprio.

Por fim, destaca-se que, em seu voto, o Ministro Dias Toffoli foi incisivo ao afirmar que *pouco importa se o importador é pessoa física ou pessoa jurídica prestadora de serviços, o que importa é que ambos não sejam contribuintes habituais do imposto.*

Portanto, além de inédita, essa decisão exalta a não incidência do IPI na importação de bens em geral por contribuinte não habitual do imposto, seja por pessoa física ou até mesmo por pessoa jurídica.

Atualmente, as duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça também têm entendido pelo não recolhimento do tributo, sob o argumento de que o fato

gerador do IPI seria uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, como se pode observar nos recentes precedentes abaixo: *TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. 1. Na importação de bem por pessoa física para uso próprio não incide IPI, porquanto a operação não ostenta natureza mercantil ou assemelhada. Precedentes do STF e do STJ. 2. Agravo Regimental não provido (BRASIL, STJ, AgRg no REsp 1416066, Rel. Herman Benjamin, 2014). 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. (BRASIL, STJ, AgRg no REsp 1369578, Rel. Sérgio Kukina, 2013).*

Apesar da orientação jurisprudencial dos tribunais superiores, a discussão ainda não foi dizimada, pois está pendente de pronunciamento do Pleno do STF há mais de um ano.

Em 13 de abril de 2013, o Plenário Virtual da Corte, por maioria, reconheceu a repercussão geral da matéria abordada, no RE 723.651, uma vez que o assunto é passível de repetição em inúmeros processos, demanda que cobra um posicionamento definitivo do STF.

Até uma decisão vinculante no sentido contrário, as autoridades fiscais continuam a exigir, no desembaraço aduaneiro, o recolhimento do IPI, independentemente da pessoa do importador.

3.5 IMPETRAÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA

Por força da natureza vinculante de sua atividade de fiscalização e arrecadação tributária, as autoridades fiscais, dificilmente, deixam de cobrar o IPI no desembaraço aduaneiro de veículos importados por pessoa física para uso próprio.

A atuação do fisco é amparada por normas infralegais, que permitem a cobrança do tributo sobre qualquer importação de bens provenientes do exterior, inclusive no caso em debate.

Por isso, antes mesmo de o veículo chegar ao Brasil, os importadores geralmente impetram mandado de segurança preventivo com pedido de liminar, ante o receio da exigência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro.

Os impetrantes desse remédio constitucional aduzem que a operação de importação se encontra na iminência de ser obstada por ato inconstitucional e abusivo, a ser praticado pelas autoridades fazendárias, consubstanciado na cobrança do tributo em desconformidade com o princípio da não cumulatividade, que, na prática, impedirá o desembaraço aduaneiro do veículo importado.

Insta lembrar que o mandado de segurança deve estar amparado de toda a documentação, a título de prova pré-constituída, que demonstre que a importação é realizada, de fato, por pessoa física para uso próprio.

Contudo, alguns magistrados entendem que a complexa

dilação probatória é incompatível com o rito do mandado de segurança, o que exige o ajuizamento de ação anulatória a fim de demonstrar a regularidade da importação.

Com esse entendimento, certos magistrados concedem uma ordem mandamental para a autoridade fazendária se abster de cobrar o IPI sobre a importação do veículo, bem como de impedir o desembaraço aduaneiro do automóvel, sob as justificativas expostas.

No entanto, outros indeferem o pedido, defendendo a incidência do IPI na importação de veículos por pessoa física, ainda que seja para uso próprio, ante os fundamentos expostos a seguir.

4 A INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR A DESTINATÁRIO FINAL

4.1 A IRRELEVÂNCIA DA PESSOA DO IMPORTADOR E DA DESTINAÇÃO DADA AO PRODUTO

Em oposição ao entendimento verificado no capítulo anterior, há outra corrente doutrinária que defende a legitimidade da cobrança do IPI na importação de qualquer produto industrializado, independentemente da pessoa do importador ou da destinação dada ao produto importado.

Para essa parcela, não há qualquer dispositivo no texto constitucional que impeça a materialização do imposto sobre importações realizadas por pessoa física para uso próprio.

