

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE

IGOR ESTEVES DEJAVITE

**DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS –
IPI SOBRE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS A USO PRÓPRIO**

SÃO PAULO
2015

IGOR ESTEVES DEJAVITE

**DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS –
IPI SOBRE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS A USO PRÓPRIO**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito para a obtenção do título de Especialista, sob a orientação do professor Charles William McNaughton.

SÃO PAULO

2015

Aos meus amados e queridos pais, João e Maria Cecília, a quem devo tudo que sou.

À minha querida, amada e futura esposa, Mariane Chan, pelo carinho e compreensão na elaboração do presente trabalho.

Aos grandes amigos que fiz durante o curso: Mauro, Cesar, Valdir e Walter.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade analisar a incidência do IPI nas operações de importação direta e mediante contrato de arrendamento destinado a uso próprio. Será abordado o conceito de operações com produtos industrializados na importação, bem como suas características. Será também explicitada a regra matriz de incidência tributária do IPI, bem como o entendimento atual da doutrina, jurisprudência e legislação sobre a incidência ou não do aludido imposto nas operações de importação. Finalmente será analisado que tais modalidades de importação afrontam o princípio na cumulatividade.

Palavras-chave: IPI; Importação; Uso próprio; Princípio da não cumulatividade.

ABSTRACT

This study aims to analyze the impact of the IPI in the direct import operations and by lease for own use. Will address the concept of operations with products manufactured in imports and its features. Will be also explained the rule array of tax incidence IPI and the current understanding of the doctrine, jurisprudence and legislation on the incidence or not of the aforementioned tax on import operations. Finally will be analyzed that such import rules reproach the principle in cumulative.

Keywords: import: Own use ; Principle of non-cumulative.

SUMÁRIO

Introdução	07
Capítulo I. Surgimento do Imposto sobre Produtos Industrializado	08
Capítulo II. Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT	10
II.I. Critério material.....	12
II.II. Critério temporal	13
II.III. Critério espacial	14
II.IV. Critério quantitativo.....	14
II.V. Critério pessoal	15
Capítulo III. Importação de bens	17
III.I. Desembaraço aduaneiro	17
III.II. Realização de operações com a importação de produtos industrializados	18
III.III. Importação de bens para uso próprio.....	20
III.IV. Importação de bens mediante contrato de arrendamento para uso próprio.....	27
Capítulo IV. Princípio da Não Cumulatividade	37
IV.I. Origem do princípio da não cumulatividade.....	37
IV.II. Não cumulatividade como regra ou princípio constitucional	38
IV.III. Afronta ao princípio da não cumulatividade	42
Conclusão	47
Bibliografia	48

Introdução

No mercado globalizado em que vivemos nos dias atuais, cada vez mais pessoas passaram a ter a possibilidade do acesso a produtos que foram produzidos no exterior, mediante a importação.

É certo que essas pessoas que importam têm conhecimento acerca de alguns impostos que incidem sobre a importação, tal como o Imposto sobre Importação – II. Todavia, ao efetuarem a importação, se deparam com a cobrança pela Receita Federal do Brasil do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Diante disso, surge a dúvida: incidirá o IPI sobre a importação de bens destinados a uso próprio?

Nesse passo, o presente trabalho de conclusão de curso tem por escopo demonstrar a impossibilidade de se tributar através do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI as importações de bens feitas para uso próprio.

Inicialmente, será demonstrado de forma sucinta o surgimento do Imposto sobre Produtos Industrializados em nosso ordenamento jurídico.

Isto posto, passaremos a analisar a Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI, de modo que será tratado o critério material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal do imposto.

Posteriormente, será tratado o ponto fulcral do presente trabalho, onde trataremos de demonstrar a impossibilidade de tributação das importações de bens pelo IPI. O tema será tratado sob a ótica tanto da importação direta, bem como nas hipóteses de operação por arrendamento. Será exposto, ainda, o posicionamento da jurisprudência acerca do tema.

Por fim, analisaremos o princípio da não cumulatividade tributária.

Capítulo I. Do Surgimento do Imposto sobre Produtos Industrializados

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é derivado do antigo Imposto sobre Consumo. Sua origem remonta em 1891, através da Lei nº 25, de 03.12.1981.

Todavia, antes de 1934, não havia nenhuma previsão constitucional acerca do referido imposto que, somente veio ocorrer com a promulgação da Constituição Federal de 1934.

“O artigo 6º, inciso I, alínea “b” assim estipulava:

“Art 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;”

Posteriormente, já sob a égide da Constituição Federal de 1946, com a edição da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964¹, criou-se o Imposto sobre Consumo incidente sobre produtos industrializados.

Decorrido um ano, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que estruturou o Sistema Tributário Nacional, delegou-se à União a competência para instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Dessa forma, podemos estabelecer o ano de 1964 como marco inicial do IPI, pois nesse ano, a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, criou, com fundamento na Constituição Federal de 1946, o Imposto de Consumo, incidente sobre produtos industrializados.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro² o IPI é apenas um nome novo para um imposto velho, pois decorre do antigo Imposto sobre Consumo:

¹ “Art. 1º O Imposto de Consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa.”

² BALLEIRO, Aliomar, Direito Tributário brasileiro, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999. pág. 335.

Em verdade, o tributo que, nas águas lustrais da Emenda nº 18/65, recebeu o nome de “imposto sobre produtos industrializados”, é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores. Restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da competência concorrente deixado pela Constituição de 1891, passando a ser o mais produtivo dos tributos do país. Todavia, o Ministério da Fazenda afirma que, em 1975, o imposto de renda superou o IPI.

Nos dias atuais, o Imposto sobre Produtos Industrializados é regulamentado pelo Decreto nº 7.212/2010, representando importante fonte de receita para o Governo Federal.

Capítulo II. Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT

A regra-matriz de incidência tributária é a estrutura lógica das normas que instituem tributos, contendo todos os critérios necessários para a identificação do tributo. Por trazer todos os elementos que os definem, a regra-matriz tem como função auxiliar na análise dos tributos existentes em nosso ordenamento jurídico, servindo como instrumento essencial da Ciência do Direito para delimitar o âmbito de incidência normativa e verificar a constitucionalidade da norma.

Luís Eduardo Schoueri³ conceitua a regra matriz de incidência tributária como *“um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto.”*.

Em sua acepção, a regra matriz de incidência tributária não possui conteúdo próprio, apenas define os critérios que serão preenchidos posteriormente de acordo com os enunciados normativos que estabelecem cada tributo, servindo como uma moldura para o intérprete do direito ao realizar o seu estudo.

Por outro lado, é possível utilizarmos o termo “regra-matriz de incidência tributária” como sinônimo da estrutura preenchida da regra-matriz, referindo-se à norma que estabelece determinado tributo.

Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho⁴

“Chamamos de “regra-matriz de incidência” as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014, pág. 494.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico – São Paulo : Noeses, 2013, pág. 379/380.

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas”.

Nesse passo, a regra matriz de incidência tributária é uma norma de comportamento geral e abstrata, vez que, verificado o fato jurídico definido abstratamente na norma, surgirá uma relação jurídica em que o Contribuinte será o sujeito passivo e o Fisco o sujeito ativo.

Prosseguindo no tema, sua estrutura é composta pelo antecedente, também denominado de hipótese ou descrito e consequente ou prescritor da norma.

O antecedente da norma tem como função estabelecer os critérios para identificação do fato jurídico. Trata-se de previsão abstrata do evento que, ao ser vertido em linguagem competente, produzirá efeitos jurídicos.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁵, o antecedente possui uma linguagem descritiva, ou seja, coletam-se os elementos de fato da realidade social que almeja disciplinar e os qualifica normativamente como fatos jurídicos, condicionando-os ao espaço e ao tempo. Compõem o antecedente: *(i)* critério material; *(ii)* critério temporal e *(iii)* critério espacial.

Por sua vez, o consequente, ao contrário do antecedente, tem como função definir os efeitos jurídicos que decorrerão da ocorrência do fato jurídico delineado na hipótese, indicando os critérios da respectiva relação jurídica tributária. Compõem o consequente da norma: *(i)* critério quantitativo e *(ii)* critério pessoal.

Passemos, então, a demonstrar os critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária do IPI.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.

II.I. Critério Material:

O critério material da norma tributária revela a materialidade da exação, ou seja, o fato sobre o qual recairá a exigência tributária.

Aurora Tomazini de Carvalho⁶ assevera que “*critério material é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico*”.