Por sua vez, o CTN estabelece fatos geradores e contribuintes perfeitamente aplicáveis ao caso concreto. O art. 51, I, do Código, prevê que o contribuinte do IPI é o importador ou quem a lei equiparar, o qual deverá recolher o imposto, no momento do desembaraço aduaneiro, sobre o produto industrializado de origem estrangeira, de acordo com a inteligência do art. 46, I, do CTN.

Nesse sentido, os arts. 24, I, 35, I e 39 do RIPI/2010 regulamentam a cobrança do IPI, quando produtos industrializados de origem estrangeira ingressam no território nacional: *Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte: I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; [...] Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º): I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; [...] Art. 39. 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.*

Da simples leitura, percebe-se que não há qualquer distinção entre o importador pessoa física e o importador pessoa jurídica, por isso, o contribuinte do IPI é aquele que promove a entrada do produto estrangeiro no país, independentemente das suas condições pessoais.

Ademais, nenhum dispositivo diferencia a importação para comercialização daquela para uso próprio, até porque a finalidade da operação só é verificada depois da ocorrência do fato gerador, o que é desprezível para a incidência do IPI.

Inclusive, o art. 152 da CF/88, ao estabelecer o princípio da não discriminação, proíbe a instituição de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Assim, a destinação final do veículo não é relevante para a definição da incidência do tributo em questão.

Na verdade, como a industrialização do produto ocorre no

exterior, o legislador estabeleceu, expressamente, a incidência do IPI. Ademais, imputou ao importador a função de recolher o IPI sobre o produto de origem estrangeira, no seu ingresso ao território nacional, uma vez que as etapas anteriores não podem ser alcançadas pela legislação tributária nacional.

Diante da literalidade dos dispositivos no CTN e das normas infralegais, as autoridades fazendárias exigem o recolhimento do IPI, no desembaraço aduaneiro, sobre o automóvel importado por pessoa física para uso pessoal, pois, o contribuinte do imposto é o próprio importador. Aliás, não há violação ao princípio da não cumulatividade, de acordo com a exposição posterior.

4.2 A INCIDÊNCIA ÚNICA DO IPI E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Segundo os defensores da incidência do IPI, não há qualquer desrespeito ao princípio da não cumulatividade, esculpido no art. 153, § 3º, II, da CF/88.

Como elucidado, a técnica da não cumulatividade é aplicada aos impostos plurifásicos (IPI e ICMS) a fim de evitar a tributação em cascata, isto é, a incidência do IPI sobre valores já tributados, na medida em que permite o contribuinte creditar-se do tributo recolhido.

Por meio da compensação do tributo suportado, o constituinte refreou a cumulatividade do IPI em cadeias produtivas longas, o que implicava ônus tributário muito elevado antes da EC 18/1965.

Por outro lado, não impediu a incidência única do IPI, caso não haja outras etapas na cadeia de produção/circulação, tendo em vista que é logicamente impossível a cumulação do imposto, como bem ensinam Leandro Paulsen e José Soares de Melo (2013, p. 112): *A não cumulatividade é instrumento que visa a evitar os efeitos demasiadamente onerosos da cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentais das anteriores. De modo algum, impede uma primeira e única incidência. Nota-se que o IPI deve ser não cumulativo também nas operações internas e que, aqui, incide na saída do produto industrializado mesmo quando o adquirente é consumidor final.*

De acordo com esse entendimento, a não cumulatividade veda, exclusivamente, a cumulação de incidências su-

cessivas do IPI sobre o mesmo bem, mas não proíbe a primeira e única incidência do imposto que ocorre no desembaraço aduaneiro.

No caso em debate, a importação consiste em uma única etapa, vez que o veículo é importado para uso pessoal. Porém, a ausência de operação posterior não viola a não cumulatividade, pois o tributo não incide várias vezes sobre o mesmo bem.

Apesar de não haver outra etapa para compensar o que foi recolhido a título de IPI, não há também etapa ulterior para ocorrer nova incidência e novo débito (GÔUVEA, 2011).

Do mesmo modo, o estabelecimento industrial ou comercial que importar veículo automotor, para integralizar seu ativo, terá que recolher o IPI no desembaraço aduaneiro, mesmo sem haver a comercialização e, conseqüentemente, uma nova etapa para abatimento do imposto.

De outra banda, caso o IPI não incidisse nas importações destinadas ao uso próprio, o princípio da não cumulatividade seria equivalente à norma de imunidade que impediria a incidência de imposto em operações monofásicas.

Portanto, apenas uma compreensão distorcida do princípio da não cumulatividade afastaria a incidência do IPI sobre essas importações, pois tal sistemática não exonera a pessoa física, que como consumidor final deverá suportar o encargo do tributo.

4.3 O IMPORTADOR COMO CONSUMIDOR FINAL DO VEÍCULO

Como visto, o IPI é um imposto indireto, cujo ônus econômico é repassado integralmente ao consumidor final, que é aquele que sofre com a repercussão tributária, conforme a própria CF/88.

In casu, alega-se que o consumidor final é o próprio importador, porque importa o veículo para fruí-lo, sem qualquer intenção comercial, e carrega todo o ônus da obrigação tributária.

Aplica-se o raciocínio na compra de veículo de procedência estrangeira em qualquer concessionária do país, tendo em vista que o adquirente irá pagar todos os impostos agregados no valor do automóvel.

A título de exemplo, tome-se o caso de uma pessoa física que pretende adquirir veículo "Range Rover Sport", da marca Land Rover, do modelo de entrada

"Supercharged", fabricado na Inglaterra. O sujeito terá duas alternativas:

comprar o veículo em uma das concessionárias da Land Rover espalhadas pelo Brasil;

importar, por conta própria, automóvel idêntico de algum fornecedor estrangeiro.

Caso o IPI deixe de incidir na importação, o consumidor, certamente, irá optar pela segunda opção, pois saltam os olhos a vantagem econômica do veículo trazido do exterior, em detrimento daquele vendido no Brasil.

Diante disso, várias importadoras nacionais, atentas ao posicionamento da jurisprudência, oferecem veículos novos de luxo, a serem importados em nome do adquirente, por um preço final sem o IPI.

Para ter uma ideia, a importadora "Basel Imports" oferece a "Range Rover Sport" importada por R\$ 326.000,00, preço que inclui todos os custos de ponta-a-ponta: transporte, todas taxas e impostos de importação e trâmites, taxas aduaneiras, assessoria, advogado e outros custos, de acordo com seu portal eletrônico.

Por outro lado, o mesmo modelo do veículo é vendido, nas concessionárias da Land Rover, instaladas no Brasil, por R\$ 442.000,00, ou seja, R\$ 116.000,00 mais caro.

Ante o exposto, a não exigência do IPI sobre o veículo importado, causaria sérios prejuízos às concessionárias locais e violaria diversos princípios constitucionais, como será visto a seguir.

4.4 OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SELETIVIDADE E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI

Como bem retratado, a não incidência do IPI na importação, dispensaria o importador pessoa física de recolher o tributo sobre o veículo importado, enquanto o consumidor do mesmo veículo, adquirido nas concessionárias brasileiras, paga todos os tributos embutidos no preço final.

Então, a dispensa do IPI representaria um incentivo à importação, visto que o importador/consumidor teria um tratamento diferenciado e vantajoso. Além disso, a medida privilegiaria a indústria estrangeira, pois forneceria veículos mais atrativos e competitivos, em detrimento da indústria automotiva brasileira, que vive uma fase de modernização.

Por sinal, a “BMW” iniciou a construção da sua fábrica no estado de Santa Catarina, a “Audi” anunciou que fabricará os modelos “A3 sedã” e “Q3” no estado do Paraná, a partir de 2015, já a “Mercedes-Benz” declarou que produzirá automóveis em Itapetininga-SP e, por fim, a “Jaguar Land Rover” confirmou que instalará uma fábrica em Itatiaia-RJ em 2016, consoante noticiado pelo portal G1.

Ainda assim, os modelos importados, diretamente do exterior, sem incidência do IPI, teriam preços mais atrativos, em comparação aos veículos fabricados no Brasil, pois, além do exorbitante custo de produção local, as fábricas estarão sujeitas à expressiva carga tributária nacional representada pelo imposto sobre produtos industrializados.

Tal situação refletiria num tratamento desigual entre consumidores e impediria a concorrência justa e igualitária no setor de grande importância da economia nacional, e, conseqüentemente, o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, § 3º, II, da CF/88, seria violado.