Já Paulo de Barros Carvalho⁷ leciona que o critério material da norma “*é o núcleo, pois, é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios*”.

Dessa forma, o critério material do IPI encontra-se previsto no artigo 46 do Código Tributário Nacional:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

Do referido normativo podemos extrair que o critério material do IPI é o resultado de uma elaboração industrial com determinado produto, da qual decorra uma operação jurídica, mediante a transferência de propriedade do bem, através do desembaraço aduaneiro, a saída dos estabelecimentos previstos no par. ún. do art. 51 ou da arrematação dos produtos industrializados.

⁶ Op. cit., pág. 386.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, pág. 124

Além disso, podemos dizer que o artigo 46 não trata somente do critério material do IPI, mas estrutura toda sua hipótese de incidência.

No tópico seguinte será tratado de forma mais abrangente o critério material do IPI nos casos de importação.

II.II. Critério Temporal:

Já o critério temporal da norma tributária surge com o escopo de limitar no tempo a verificação da conduta que dará início ao vínculo jurídico tributário. É o momento em que há a consumação da conduta especificada na norma.

Aurora Tomazini⁸ preceitua o critério temporal como *“o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico”*.

Leandro Paulsen⁹, ao tratar do critério temporal do IPI, assim lecionou:

“Tratando-se de tributo com fato gerador instantâneo, desnecessário seria o tratamento legal do aspecto temporal, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento mesmo em que ocorresse a situação de fato definida em lei como geradora da obrigação tributária, qual seja, a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial. Mas o legislador acabou por definir diversas ficções, tal como a do art. § 1º, da Lei 4.502/64: ‘Art. 2º (...) § 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial (...)’”.

O critério temporal do IPI encontra-se previsto no artigo 46 do Código Tributário Nacional, quais sejam: *(i)* desembaraço aduaneiro; *(ii)* a saída do produto do estabelecimento industrial; e *(iii)* a arrematação de produtos em leilão.

⁸ Op. cit., pág. 398.

⁹ PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª edição revisada, ampliada e atualizada – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, pág. 113.

Veja-se que o critério material é variação do critério temporal.

II.III. Critério Espacial:

Por sua vez, o critério espacial guarda pertinência com o lugar onde se verifica a ocorrência do fato descrito na norma.

De acordo com a professora Aurora¹⁰, critério espacial “*é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer*”.

No caso do IPI, por se tratar de um imposto de competência federal, seu local de incidência abrange todo o território nacional.

II.IV. Critério Quantitativo:

O critério quantitativo da norma é composto pela base de cálculo e pela alíquota. José Eduardo Tellini Toledo¹¹ afirma que “*É na análise do critério quantitativo do conseqüente da norma da hipótese de incidência que encontraremos, além da base de cálculo, a alíquota do tributo*”.

Através da base de cálculo é possível mensurar a materialidade da hipótese de incidência prevista na norma tributária. Nesse sentido, a base de cálculo do IPI encontra-se prevista no artigo 47 do Código Tributário Nacional:

“Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

¹⁰ Op. cit., pág. 392.

¹¹ TOLEDO, José Eduardo Tellini. O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais. 1ª edição – São Paulo: Quartier Latin, 2006. Pág. 129.

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.”

Ao passo que a base de cálculo mensura a materialidade, a alíquota definirá o percentual que determinado tributo incidirá sobre a hipótese de incidência. No caso do IPI, a alíquota encontra-se prevista na Tabela de Incidência do IPI – “Tabela TIPI”, prevista na Lei nº 4.502/1964. Todavia, não há uma alíquota fixa para efetuar a cobrança do aludido imposto, de modo que a mesma é aplicada conforme a respectiva classificação fiscal do produto.

II.V. Crítério Pessoal:

Por fim, através do critério pessoal serão identificados os sujeitos da relação tributária. A professora Aurora¹² leciona que o critério pessoal “(...) *é o feixe de informações contidas no consequente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico (...)*”.

Como corolário, ao sujeito ativo compete o direito de recebimento da prestação pecuniária ao passo que, para o sujeito passivo, compete o direito de efetuar o recolhimento da prestação pecuniária.

Para o caso do IPI, sujeito ativo é a União, haja vista que é de sua competência a instituição e cobrança do IPI, conforme prescreve o artigo 153, inciso IV, da Carta Magna¹³, e o sujeito passivo é o contribuinte que tenha vinculação com o aludido imposto, que se encontra elencado no artigo 51 do Código Tributário Nacional, a saber:

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

- I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

¹² Op. cit., pág. 406.

¹³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) IV - produtos industrializados; (...)”.

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

Evidenciando-se, portanto, todos os critérios da regra matriz de incidência tributária, a norma incidirá.

Capítulo III. Importação de Bens

Neste Capítulo consolida-se a exposição dos motivos pelos quais as importações de bens destinadas a uso próprio não devem se sujeitar à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Conforme demonstrado no capítulo acima, o Legislador Ordinário elencou como uma das hipóteses de incidência do IPI o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira¹⁴.

III.I. Desembaraço aduaneiro

O desembaraço aduaneiro é o procedimento através do qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação às mercadorias provenientes do exterior¹⁵.

Toda e qualquer mercadoria importada deve ser submetida ao desembaraço aduaneiro, cujo órgão de fiscalização e liberação é a Receita Federal do Brasil.

A norma regulamentadora do desembaraço aduaneiro é o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

De acordo com o referido Decreto, o desembaraço aduaneiro possui 02 (duas) classificações, a saber: (i) despacho para consumo e (ii) despacho para admissão em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais.

Explica a Receita Federal do Brasil que o despacho para consumo ocorre quando as mercadorias ingressadas no país forem destinadas ao uso, consumo próprio e à revenda. O despacho para consumo visa, portanto, a nacionalização da mercadoria importada e a ele se aplica o regime comum de importação.

¹⁴ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (...)”

¹⁵ Informações acerca do desembaraço aduaneiro foram extraídas do sítio da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/ProcAduExpImp/DespAduImport.htm>

Já o despacho para admissão em regimes aduaneiros especiais ou aplicados em áreas especiais tem por objetivo o ingresso no País de mercadorias, produtos ou bens provenientes do exterior, que deverão permanecer no regime por prazo certo e conforme a finalidade destinada, sem sofrerem a incidência imediata de tributos, os quais permanecem suspensos até a extinção do regime.

III.II. Realização de operações com a importação de produtos industrializados

Feito os esclarecimentos acerca do desembaraço aduaneiro, para que ocorra a incidência do IPI é necessário que haja uma operação com o produto importado.

E, quando falamos em operação, deve-se entender aquela operação jurídica, na qual se pratica a transmissão de propriedade. É necessário que ocorra uma operação mercantil com aludido produto.

Tanto é verdade que a Carta Magna, no inciso II, do § 3º, do artigo 153, afirma que o IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Nesse passo, nas palavras de Eduardo Domingues Bottallo¹⁶, o IPI incide sobre operações praticadas com produtos submetidos à industrialização e que tenha por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e leva-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Sendo assim, para caracterizar a hipótese de incidência do referido imposto são necessários os seguintes elementos: *a)* a produção; *b)* um ato negocial; e *c)* o impulso à circulação do produto.

Tal ponto é corroborado por José Eduardo Soares de Melo¹⁷:

¹⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingues. IPI: princípios e estrutura. – São Paulo: Dialética, 2009. Pág. 22

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de – IPI Teoria e Prática. Malheiros Editores, 2009. Pág. 52-53

A primeira referência constitucional à matéria tributável está prevista no art. 153, IV, que dispõe que “compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados”, o que leva a perquirir se a hipótese normativa é suficiente para traçar o âmbito material do IPI, encontrar o real significado da aludida expressão e a sua dimensão na compostura da regra de tributação.

A incidência tributária não se verifica apenas sobre o ato de elaboração do bem (produção industrial), inserida exclusivamente no âmbito de “fazer” alguma coisa; muito menos na simples existência do produto industrial com qualquer pessoa, independente do respectivo título jurídico.

A realização de “operações” é que molda a tipicidade prevista na CF, configurando o verdadeiro sentido do fato juridicizado, ou seja, a prática de operação jurídica, como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)

Essa operação tem produto industrializado por objeto, em razão do que para a configuração do IPI, podem ser apontados os requisitos seguintes: a) a existência de um produto industrializado; e b) um negócio jurídico, conforme examinado em monografia específica. Isoladamente, os termos “operações” e “produto industrializado” não revelam um significado abrangente, não chegando tais situações a irradiar qualquer efeito jurídico.