Por outro ângulo, a não incidência do tributo acabaria por privilegiar pessoas com maior poder aquisitivo, visto que a importação só é atrativa para bens de alto valor agregado. Em prejuízo, o consumidor com menor recurso financeiro, sem alternativa, paga, de fato, todos os tributos na compra do veículo nacional.

Em outras palavras, apenas a parcela mais favorecida da sociedade brasileira passaria a adquirir veículos de luxo sem pagamento do IPI, o que desrespeita o princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145. § 1º, da Constituição Federal de 1988.

Ademais, as alíquotas do IPI devem ser seletivas, de acordo com a essencialidade do produto. Assim, artigos de uso comum, consumidos por todas as classes sociais, devem ter alíquotas reduzidas, ou até mesmo zeradas. Por outro lado, os bens de luxo devem ter as alíquotas mais elevadas.

[...] estabelecimento industrial ou comercial que importar veículo automotor, para integralizar seu ativo, terá que recolher o IPI no desembaraço aduaneiro, mesmo sem haver a comercialização [...]

Diante da determinação constitucional, as alíquotas do IPI são mais elevadas para os veículos de luxo, em relação aos automóveis populares, adquiridos dentro do território nacional.

Ora, o automóvel importado não é bem essencial, que deva receber tratamento privilegiado e ficar isento do tributo, por isso, a dispensa do IPI sobre tal bem de luxo também agrediria o princípio da seletividade, previsto no art. 153, § 3º, I, da CF/88.

Portanto, os adeptos desta corrente repisam que a cobrança do imposto não decorre da mera necessidade de angariar fundos para o Tesouro Nacional. Na verdade, resulta da função extrafiscal do IPI, responsável pela equiparação entre os produtos importados e aqueles fabricados no país, que passam a ser tributados com as mesmas alíquotas.

Nesse diapasão, Misabel Derzi (2006, p. 341-342), em nota de atualização à obra do saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, retrata bem a necessidade de incidência tanto do IPI quanto

do ICMS nas importações de produtos industrializados: *Como se sabe, o imposto de importação e o imposto de exportação não tem objetivos fiscais, mas predominantemente extrafiscais, de evidente defesa da produção interna, que, muitas vezes, não tem competitividade em face dos produtos, de proteção às dívidas e ao equilíbrio da balança comercial. Entretanto, a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços (ICMS) na importação não tem objetivos protecionistas, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de modo que os produtos e serviços importados cheguem ao país livre de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre da incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de fazer incidir o IPI sobre a importação de produtos industrializados.*

Logo, a doutrina abalizada deixa transparecer que a incidência do IPI sobre a importação de produtos industrializados é vital para a concorrência dos veículos nacionais em face dos estrangeiros, que são desonerados de tributos pelo seu país de origem.

Assim, a incidência de tributos, literalmente, extrafiscais, como o imposto de importação (II) e o imposto de exportação (IE), em conjunto com a incidência dos impostos internos, como o IPI e o ICMS, visam à igualdade e à paridade na tributação dos produtos no território nacional.

Todavia, caso se afaste a incidência de um dos tributos internos, os impostos extrafiscais também perderiam sua finalidade protetora, visto que o produto importado seria bem mais competitivo em relação ao produto nacional (GOUVÊA, 2011).

Para completar, o Ministro Castro Meira, em voto proferido em sede de Recurso Especial (BRASIL, STJ, REsp 794.352, Rel. Ministro Castro Meira, 2010), explicou que o IPI tem caráter predominantemente extrafiscal, por isso constitui instrumento de política econômica, que surge como um mecanismo de proteção do fisco contra fraudes e constitui mecanismo de preservação da igualdade e equidade do comércio internacional.

Assim, com base nos argumentos apresentados, não só a Fazenda Nacional que defende a exigência do IPI na importação de veículos por pessoa física, mas também tribunais regionais federais, com destaque para nosso TRF da 5ª Região consoante será confirmado a seguir.

4.5 O ENTENDIMENTO DO TRF DA 5ª REGIÃO

A incidência do IPI na importação de veículos a destinatário final destoa da jurisprudência atual e majoritária do STF e do STJ. Todavia, é defendida por Cortes Regionais, com enfoque para o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cujas turmas têm precedentes recentes, que determinam a cobrança do imposto no desembaraço aduaneiro: *TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA. PIS/COFINS – IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/04. VALOR ADUANEIRO. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. É devida a incidência do IPI nos casos de importação de veículo automotor, por pessoa física, para uso próprio, pois o desembaraço aduaneiro se insere entre os fatos geradores do referido tributo, o qual incide sobre o produto e não sobre a atividade de comercialização ou fabricação, sendo*

irrelevantes a natureza do importador e o seu objetivo. 2. A se admitir a tese do impetrante, chegar-se-ia à conclusão de que em nenhuma hipótese haveria a incidência do IPI, pois o consumidor final que adquire um veículo importado, ou mesmo nacional, em uma concessionária, também o faz para uso próprio, não havendo outra operação de comercialização ou industrialização, de modo que, reconhecer a não incidência do imposto para aquele que compra o produto diretamente no exterior, viola o princípio da isonomia, além de atentar contra o interesse público e a proteção da indústria nacional. [...] 4. Remessa oficial e apelação parcialmente providas. (BRASIL, TRF5, PJE nº 08026248520134058300, APELREEX/PE, Rel. Convocado Raimundo Alves de Campos Jr, 2014). TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO PARA USO PRÓPRIO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. PRECEDENTES DO STJ. ART. 46 DO CTN. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 153 DA CF. PRECEDENTES DOS TRFs. 1 – Mandado de segurança que visa à liberação de veículo importado por pessoa física para uso próprio sem a incidência do IPI. 2 – O Plenário Virtual do STF reconheceu a existência de repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário 723651, em que se discute a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo automotor por pessoa física e para uso próprio. 3 – O art. 46 do CTN pressupõe uma operação com o produto industrializado e a matriz constitucional do IPI não é a industrialização, mas a existência de produto industrializado e é sobre a circulação de produto industrializado que incide o IPI a exemplo do ICMS, e a fim de viabilizar sua incidência, o inciso II, do parágrafo 3º, do art. 153, da CF prescreve que o imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. 4 – Examinando a matéria à luz do que dispõe o art. 153, IV da CF é de se considerar que o fato gerador do IPI pressupõe a existência de produto industrializado, cujo conceito está no parágrafo único do art. 46 do CTN e no art. 3º da Lei nº 4.502/64 e o fato gerador se concretiza nos momentos indicados nos incisos I a III, do art. 46 do CTN. 5 – Portanto, o contribuinte do IPI na importação, poderá ser qualquer pessoa, seja física ou jurídica, que pratique a ação

de importação de produto industrializado, materializada no momento do desembarço aduaneiro através da declaração de importação, devidamente registrada do SISCOMEX. 6 – Precedentes do STJ. 7 – Embora não haja previsão constitucional explícita sobre a incidência do IPI nas importações, o CTN e o Regulamento do IPI prevêm como fato gerador do imposto o desembarço aduaneiro, de produtos importados, tendo como contribuinte o importador (pessoa física ou jurídica). 8 – Precedentes dos Tribunais Regionais Federais no sentido da incidência do IPI sobre a importação de veículo novo por pessoa física para uso próprio, independentemente do fato de praticar ou não atividade mercantil ou assemelhada vinculada ou não ao bem importado. 9 – Apelação e remessa oficial providas. (BRASIL, TRF5, Processo nº 00123262520124058300, APELREEX 27395/PE, Rel. Rogério Fialha Moreira, 2013). PROCESSUAL CIVIL. AGTR. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. ULTRA-ATIVIDADE DOS FEITOS DO ACÓRDÃO DESTA CORTE REGIONAL PROFERIDO EM SEDE DE AGTR. PLAUSIBILIDADE DA TESE INVOCADA NO RECURSO DE APELAÇÃO. AUSÊNCIA. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA TURMA DESTA TRF DA 5ª REGIÃO. INCIDÊNCIA DE IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. AGTR IMPROVIDO. [...] 4. Entretanto, verifica-se que a douta Primeira Turma alterou o seu entendimento relativo à matéria objeto do processo originário, posicionando-se, atualmente, à unanimidade, pela incidência do IPI nas operações de importação de veículo para uso próprio por pessoa física (AC523104/CE, DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO CAVALCANTI, Primeira Turma, JULGAMENTO: 26/04/2012, PUBLICAÇÃO: DJE 04/05/2012 – Página 156). forma que a tese exposta pelo ora agravante em seu recurso de apelação não mais se reveste de forte plausibilidade, afastando o fumus boni iuris necessário à atribuição do efeito suspensivo ao recurso por ele interposto. 5. AGTR improvido. (BRASIL, TRF5, PJE nº 08001228120124050000, AgTr. Rel. Manoel Erhardt, 2012).