“Na falta de operação inexistente fato imponible do IPI. Por isso, o que seria produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produtor, sem constituir-se em objeto de uma “operação” não é tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige: 1) a produção; 2) a prática de um ato negocial; e o conseqüente 3) impulso à circulação (que se exterioriza pela ‘saída’). Na operação assim está o cerne da incidência do IPI, como consagrado constitucionalmente.

Os saudosos mestres analisaram o significado de “operações”, que, “embora possam ser compreendidas num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico, para o intérprete do Direito só interessa o sentido jurídico. De modo arguto e conciso no descriptor que “as operações com produtos industrializados, contidas no descritor da regra-padrão do IPI, constituem operações sempre jurídicas. E operações jurídicas que promovem, a saída de produtos industrializados, transferindo-lhes a

propriedade, ou ao menos a posse, donde se pode afirmar que a materialidade da hipótese de incidência do IPI consiste numa obrigação de dar”. (grifo nosso)

No mesmo sentido obtempera Robson Maia Lins¹⁸:

“Não cabe, portanto, apenas “produtos industrializados” como hipótese tributária. É preciso que a esse complemento esteja atrelada um conduta, um verbo, eis por que o constituinte, ao tratar desse tributo no § 3º, II, do mesmo art. 153, referindo-se ao regime não cumulativo, pensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. **Faço questão de grifar o termo operação, pois aquilo que dá ensejo à tributação não é produto industrializado, mas a operação que com ele se pratique.**

(...)

Para encerrar essa nota, podemos, sim, afirmar, que são três tributos distintos na medida em que descreveu três bases de cálculo e três hipóteses distintas, formados a partir de uma mesma materialidade outorgada pela Constituição. **No entanto, não vemos aí inconstitucionalidade, dado que as três espécies de conduta colhidas pelo legislador para definir as hipóteses tributárias são espécies de um mesmo gênero que o termo “operações”, empregado na Carta, sugere.”.**(grifo nosso)

Restando demonstrado que, para ocorrer a incidência do IPI é necessário a realização de uma operação mercantil, será explicado a seguir a impossibilidade da incidência do aludido imposto nos casos de importação de bens destinados a uso próprio, seja pela pessoa física ou pela pessoa jurídica.

III.III. Importação de bens para uso próprio

Pois bem! Restou demonstrado nas linhas acima que para que ocorra a incidência do IPI é necessária a prática de uma operação mercantil com o produto importado.

¹⁸ LINS, Robson Maia. A Regra-Matriz do Imposto sobre Produtos Industrializados – Direito Tributário : tributação do setor industrial / Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado, coordenadores – São Paulo – Saraiva, 2013. – (Série GVLaw), Pág. 39 e 40

Nestes termos, para que tenhamos a realização da operação que enseje a tributação pelo IPI na importação, é certo que o contribuinte do imposto deve ser um empresário ou comerciante, que comercialize o produto importado.

Deveras, o artigo 51, inciso I, do Código Tributário Nacional, afirma que contribuinte do IPI será o importador ou quem a Lei a ele equiparar. Como o *codex* não faz distinção, é certo que o importador poderá ser tanto uma pessoa física como jurídica.

Todavia, não podemos analisar o critério pessoal de forma isolada do critério material.

De fato, se analisarmos o artigo 51, inciso I, de uma forma isolada, qualquer pessoa será considerada contribuinte do imposto.

Contudo, fazendo um cotejo entre os artigos 51, inciso I e 46, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, somente poderá ser considerado importador aquela pessoa que, ao importar um determinado bem, conseqüentemente pratique uma operação mercantil, sob pena de deturpar por completo a norma instituidora do IPI.

Assim, é certo que somente o empresário ou o comerciante poderão ser considerados contribuintes do imposto, pois comercializarão o bem importado.

O exposto nas linhas acima é corroborado pelo Ilmo. Ministro Dias Toffoli, o qual afirma que “(...) *contribuinte do IPI, na operação de importação, é aquele que tem um estabelecimento comercial ou industrial destinado à exploração econômica de produtos industrializados. Segundo essa jurisprudência, o que viabiliza a cobrança desse imposto, na importação, não é a mera entrada do produto no país, mas seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio* (...)”¹⁹.

José Carlos Bruzzi Castello²⁰ assim leciona:

¹⁹ Trecho extraído do voto proferido pelo Ilmo. Ministro no Recurso Extraordinário nº 643.525.

²⁰ CASTELLO, José Carlos Bruzzi – A importação de veículos por pessoa física para uso próprio: Tributação. Artigo de Revista, Informativo Semanal 06/93 – pág. 72.

E a legítima importação desses veículos usados, ou mesmo novos, por pessoas físicas para seu próprio uso não sofre as incidências do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). O Decreto-lei nº 406, de 13-12-68, estabelece como fato gerador do ICM a saída da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor e a entrada de mercadoria importada do exterior nos referidos estabelecimentos, sendo seu contribuinte aquela pessoa, física ou jurídica, que comercia ou produz, enquanto que **o IPI, conforme os artigos 46 e seguintes do Código Tributário Nacional, deve ser pago pelo importador estabelecido, evidentemente aquela pessoa física ou jurídica que exerça, com habitualidade, comércio ou atividade negocial com bens produzidos no exterior.** (grifo nosso)

Se não for praticada nenhuma operação mercantil com o bem importado, se o bem não for destinado ao comércio, não há que se falar na incidência do IPI.

Caso isso ocorra, estaremos diante de uma importação de bens para uso próprio. A pessoa, seja física ou jurídica, importará o bem para seu uso ou consumo próprio. Adquirirá o produto como consumidor final.

Nesse sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, recentemente, decidiu, nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil (sistemática dos Recursos Repetitivos) pela impossibilidade de incidência do IPI nos casos de importação para uso próprio:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE VEÍCULO AUTOMOTOR IMPORTADO PARA USO PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUMIDOR FINAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

1. Não se faz necessário, para a completa prestação judiciária, que o Tribunal se manifeste acerca de todos os pontos e dispositivos alegados pelo recorrente.

2. **É firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.**

3. Precedentes desta Corte: AgRg no AREsp 252.997/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2.4.2013, DJe 10.4.2013; AgRg no AREsp 333.428/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.8.2013, DJe 22.8.2013; AgRg no REsp 1369578/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 6.6.2013, DJe 12/06/2013; AgRg no AREsp 215.391/SC, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 4.6.2013, DJe 21/06/2013; AgRg no AREsp 227.517/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19.2.2013, DJe 25.2.2013; AgRg no AREsp 244.838/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5.2.2013, DJe 15/02/2013; AgRg no AREsp 241.019/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 6.12.2012, DJe 11.12.2012; AgRg no AREsp 204.994/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 9.10.2012, DJe 16.10.2012.

4. Precedentes do STF: RE 550170 AgR, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 7.6.2011, DJe-149 Divulg 3.8.2011 Public 4.8.2011; RE 255090 AgR, Relator(a): Min. Ayres Britto, Segunda Turma, julgado em 24.8.2010, DJe-190 Divulg 7.10.2010 Public 8.10.2010; RE 501773 AgR, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 24.6.2008, DJe-152 Divulg 14.8.2008 Public 15.8.2008.

5. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Recurso especial provido.”

(REsp 1396488/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/02/2015, DJe 17/03/2015) (grifo nosso)

O Ilmo. Ministro Humberto Martins, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar no precedente acima, assim se pronunciou: “(...) ***Tem-se, portanto, que o fato gerador da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados é o exercício de atividade mercantil ou assemelhada, quadro no qual não se encaixa o consumidor final, que importa o veículo para uso próprio e não para fins comerciais (...)***”. (grifo nosso)

Igualmente, o Ilmo. Ministro Benedito Gonçalves, ao proferir seu voto, assim se manifestou: “(...) ***Ocorre que, para o efetivo cumprimento do princípio da não cumulatividade, por meio do procedimento da compensação, é necessário que o contribuinte exerça, sim, atividade mercantil, sob pena de não ser possível a compensação***”.

do que foi acolhido na operação antecedente com o que for devido na subsequente. (...) No caso concreto, o importador pessoa física que adquire bem para uso próprio não realiza operação mercantil posterior, de modo que não poderia, na operação seguinte (simplesmente porque ela não existe) se creditar do IPI pago anteriormente, de modo que arcaria com a integralidade do tributo pago por ocasião do desembaraço aduaneiro. Sob esse prisma, coaduno com a orientação de que, em se tratando de importação realizada por pessoa física para uso próprio, esta, na qualidade de consumidora final, não pode ser considerada como contribuinte direto do IPI (nos moldes previstos pelo artigo 51, inciso I, do CTN), pois não há, na hipótese, como dar efetividade à não cumulatividade inerente ao imposto, na forma como prevista na Constituição Federal. (...)” (grifo nosso)

Todavia, não foram todos os Ministros do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que corroboraram com a ilegalidade de incidir o IPI na importação de bens destinados a uso próprio.