Ante o exposto, parte da doutrina, bem como das Turmas das Cortes Regionais, com destaque para o TRF5, tem entendi-

mento pela incidência do IPI quando da importação é realizada por pessoa física para uso próprio do veículo automotor.

Para os defensores dessa tese, a incidência do IPI decorre da imposição do CTN e das leis infralegais, sem afetar o princípio da não cumulatividade e qualquer outro dispositivo constitucional. De outra banda a exigência do imposto, é fundamental para preservar o princípio da isonomia, capacidade contributiva e seletividade, decorrentes da função extrafiscal do tributo.

5 CONCLUSÃO

Como relatado, a partir da EC n. 18/1965, o imposto sobre produtos industrializados tornou-se seletivo, em função da essencialidade do produto, e não cumulativo. Com isso, possibilitou-se a compensação do valor devido, em cada operação, a título de IPI com o montante cobrado nas etapas anteriores.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 manteve a competência da União Federal para instituir o IPI, como também preservou suas características específicas, que devem ser observadas tanto pelo legislador quanto pelo ente tributante.

Percebeu-se, então, que a Carta Magna não dispõe sobre o fato gerador do IPI, mas, com fulcro em seu art. 146, III, *a*, delegou essa função ao CTN, que estabelece três fatos geradores para o tributo em questão, dentre eles o desembarço aduaneiro do produto industrializado de origem estrangeira.

No entanto, a doutrina majoritária, com amparo de precedentes de turmas dos tribunais superiores, defende que o IPI não pode ser exigido na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio, pois é uma situação que não se enquadra na hipótese de incidência do tributo em questão.

Primeiramente, porque viola o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, uma vez que pessoa física importa o veículo para uso pessoal e, portanto, não pode compensar o valor do IPI recolhido nem repassá-lo posteriormente.

Alega-se também que o fato gerador do IPI, assim como sua não cumulatividade, decorre de uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, inexistente na importação a destinatário final.

De outra banda, parte da doutrina entende que o IPI deve incidir na importação, independentemente da pessoa do importador ou da destinação dada ao produto importado, de acordo com previsão expressa do CTN e do RIPI/2010.

Além disso, declara-se que não há desrespeito ao princípio da não cumulatividade, tendo em vista que a sistemática não impede a incidência monofásica do tributo.

Essa corrente afirma que o importador pessoa física é o destinatário final da operação, logo, deverá suportar todo o ônus econômico do imposto indireto.

Por fim, justifica-se que a exigência do IPI, no caso em comento, está em conformidade com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da seletividade, que decorrem da extrafiscalidade do IPI.

Em que pesem os argumentos da doutrina majoritária e os precedentes das Turmas do STF e STJ, a conclusão a que o presente trabalho chega é pela incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física, ainda que para uso próprio.

De acordo com o estudo, não há qualquer dispositivo no ordenamento pátrio e na legislação que afaste a incidência do imposto na importação seja por pessoa física seja por pessoa jurídica. Pelo contrário, o legislador estabeleceu expressamente que o IPI incide por ocasião do desembaraço aduaneiro, sem distinguir a pessoa do importador e a finalidade da importação.

Isso porque o importador atua como substituto tributário na importação, com a obrigação de recolher o imposto sobre o produto de origem estrangeira, no seu ingresso ao território nacional, uma vez que as etapas de industrialização ocorreram no exterior e não podem ser alcançadas pela legislação tributária nacional.

Ademais, realmente, não faz sentido afastar a tributação por inadequação ao princípio da não cumulatividade, vez que a prerrogativa constitucional de compensação foi introduzida para evitar a incidência do IPI sobre valores já tributados, nas cadeias longas, e não para extinguir a tributação monofásica do imposto.

No caso em apreço, não há várias etapas, mas uma única e última operação, o que impossibilita, obviamente, a ocorrência de cumulação.

Na condição de consumidor final, o importador não pode compensar o tributo recolhido, pois deve suportá-lo por inteiro, ante o fenômeno da repercussão tributária, típica dos tributos indiretos.

Por óbvio, o sujeito, que paga à importadora certo valor por um veículo a ser adquirido no exterior, deve ser tratado da mesma forma do consumidor que compra automóvel idêntico em uma concessionária instalada no Brasil.

Por isso, conclui-se que a problemática não se amarra apenas no princípio da não cumulatividade, como aduzem doutrinadores e o próprio STF, mas no fato gerador do IPI e em aspectos políticos, sociais e econômicos.

Apesar da arrecadação significativa do IPI, é inegável sua função extrafiscal, como instrumento de intervenção na sociedade e na economia brasileira.

Desse modo, a incidência do IPI serve para impedir o tratamento desigual do veículo importado, que chega desonerado de tributos ao país, além de equiparar os consumidores de veículos, os quais se encontram em situação equivalente, em respeito ao princípio constitucional da isonomia.

A tributação, também, evita favorecer apenas a elite brasi-

leira, visto que a operação de importação de bens só é atrativa, do ponto de vista econômico, para produtos com alto valor agregado, ou seja, para os veículos de luxo, consoante com o princípio da capacidade contributiva e, assim, com o princípio da seletividade.

Nesse sentido, várias Turmas de Cortes Regionais, com evidência para a Primeira, Terceira e Quarta Turma do TRF da 5ª Região, alteraram, recentemente, o entendimento pela incidência do IPI nessas operações, sob o fundamento de que a tributação decorre da imposição do CTN, sem haver qualquer violação ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Violação à Constituição Federal só existiria, caso se admitisse a não incidência do IPI, uma vez que os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da seletividade seriam afetados.

Cumprido, então, aguardar o Supremo Tribunal Federal dirimir a questão, com expectativa na apreciação mais ampla das premissas estudadas e, conseqüentemente, na mudança de posicionamento, sobretudo, ante o novo quadro de ministros.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BASEL Imports: banco de dados. [Simulação do valor para importação de carros]. Disponível em: <http://baselimports.com/carros/modelos.php?id_veiculo=15&id_categoria=3>. Acesso em: 15 abr. 2014.
- BOITEUX, F. N. A incidência do IPI na importação para uso próprio. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, p. 23-38, out. 2011.
- BOTTALLO, E. D. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- _____. *PI: Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. Código tributário nacional. *Coleção conjugados 3 em*: tributário, processo civil e Constituição Federal. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao3.4.htm>. Acesso em: 14 abr. 2014.
- _____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 6 abr. 2014.
- _____. Emenda Constitucional n. 18, de 6 de dezembro de 1965. Reforma do sistema tributário. Brasília, *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 6 dez. 1965. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/19601969/emenda_constitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 14 abr. 2014.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Org.: Alexandre de Moraes. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília, *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 12 dez. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm>. Acesso em: 14 abr. 2014.
- _____. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 19 dez. 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 14 abr. 2014.
- _____. Decreto n. 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 29 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2006/dec6006.htm>>. Acesso em: 5 abr. 2014.
- _____. Decreto n. 6.759 [Regulamento aduaneiro], de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 6 fev. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2009/dec6759.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. Decreto n. 6.890, de 29 de junho de 2009. Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto n. 6.006, de 28 de dezembro de 2006. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6890.htm>. Acesso em: 2 abr. 2014.

_____. Decreto n. 7.212 [RIP/2010], de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 16 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 14 abr. 2014.

_____. Decreto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 18 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0034.htm>. Acesso em: 2 abr. 2014.

_____. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 1 abr. 2014.

_____. Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 fev. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm>. Acesso em: 2 abr. 2014.

_____. Receita Federal. *Despacho aduaneiro de importação*. Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/procaduexpimp/despadiuimport.htm>>. Acesso em: 13 abr. 2014.