A Ilma. Ministra Eliana Calmon assim se pronunciou: “(...) *A lei não faz distinção entre pessoa física ou jurídica quando estabelece como possível contribuinte do IPI o importador ou quem a própria lei a ele equiparar, bem como não exige que este contribuinte nem o arrematante de produtos industrializados apreendidos ou abandonados exerçam atividades mercantis à semelhança do que dispõem implicitamente para o industrial e o comerciante, estes sim naturalmente envolvidos em atividades comerciais de intermediação de mercadorias. Toda vez que este fato hipoteticamente previsto na lei criadora do tributo (qual seja o desembaraço aduaneiro do produto importado, quando este for de procedência estrangeira) vier a ocorrer (materializando-se no mundo dos fatos), esse fato se subsumirá àquela norma, dando origem à relação jurídico-obrigacional cujo objeto corresponde ao pagamento do IPI, onde figurará como sujeito passivo o importador ou quem a lei a ele equiparar, seja ele pessoa natural ou não, exercente de atividade comercial (mercantil) ou não. (...)*” (grifo nosso)

A Ilma. Ministra Eliana Calmon entende que a mera entrada do bem no país já configura a incidência do IPI, pouco importando a pessoa que realizou a importação. Ao assim entender, estar-se-á dando ao IPI um caráter de imposto atinente ao comércio exterior. Contudo, aludido imposto é relativo ao consumo, de modo que, para ocorrer a incidência do

aludido gravame, deve haver uma operação mercantil com o produto quando da entrada no País.

Nesse passo, vale transcrever o posicionamento adotado pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim se manifestou:

“TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - COMPENSAÇÃO - AÇÃO AJUIZADA ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA LC Nº 118/05 - **NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO USO PRÓPRIO POR PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES** - JUNTADA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DAS IMPORTAÇÕES ALEGADAS - DÉBITOS COMPENSÁVEIS - TAXA SELIC - ARTIGO 170-A DO CTN.

(...)

4. A autora é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social a prestação de serviços médicos e hospitalares, com a consequente importação de produtos, veículos e equipamentos médicos e hospitalares, conforme o art. 3º de seu contrato social.

5. Consoante as Declarações de Importação acostadas aos autos, nos anos de 1993/1996, a autora efetuou a importação de vários equipamentos hospitalares.

6. **Conforme as definições contidas nos artigos 46, 49, 50 e 51 do CTN, o contribuinte do IPI são o industrial ou comerciante, entendidos como aquelas pessoas, físicas ou jurídicas, que fazem parte de uma operação mercantil ou assemelhada, e, por integrarem uma cadeia produtiva, podem se valer do mecanismo da não-cumulatividade, inerente à exação. Assim, o contribuinte do IPI, na operação de importação, é aquele que tem um estabelecimento comercial ou industrial destinado à exploração econômica de produtos industrializados.**

Destarte, o que viabiliza a cobrança do IPI na importação não é a mera entrada do produto no país, pelo fato de não ser imposto próprio do comércio exterior, mas seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio, o que se dá quando a importação é efetuada por comerciante, que, posteriormente, venderá o produto no mercado interno, ou por industrial, que o empregará, como insumo, na produção

de outro produto industrializado, que será, em seguida, vendido no mercado interno.

7. O consumidor final, que adquire o produto industrializado para uso próprio, não é contribuinte do tributo, porque não pratica qualquer operação mercantil ou assemelhada no ato de aquisição, nem integra a cadeia produtiva de modo a poder valer-se da técnica da não-cumulatividade. Essa assertiva é consectário natural do princípio insculpido no artigo 153, § 3º, II, da CF/88.

8. A jurisprudência do STF e do STJ está pacificada no sentido de que não incide o IPI na importação de veículo automotor por pessoa física, não comerciante ou industrial, para uso próprio.

9. A ratio decidendi para o afastamento da incidência do IPI na importação de veículo destinado a uso próprio por pessoa física que não é comerciante, nem industrial é aplicável para o afastamento da incidência do IPI na importação de equipamento destinado ao uso próprio por pessoa jurídica prestadora de serviços, não contribuinte do IPI, em razão da similitude de situações no que se relaciona à hipótese de incidência da exação questionada, sob pena de perda de coerência do ordenamento jurídico pátrio. Pouco importa se o importador é pessoa física ou pessoa jurídica prestadora de serviços, o que é relevante é que ambos não sejam contribuintes habituais do imposto, de modo que não realizam a base econômica, o fato gerador definido constitucionalmente para a incidência do tributo.

Em ambos os casos, o imposto estaria incidindo sem correlação imediata com sua base econômica constitucionalmente definida. Precedente da 1ª Turma do STF (RE 643525 AgR/RS, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, j. 26/02/2013).

(...)

14. Apelação da autora parcialmente provida.”

(AC 200551010113583, Desembargador Federal LUIZ MATTOS, TRF2 - TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, E-DJF2R - Data: 12/08/2013.)
(grifo nosso)

Ao proferir seu voto, o D. Desembargador Federal Luiz Mattos, entendeu que “(...) o que viabiliza a cobrança do IPI na importação não é a mera entrada do produto no país, pelo fato de não ser imposto próprio do comércio exterior, mas seu ingresso como

produto industrial destinado ao comércio, o que se dá quando a importação é efetuada por comerciante, que, posteriormente, venderá o produto no mercado interno, ou por industrial, que o empregará, como insumo, na produção de outro produto industrializado, que será, em seguida, vendido no mercado interno (...)” (grifo nosso)

Assim, é certo que a pessoa que importa o bem para uso próprio não pode ser considerada contribuinte, pelo simples fato de não praticar nenhuma operação mercantil.

III.IV. Importação de bens mediante contrato de arrendamento

Do mesmo modo, nos casos de importação de bens mediante contrato de arrendamento mercantil não podemos falar na incidência do IPI.

Aliás, ousou aqui dizer que, se nos casos de importação definitiva para uso próprio não podemos falar na incidência do IPI, por não haver circulação do bem, tampouco podemos falar na incidência do prefalado imposto nos casos de importação mediante arrendamento. Vejamos:

O arrendamento mercantil é regulado no Brasil pela Lei nº 6.099/74, bem como por outras normas, como a Resolução nº 2.309/96 do Conselho Monetário Nacional. De acordo com o parágrafo único, do artigo 1º, da referida Lei, considera-se arrendamento o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Arnold Wald²¹ conceitua o *leasing* como:

um contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato.

²¹ WALD, Arnold, Introdução do ‘Leasing’ no Brasil, Revista dos Tribunais, nº 415, p. 10.

No Brasil temos várias modalidades de arrendamento, dentro as quais se encontra o *leasing* financeiro e o *leasing* operacional (para a presente monografia trataremos apenas dessas duas hipóteses). Através do *leasing* financeiro, temos uma operação na qual a arrendatária tem a opção de ficar com o bem ao término do contrato, exercendo a opção de compra pelo valor contratualmente estabelecido.

Já no *leasing* operacional, temos uma operação na qual a arrendatária não tem a intenção de adquirir o bem ao final do contrato, de modo que, após a utilização do bem pelo prazo estabelecido e cumpridas todas as obrigações, a arrendatária poderá devolver o bem ao final do contrato, prorrogar o prazo do contrato ou exercer a opção de compra do bem²².

Dessa forma, através dos conceitos supra, podemos concluir que a natureza jurídica do arrendamento mercantil é formada por três elementos: a locação, o financiamento e a compra e venda.

Arnaldo Rizzardo²³, ao tratar do tema, diz que “*O arrendamento mercantil é um instituto autônomo, com vida própria, embora formado de aspectos ou elementos de espécies próximas, sobretudo da locação, da compra e venda e do mútuo ou financiamento bancário. Trata-se, pois, de um contrato misto, o qual, segundo Orlando Gomes, ‘resulta da combinação de elementos de diferentes contratos, formando nova espécie contratual não esquematizada na lei*”²⁴. (...) *Distinguem-se dos contratos coligados, onde falta a unidade intrínseca* (...)”. (grifo nosso)

Analisando-se a natureza jurídica do arrendamento mercantil e fazendo uma correlação com a materialidade do IPI (*que envolve uma operação mercantil com produtos industrializados*), certo é que não poderá haver a incidência do referido imposto tanto nos casos de arrendamento mercantil como operacional, haja vista que não haverá a transferência de titularidade do bem.

²² Conceitos extraídos do sítio da Associação Brasileira das Empresas de *Leasing* – ABEL, através do link: <http://www.leasingabel.com.br/site/Adm/userfiles/guiapratico.pdf>.

²³ RIZZARDO, Arnaldo. *O “Leasing” – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

²⁴ Orlando Gomes escreveu tal passagem antes da concepção da Lei 6.099/74, a qual passou a regular o *leasing*.

Deveras, para os casos de admissão temporária do bem importado (hipótese onde se incluem o *leasing* financeiro e operacional), haverá um despacho para uso temporário do bem, que deverá permanecer no regime por prazo certo e conforme a finalidade destinada, caso em que as mercadorias devem retornar ao exterior, após cumprirem a sua finalidade.

Dessa forma, nunca ocorrerá a aquisição do bem importado mediante contrato de arrendamento, haja vista que, findo o prazo contratual, o bem retornará ao arrendador, não se completando, portanto, a hipótese de incidência do IPI.

Discursando acerca do tema, João Damasceno Borges de Miranda²⁵ assim leciona:

O contrato de leasing, como dissemos, é um misto que contém cláusulas de mandato, de compra e venda, de aluguel, de financiamento, de assistência técnica, etc.

Então respondendo às primeiras indagações, nos casos de contratos totalmente internacionais, mesmo que a contratante/arrendatária e usuária do bem seja uma empresa brasileira, não haverá hipótese para incidência dos impostos de I.I, de IPI e de ICMS, mas contudo, certamente haverá hipótese para impostos sobre o crédito e reflexos mais ainda no IRPJ, tendo em vista que tais contratos carecem de autorização do CMN e de seu registro perante o BACEN (...)

Ademais, a empresa brasileira arrendatária só detém a posse do bem e pode perde-la a qualquer momento, acaso se configure inadimplente. E se ela contratou um banco nacional para obter financiamento em seu nome no exterior e com aval deste, trata-se apenas de um contrato de mandato.

Nos casos ut supra, só haverá hipótese de incidência de qualquer imposto decorrente da operação de leasing quando o arrendatário fizer a opção de compra do bem, se fizer, convertendo-se esta opção em um outro subcontrato, derivado do principal, cuja opção e forma estava contido nele, prefigurando-se como contrato de compra e venda, e isso se dará pelo seu valor residual, conforme se infere do art. 15 da Lei 6.099/74, sendo cabível apenas o ICMS, sobre o bem que seja considerado mercadoria. Norma outra pode prever a incidência do I.I para

²⁵ MIRANDA, João Damasceno Borges de – IPI – ASPECTOS JURÍDICOS, Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto São Paulo : Quartier Latin, 2003, pag. 217/218.

os casos que tais, condicionando seu pagamento para futuro e na hipótese de aquisição do bem como opção final de contrato. (grifo nosso)

No mesmo sentido, são os ensinamentos de Gabriel Lacerda Troianelli²⁶:

Dessa forma, o critério para determinar se deve incidir o ICMS ou o IPI na importação é o mesmo para os dois impostos e se apresenta bastante simples: se na operação interna examinada incidir o imposto, deverá ele incidir também na importação; pelo contrário, se na operação interna analisada não incidir o imposto, também não deverá o mesmo incidir na importação.

Nesse contexto, resta clara a solução que deve ser dada à questão posta sobre o IPI, tendo-se em vista a jurisprudência sobre o ICMS relativa aos casos de leasing que até o momento foram examinados pelo Supremo Tribunal Federal.

(...) Por outro lado, nas hipóteses em que a importação se der por meio de leasing no qual não exista a opção de compra pelo arrendatário ao término do contrato, estaremos diante de uma situação substancialmente semelhante a uma locação de bem móvel, não devendo, portanto, incidir o IPI. Indevido o imposto nas operações internas, também o será nas importações.” (grifo nosso)

E de Ricardo Alvarenga²⁷:

“(...) compreende-se que a importação de aeronave sob o regime de “leasing”, ou seja, tanto o arrendamento operacional, simples, sem opção de compra, quanto o mercantil, com esta opção facultada ao arrendatário, não configura o fato gerador do IPI, enquanto persistir o elemento locação. E o motivo da falta de configuração da hipótese de incidência deste imposto é muito simples: enquanto estiver alugado, o bem não se consome, no sentido jurídico do verbo. Logo, se não há consumo, não há como se falar em incidência do IPI.

(...)

²⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda - A não incidência de IPI na importação de bem mediante “leasing” sem opção de compra. *In* Revista Dialética de Direito Tributário, volume 154, pág. 40.

²⁷ ALVARENGA, Ricardo. A Tributação na Importação de Aeronaves. Artigo publicado na Revista Brasileira de Direito Aeronáutico e Espacial. 2006.

Entretanto, releva notar que, para a caracterização do fato gerador do IPI, na hipótese em que o importador é equiparado ao contribuinte deste imposto, não é necessária apenas a importação física da mercadoria. É preciso, além do ato físico, ou seja, a trazida do bem ao País, o ato jurídico, isto é, a aquisição do bem, pois, se assim não for, o produto não se consome no País e, sem este elemento, inexistente a hipótese de incidência. Todavia, a aquisição do bem, no caso de arrendamento operacional, nunca existirá, pois o arrendatário deverá, findo o prazo contratual, devolver o bem ao arrendador.

(...)

Com efeito, o bem arrendado temporariamente, com previsão de retorno ao arrendador, findo o prazo de vigência do contrato, não é consumido, pois não ocorre a transmissão de titularidade do domínio. Ademais, em se tratando de bens estrangeiros (aeronaves), que aqui permanecerão apenas transitoriamente, com matrícula provisória no Registro Aeronáutico Brasileiro, a teor do disposto no art. 111, I, do Código Brasileiro de Aeronáutica, devendo ser reexportados ao proprietário, que, via de regra, não é um estabelecimento industrial, diga-se “em passant”, ao final do termo de contratação do arrendamento operacional, nada mais justo e aplicável que esta aludida regra do mais recente Regulamento do IPI, considerando não realizado o fato gerador do tributo. (grifo nosso)

Em suma; nos casos de arrendamento mercantil, caso o arrendatário compre bem, não poderá haver a incidência do IPI, pois não o comercializará. Se o arrendatário, nos casos de arrendamento operacional não renovar o contrato, o bem será devolvido ao arrendador, não se configurando, também nesse caso, a hipótese de incidência do IPI.

Ademais, para se evidenciar ainda mais a impossibilidade da tributação pelo IPI nos casos de importação de bens para uso próprio, façamos uma comparação com o ICMS. Como é cediço, a natureza jurídica do IPI é semelhante à do ICMS. O fator que evidencia a cobrança de ambos os impostos é a circulação econômica dos bens. Todavia, a única diferença existente diz respeito à abrangência, pois, no imposto estadual há operações com mercadorias (quaisquer espécies de bens) ao passo que no tributo federal somente há operações com produtos industrializados.

Roque Carrazza²⁸, ao disciplinar sobre o ICMS na importação, leciona que: “(...) *Nunca é demais enfatizar que também este ICMS é sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência é importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, mercadorias. Daí ele se conectar com o próprio ICMS incidente sobre operações mercantis. Na realidade, o que estamos querendo deixar patenteado é que o fato importação não despe o ICMS ora em estudo, de seu caráter mercantil. A importação, no caso, há de ser relativa à circulação de mercadorias. O fundamental é que o bem ingresse no País para ser introduzido no ciclo comercial.*(...)”

Assim, o ICMS somente será devido na importação se, e somente se, dessa operação decorrer um negócio jurídico que **resulte na transferência de titularidade de mercadorias ou bens.**

O mesmo ocorre com o IPI. Exigir-se o imposto federal na importação de bens arrendados do exterior – seja pelo arrendamento financeiro ou operacional – contraria o fator econômico essencial para sua cobrança.