_____. *Informações ao contribuinte: importação de veículos*. Brasília, DF, maio 2009. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&ct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CC4QFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.receita.fazenda.gov.br%2Fpublico%2FAduana%2Ffolde%2FImportacaodeVeiculos.doc&ei=qI0qU_uifS7qkAeABIDwCA&usq=AFQjCNFnUxz3FY9btuS7CcGvHT76pbagg&bvm=bv.62922401.d.eW0>. Acesso em: 14 abr. 2014.

_____. Instrução Normativa n. 680 da SRF, de 2 de outubro de 2006. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 5 out. 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in680_2006.htm>. Acesso em 13 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1369578, da 1ª Turma. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Dilson Luiz Jung Stein. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 6 de junho de 2013. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 12 jun. 2013. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300473311&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1416066, da 2ª Turma. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Caio César Vieira Rocha e outro. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 6 de fevereiro de 2014. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 6 mar. 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201303671096&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

_____. Recurso Especial n. 794352, da 2ª Turma. Recorrente: CIC – Centro de Investigações Cardiológicas Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 17 de dezembro de 2009. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 10 fev. 2010. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200501802130&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

_____. AgRg n. 1141345, da 2ª Turma. Agravante: Sonitec Diagnóstico Médico por imagem S/S Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Brasília, 15 de março de 2011. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 mar. 2011. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900969844&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário n. 255090, da 2ª Turma. Agravante: União. Agravado: Mauro César Reichembach. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, 24 de agosto de 2010. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 8 out. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1779240>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

_____. Agravo Regimental no Recurso extraordinário n. 643525,

da 1ª Turma. Agravante: União. Agravado: Clínica Radiológica da cidade de passo fundo Ltda. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 26 de fevereiro de 2013. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 26 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4085791>>. Acesso em: 13 abr. 2014.

_____. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 550170, da 1ª Turma. Agravante: União. Agravado: Luiz Augusto de Souza Queiroz Ferraz. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 7 de junho de 2011. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 3 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2523585>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

_____. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 723651. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 11 de abril de 2013. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 29 maio. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4334606>>. Acesso em: 13 abr. 2014.

_____. Súmula n. 660. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 24 set. 2003. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0660.htm>. Acesso em: 5 abr. 2014.

_____. Tribunal Regional Federal 5ª Região. *PJE n. 08001228120124050000*, AgTR, da 1ª Turma. Agravante: Marcos Alexandre Costa Ballesteros. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Manoel Erhardt. Recife, 25 outubro de 2012. Disponível em: <<http://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

_____. *PJE n. 08026248520134058300*, APELREEX/PE, da 3ª Turma. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Carlos Ivo Vieira Barbosa. Relator Convocado: Desembargador Raimundo Alves de Campos Jr. Recife, 30 de janeiro de 2014. Disponível em: <<http://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

_____. *Processo n. 0012326-25.2012.4.05.83.00*, APELREEX 27395, da 4ª Turma. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Antonio Cabrera Mano Filho. Relator: Desembargador Rogério Fialho Moreira. Recife, 21 de maio de 2013. *Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil*. 23 maio. 2013. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/54123864/trf-5-jud-09-05-2013-pg-365>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

CARDOSO, O. V. A não incidência de IPI e ICMS na importação de bens para uso próprio. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 194, p. 101-109, 2011.

CARRAZA, R. A. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, P. B. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p. 7-23, 2006.

_____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, D. M. O ICMS e o IPI na importação por não-contribuintes, a não cumulatividade, a súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência desta corte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 147, p. 42-53, 2007.

GOUVÊA, M. F. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 195, p. 88-94, 2011.

MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2011.

OLIVEIRA, L. Carros de luxo não devem ficar mais baratos ao serem feitos no Brasil. *G1 Autoesporte*, São Paulo, jan. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/carros/noticia/2014/01/carros-de-luxo-nao-devem-ficar-mais-baratos-ao-serem-feitos-no-brasil.html>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

Artigo recebido em 30/11/2014.

Artigo aprovado em 27/2/2015.

Márcio Clemente Lima de Barros e Silva Filho é Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco, em Recife-PE. **Hélio Sílvio Ourém Campos** é juiz federal e professor titular da Universidade Católica do Estado de Pernambuco, em Recife-PE.