Nesse sentido, ao tratar da incidência do ICMS nos contratos de arrendamento, o Ilmo. Ministro Eros Grau, se pronunciou da seguinte forma no Recurso Extraordinário nº 461.968/SP:

10. O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

11. Digo-o em outro termos: o inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil não institui um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica.

12. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.

13. Daí porque o tributo não incide sobre a importação de aeronaves, equipamentos e peças mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing) a que respeito o recurso extraordinário. (grifo nosso)

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª Ed. rev. e ampl. Ed. Malheiros, 2012. Págs. 71-72.

Igualmente, a Ilma. Ministra Cármen Lúcia, ao se pronunciar no Recurso Extraordinário nº 540.829/SP²⁹, assim o fez:

(...) Todavia, não é possível desconsiderar o que sempre foi afirmado neste Supremo Tribunal Federal: o ICMS incide sobre a circulação econômica de mercadorias. Se não houver aquisição da mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se há cogitar de circulação econômica.

É certo que essa conclusão exigirá que a Fazenda Pública examine o contrato de arrendamento para depois saber se haverá ou não incidência de ICMS, mas isso faz parte do sistema e não pode ser argumento para ampliar o fato gerador do tributo.

Portanto, não há incidência de ICMS sobre a operação de arrendamento mercantil sempre que a mercadoria for passível de restituição ao proprietário e enquanto não for efetivada a opção de compra.

Ou seja, se a operação de arrendamento envolver bem insuscetível de devolução, seja por circunstâncias naturais ou físicas ou por se tratar de insumo, haverá incidência de ICMS, porque nesse caso o contrato conterà apenas forma de arrendamento e objeto de compra e venda.

²⁹“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que **o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.**

4. **Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Conseqüentemente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.**

5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88.

7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

(RE 540829, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014) (grifo nosso)

O caso dos autos é de contrato de arrendamento mercantil internacional de bem suscetível de devolução, a teor do que se tem no acórdão recorrido. Aliás, segundo informação da sentença, o contrato firmado sequer prevê opção de compra.

9. Ademais, o entendimento de que o ICMS incide sobre toda e qualquer entrada de mercadoria importada pode resultar em situações que configurariam afronta ao princípio constitucional da vedação de confisco (art. 150, inc. IV, da Constituição da República).

Isso porque, em se tratando de mercadoria que não integrará o patrimônio do arrendatário, o tributo, ao invés de integrar o valor da mercadoria, como é da natureza do ICMS, expropriará parcela do efetivo patrimônio da empresa.(grifo nosso)

Ora, o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência do ICMS na modalidade de contrato de arrendamento, por entender que, para incidência do imposto estadual tem que haver a circulação econômica da mercadoria. Partindo de tal prerrogativa, qual seria a motivação para se instituir o IPI sobre tal modalidade de contrato, se para este imposto também tem que ocorrer a circulação da mercadoria industrializada???

Portanto, também é certo que para os casos de arrendamento não devemos falar na incidência do IPI, pois não haverá a transferência do bem.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal vem se posicionando de forma contrária acerca dessa questão. A Suprema Corte vem se posicionando no sentido de que a transferência de titularidade do bem não constitui requisito essencial do IPI, bastando, na hipótese, o mero ingresso de produto estrangeiro industrializado³⁰.

³⁰“*DECISÃO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. – IPI. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.*

Relatório 1. Recurso Extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República, contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região de Justiça de São Paulo: “MANDADO DE SEGURANÇA. IPI SOBRE IMPORTAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. 1. A disciplina constitucional do IPI (art. 153, IV e § 3º, CF) limita-se a conferir os contornos gerais ao tributo, especialmente quanto aos princípios a serem observados pelo legislador ordinário para sua instituição. A definição do fato gerador e da base de cálculo incumbe à legislação complementar e ordinária. Dessa forma, não se cogita qualquer inconstitucionalidade por se considerar a importação (desembarço aduaneiro) como hipótese de incidência do IPI. 2. A incidência concomitante do IPI e do imposto de importação (bis in idem) não invalida a cobrança, visto que não há uma completa superposição dos tributos (STJ, RESP nº 846667, Segunda Turma, Rel. Min.

Humberto Martins. DJ de 06/02/2007). 3. Por outro lado, a ausência de normatização expressa na Constituição para incidência do IPI nos produtos industrializados no exterior, tal como ocorre com o ICMS (art. 155, IX, "a"), não afasta sua exigibilidade nesses casos. Trata-se de tributos atrelados à competência de entes políticos diversos e, ao que tudo indica, a menção da Constituição ao ICMS nas importações leva em conta a importância desta exação para a manutenção financeira dos Estados-membros. 4. A alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade confunde-se com a impugnação do próprio fato gerador previsto em lei: o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira. Nesse contexto, o fato da impetrante não realizar nenhum ato de industrialização não obsta a cobrança do IPI. A exação busca onerar a industrialização de produto ocorrida no exterior e seu ingresso no território brasileiro. Esse fato coaduna-se com a própria base econômica eleita na Constituição: a operação com produtos industrializados, e não a industrialização em si. 6. A Lei nº 6.099/74 (arts. 17 e 18) conferiu tratamento tributário específico para o IPI nas operações de importação de mercadorias adquiridas mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing). 7. A análise da distinção entre o arrendamento mercantil e o regime de admissão temporária no caso concreto foi devidamente efetuada na sentença, consoante voto proferido pelo Des. Federal Wellington Mendes de Almeida (AMS nº 2001.04.01.023928-9/SC). 8. O CTN (art. 46, I; art. 47, I, c/c art. 20, II) faz referência ao "preço de venda" como base de cálculo do IPI para mercadorias importadas, o que poderia levar a conclusão de que tal preço estaria vinculado necessariamente a um contrato de compra e venda. Contudo, a transferência de titularidade do bem não constitui requisito essencial do IPI, bastando, na hipótese, o ingresso de produto estrangeiro industrializado. 9. Dessa forma, apesar do arrendamento mercantil não possuir um preço de "venda", mas sim uma "retribuição" relativa a utilização do bem pelo arrendatário, possível sua cobrança no caso concreto. Precedentes desta Corte. 10. Apelação desprovida" (fls. 265-266). 2. O Recorrente alega que os arts. 153, inc. IV e § 3º, inc. I e II, da Constituição da República. Argumenta que "inexiste qualquer referência constitucional quanto à incidência do IPI sobre operações de importação" (fl. 292). Sustenta que "não estão presentes no arrendamento mercantil internacional em tela os requisitos do art. 153, IV e § 3º da CF/88" (fl. 297). Assevera que "não há condição de se admitir a exigência do IPI nas operações de importação porque esta hipótese apenas foi prevista constitucionalmente para o ICMS" (fl. 301). Pondera que "a incidência do IPI deve observar o princípio constitucional da seletividade, apoiado no da capacidade contributiva e no da vedação ao confisco" (fl. 307). Analisados os elementos havidos nos autos, DECIDO. 3. Razão jurídica não assiste à Recorrente. 4. Em caso análogo ao debatido nestes autos, este Supremo Tribunal concluiu que é constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTAÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). INCIDÊNCIA. 1. Recurso extraordinário em que se argumenta a não incidência do II e do IPI sobre operação de importação de sistema de tomografia computadorizada, amparada por contrato de arrendamento mercantil. 2. Alegada insubmissão do arrendamento mercantil, que seria um serviço, ao fato gerador do imposto de importação (art. 153, I da Constituição). Inconsistência. Por se tratar de tributos diferentes, com hipóteses de incidência específicas (prestação de serviços e importação, entendida como a entrada de bem em território nacional – art. 19 do CTN), a incidência concomitante do II e do ISS não implica bitributação ou de violação de pretensa exclusividade e preferência de cobrança do ISS. 3. Violação do princípio da isonomia (art. 150, II da Constituição), na medida em que o art. 17 da Lei 6.099/1974 proíbe a adoção do regime de admissão temporária para as operações amparadas por arrendamento mercantil. Improcedência. A exclusão do arrendamento mercantil do campo de aplicação do regime de admissão temporária atende aos valores e objetivos já antevistos no projeto de lei do arrendamento mercantil, para evitar que o leasing se torne opção por excelência devido às virtudes tributárias e não em razão da função social e do escopo empresarial que a avença tem. 4. Contrariedade à regra da legalidade (art. 150, I da Constituição), porque a alíquota do imposto de importação foi definida por decreto, e não por lei em sentido estrito. O art. 153, § 1º da Constituição estabelece expressamente que o Poder Executivo pode definir as alíquotas do II e do IPI, observados os limites estabelecidos em lei. 5. Vilipêndio do dever fundamental de prestação de serviços de saúde (art. 196 da Constituição), pois o bem tributado é equipamento médico (sistema de tomografia computadorizada). Impossibilidade. Não há imunidade à tributação de operações ou bens relacionados à saúde. Leitura do princípio da seletividade. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento" (RE 429.306, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 16.3.2011) . 5. Nada há, pois, a prover quanto às alegações do Recorrente. 6. Pelo exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 15 de maio de 2011. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora" (RE 612083, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 15/05/2011, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-100 DIVULG 26/05/2011 PUBLIC 27/05/2011)

Contudo, conforme já bem exposto no presente trabalho, não podemos considerar a mera entrada do bem como hipótese de incidência do IPI, sob pena de dar ao referido imposto característica de imposto do comércio exterior.

Conforme já bem exposto ao longo do presente trabalho, o IPI é imposto relativo ao consumo. Sua materialidade, nos casos de importação, está atrelada ao fato de alguém importar para inserção na cadeia produtiva. Não ocorrendo, não há que se falar na incidência do referido imposto.

Em suma, quem importa para uso próprio, seja mediante importação direta ou importação mediante contrato de arrendamento, não pode ser considerado contribuinte do imposto, haja vista que não pratica qualquer operação mercantil no ato de aquisição.

Além disso, conforme será demonstrado nas páginas seguintes, a incidência do IPI para os casos de importação para uso próprio encontra óbice no princípio da não cumulatividade, haja vista que não há possibilidade da pessoa efetuar a compensação, por não possuir uma atividade comercial.

Capítulo IV. Princípio da Não Cumulatividade

Neste Capítulo serão demonstrados os motivos pelos quais as importações de bens destinadas a uso próprio não devem se sujeitar à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, sob pena de desrespeitar o princípio da não cumulatividade.

IV.I. Surgimento da não cumulatividade

A não cumulatividade teve sua aparição na Constituição de 1946, através da Emenda Constitucional nº 18/65, onde ficaram definidos os impostos que ficariam sujeitos a não cumulatividade. Através do artigo 11³¹, a União passou a possuir competência para instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo como atributo a seletividade e a não cumulatividade.

Posteriormente, a não cumulatividade do IPI permaneceu na Carta Constitucional com a promulgação da Constituição de 1967, através do artigo 22, inciso V, § 4º³², permanecendo até os dias atuais com a Constituição Federal de 1988.

Na Carta Magna de 1988, a não cumulatividade do IPI encontra-se prevista no artigo 153, § 3º, inciso II, da Carta Magna, que assim dispõe:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 49, dispõe que:

³¹ “Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.”

³² “Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

V - produtos industrializados;

(...)

§ 4º - Ô imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.”

“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.”

IV.II. Não cumulatividade como regra ou princípio constitucional?

Nesse passo, tendo previsão constitucional, a não cumulatividade trata-se de uma regra ou um princípio constitucional?

Como é sabido, nosso ordenamento jurídico é composto por um conjunto de normas. E dentro dessas normas há os princípios e as regras. Tal conceito se aplica das normas infralegais às constitucionais.

Sobre as normas constitucionais, que devem ser respeitadas por toda coletividade, vigora, no Brasil, o princípio da Supremacia da Constituição, segundo o qual as normas constitucionais servem de fundamento de validade para das demais normas. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza³³ assim se manifesta:

“As normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da pirâmide jurídica, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam – reiteramos – não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado.

O que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Afinal, são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais.

(...)

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. Ed. Malheiros, 2013. Págs. 35 e 36.

E o mais importante: as normas constitucionais devem receber a interpretação³⁴ que maior efetividade lhes empreste, não sendo dado ao aplicador usar de suas próprias idiossincrasias para “corrigir” o que, a seu sentir, está posto de modo inadequado na Lei Maior.”. (grifo nosso)

Nesse passo, trataremos da norma princípio. Por que a não cumulatividade deve ser tratada com um princípio?

Luiz Eduardo Schoueri³⁵, ao tratar dos princípios constitucionais, leciona que:

No Direito e, especialmente, no Direito Tributário, **os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador. Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário.** São elas os princípios jurídicos, valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como dos aplicador da norma tributária. (grifo nosso)

Roque Antonio Carrazza³⁶ assim se posiciona:

Os princípios são as diretrizes, isto é, os nortes, do ordenamento jurídico. Não é sem razão que Prosper Weil afirma que “algumas normas constitucionais são mais diretrizes; outras, menos”. A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes. **Os princípios possuem acentuado grau de abstração, traçando, destarte, as diretrizes do ordenamento jurídico**³⁷. **Enunciam um razão para decidir em determinado sentido**³⁸.(grifo nosso)

³⁴ 10. A interpretação das normas constitucionais não se afasta, em sua essência, dos esquemas propostos pela Teoria Geral do Direito e pela Metodologia do Direito.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. pág. 281.

³⁶ Carrazza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. Ed. Malheiros, 2013. Págs. 42 e 43.

³⁷ 23. De revés, as normas constitucionais que veiculam simples regras possuem pequeno grau de abstração, impende dizer, referem-se a situações mais específicas.

³⁸ 24. Cf. Genaro Carrió, Notas Sobre Derecho y Lenguaje, 4ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1994, p. 221.

Por sua vez, Celso Antônio Bandeira de Mello³⁹ conceitua princípio como “(...) *mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo (...)*”.

Podemos, dessa forma, concluir que os princípios constitucionais são normas inquestionáveis em nosso ordenamento jurídico, que servem de diretrizes para aplicação do Direito. E mais, princípio é uma norma que serve de validade para as demais normas. Estabelecem uma direção estimativa.

A importância do Princípio da Não Cumulatividade é muito bem tratada por José Eduardo Soara de Melo⁴⁰:

Porque devemos tomar a não-cumulatividade como um princípio constitucional? Já tivemos oportunidade de dizer que os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico. Têm origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo.

Sendo essenciais, a sua supressão do Texto inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. **No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte,**

³⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 30ª Ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 2013. Págs. 974-975.

⁴⁰ MELO, José Eduardo Soares – IPI: Teoria e Prática. Malheiros Editores, 2009. Pág. 99 e 100.

encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Da conjugação desses argumentos bem se pode constatar que, de fato, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial de custos. Mas, como todo princípio constitucional é norma jurídica, é um comando geral e abstrato que cria, modifica ou extingue direito, permitindo, obrigando ou proibindo a prática de uma ação ou de uma omissão, será nosso intento perquirir justamente de que maneira este comando constitucional atua dentro do sistema jurídico brasileiro.

A **não-cumulatividade tributária**, de fato, é um princípio jurídico constitucional. **É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico.** Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do *quantum debeatur* deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período. (grifo nosso)

Em vistas das ponderações do renomado autor, a não cumulatividade do IPI recebeu status de princípio pelo legislador constituinte, pois o mesmo concerne da evolução social e jurídica do povo.

É um sistema que visa minimizar o impacto do tributo sobre os bens produzidos. Se analisarmos profundamente, referido princípio possui evidentes reflexos na sociedade, desde a relação de empregos até o bolso dos consumidores, pois, a sua retirada do ordenamento jurídico, causaria um aumento artificial nos preços dos produtos produzidos.

Assim, é certo que referido princípio é de suma importância para o ordenamento jurídico, de modo que deve ser respeitado nas relações tributárias.

IV.III. Afronta ao princípio da não cumulatividade

Demonstrado que a não cumulatividade é um princípio insculpido na Constituição Federal, devendo, dessa forma, ser respeitado por toda coletividade, cumpre-nos demonstrar que a incidência do IPI na importação para uso próprio afronta referido princípio.

Pois bem! Conforme prescreve o normativo constitucional supra, nos casos em que o tributo for não cumulativo, haverá a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O Decreto nº 7.212/2010, assim regulamenta a operacionalização da não cumulatividade do IPI:

“Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.”

Da aludida norma, podemos verificar que esta prevê que a efetivação da não cumulatividade depende do confronto entre o valor pago na entrada e o devido na saída do produto do estabelecimento, ou seja, pressupõe, por óbvio, que tenha uma saída.

Assim, o princípio da não cumulatividade nada mais é do que o direito do contribuinte creditar-se do valor recolhido nas operações relativas ao mesmo produto.

Partindo de tal pressuposto, não há como haver a incidência do IPI para os casos de importação de bens destinados a uso próprio. E o motivo é simples: não haverá compensação dos valores recolhidos quando desembaraço aduaneiro do bem, pois a operação realizada é incapaz de gerar créditos de IPI.

É dizer-se: não tem como fazer a compensação, o abatimento do valor do imposto desembolsado na importação com o valor que fosse cobrado na operação subsequente, pois essa operação subsequente não ocorrerá.

Como dissemos nos tópicos anteriores, para que ocorra a incidência do IPI, não basta que o produto ingresse no país, mas que seja comercializado por quem o importou.

Ocorre que o bem importado para uso particular não sairá do estabelecimento da pessoa que o importou. E, através disso, não há como efetuar-se a compensação do IPI, característica essencial do imposto.

E o mesmo raciocínio deve ser aplicado para os casos de importação mediante contrato de arrendamento.

Isso porque, se a pessoa que importou mediante opção de contrato de arrendamento vier a ser compelida ao recolhimento do IPI, não haverá a possibilidade de creditar-se do valor despendido a título de IPI, em razão de que tal tributo não incidirá na reexportação do bem ao arrendador.

Em outras palavras, como vimos acima, um contrato de arrendamento pressupõe que o bem será importado por prazo determinado. Desta feita, como se poderia compensar os valores desembolsados a título de IPI, na importação temporária, se não há incidência de impostos na reexportação?

Dessa forma, é certo que a não cumulatividade do IPI deverá ser sempre atendida, tendo em vista a expressa determinação prevista na Constituição Federal (*artigo 153, § 3º, inciso II*), que não prevê nenhuma hipótese de exclusão do cumprimento de tal regra.

Todavia, há quem não concorde que a importação para uso próprio afronte o princípio da não cumulatividade.

Fabício Sarmanho⁴¹, Procurador da Fazenda Nacional, elaborou artigo onde defende que o princípio da não cumulatividade não justifica a exclusão do IPI, *in verbis*:

26. Busca-se, então, desonerar o custo final do produto, abolindo a tributação em cascata, que é nociva por interferir na cadeia produtiva.

27. Como demonstrado nos itens anteriores, o IPI incide sobre o produto estrangeiro importado por pessoas físicas ou jurídicas, independente de sua aplicação posterior – uso próprio do importador ou revenda. Se o produto importado for destinado ao processo produtivo do contribuinte ou à revenda, o IPI recolhido do desembaraço gerará crédito, que poderá ser utilizado para compensar o imposto devido na saída do produto. Porém, mesmo em tais casos, não há desoneração do pagamento do IPI devido pela importação, pois a não-cumulatividade veda o pagamento repetido, mas não o pagamento do imposto em si.

28. Dessa maneira, o fato de não haver tributo a compensar na operação posterior, já que se trata de consumidor final, não importa em não-incidência de tributo na primeira e única operação. Não há que se distinguir, portanto, a importação para uso próprio ou a importação para revenda ou para novo processo de industrialização no país. Em todas as hipóteses o tributo incide pelo fato de se tratar de produto industrializado e será compensando nos casos em que houver nova fase de incidência do tributo.

29. Também não há que se falar que a importação para uso próprio desqualifica o produto, deixando de se tratar de “mercadoria”. Isso, porque o conceito de mercadoria é analisado a partir da condição do alienante, e não do adquirente do bem⁴². Para o alienante as mercadorias exportadas para o Brasil são destinadas à mercancia. Dessa forma, quando ingressam no Brasil encontram na figura do importador, pessoa física ou jurídica, um substituto

⁴¹ SARMANHO, Fabrício. IPI e importação de veículos por consumidor para uso próprio. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3912, 18 mar. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26923>>. Acesso em: 9 out. 2015.

⁴² Nesse sentido o que decidido no TRF4ª Região, Apelação/Reexame Necessário nº 5006876-55.2011.404.7208/SC, Rel. Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, 2ª Turma, j. 03/09/2012.

tributário⁴³ daquele alienante que não pode ser abrangido pela legislação brasileira.

30. Como foi dito, a não-cumulatividade evita a incidência em duplicidade (incidência em cascata). Dessa forma, não se beneficiará o contribuinte que estiver no final da cadeia. Essa é a sistemática em qualquer tributo não-cumulativo.

31. Se, com base na não-cumulatividade, o consumidor final fosse desonerado, deveríamos extinguir os tributos não-cumulativos, já que, partindo-se do pressuposto de que sempre haverá um consumidor no final da cadeia produtiva, todos os valores anteriormente recolhidos seriam devolvidos. Para ser mais direto, se os consumidores finais dos tributos não cumulativos tivessem o direito de se desonerar, a tributação nas fases posteriores teria sido feita apenas para gerar custos na administração tributária, já que o valor seria devolvido ao final, não gerando qualquer receita. Teríamos um tributo inócuo para a finalidade arrecadatória.

32. A conclusão acima é teratológica, já que, obviamente, em algum momento o valor do tributo vai recair sobre um responsável econômico pela quantia a ser recolhida ao Estado.

Ouso discordar do posicionamento acima colacionado. O D. Procurador afirma que o IPI recolhido do desembaraço aduaneiro gerará crédito, que poderá ser utilizado para compensação do IPI. Através de seu posicionamento, podemos concluir que a observância do princípio da não cumulatividade é mera faculdade.

Todavia, fica a pergunta: Como será feita a compensação do aludido imposto se o bem importado para uso próprio não será destinado à revenda?!? O princípio será desconsiderado, gerando uma insegurança jurídica.

E este é o posicionamento do Ilmo. Ministro Benedito Gonçalves, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Recurso Especial Representativo da Controvérsia nº 1.396.488/SC:

⁴³ Sobre a condição de substituto tributário, descaracterizando o IPI como tributo indireto, vide TRF4ª Região, Apelação/Reexame Necessário nº 5008418-19.2012.404.7000/PR, Rel. Des. Otávio Roberto Pamplona, 2ª Turma, j. 03/09/2012.

No caso concreto, **o importador pessoa física que adquire bem para uso próprio não realiza operação mercantil posterior, de modo que não poderia, na operação seguinte (simplesmente porque ele não existe) se creditar do IPI pago anteriormente, de modo que arcaria com a integralidade do tributo por ocasião do desembaraço aduaneiro.**

Sob esse prisma, coaduno com a orientação de que, em se tratando de importação realizada por pessoa física para uso próprio, esta, na qualidade de consumidora final, não pode ser considerada como contribuinte de direito do IPI (nos moldes previstos pelo artigo 51, inciso I, do CTN), pois não há, na hipótese, como dar efetividade à não cumulatividade inerente no imposto, na forma como prevista na Constituição Federal (grifo nosso)

Portanto, é certo que incidir o Imposto sobre Produtos Industrializados sobre a importação de bens destinados a uso próprio afronta o princípio da não cumulatividade, pois não haverá nenhuma operação mercantil posterior à importação que será efetuado a compensação do gravame.

Conclusão

Diante do presente trabalho de conclusão de curso, podemos inferir que o Imposto sobre Produtos Industrializados, malgrado incida na importação, quando do desembaraço do bem no País, não pode ser exigido em toda e qualquer importação.

Foi possível verificar que o IPI decorre de uma operação com produtos industrializados, de modo que, para haver a incidência na importação, é necessário que a pessoa que importa coloque o bem numa cadeia produtiva, que pratique uma operação mercantil. E esse é o posicionamento da Jurisprudência, consolidado através do julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.396.488/SC.

Além disso, para os casos de arrendamento mercantil e operacional, também restou demonstrado que, apesar da Jurisprudência acerca do tema ser desfavorável, fazer incidir o IPI sob tais modalidades contraria o aspecto material do aludido gravame, na medida em que, findo o prazo estipulado nessas modalidades contratuais, o bem será devolvido ao arrendador, de modo que não há configuração da hipótese de incidência.

Por fim, foi explicado que exigir o IPI nas hipótese de importação de bens para uso próprio afronta o princípio constitucional da não cumulatividade, tendo em vista que a pessoa que importou o bem não poderá efetuar a compensação do valor recolhido a título de IPI, pois referida operação não gera créditos.

Bibliografia

- 1) BALLEIRO, Aliomar, Direito Tributário brasileiro, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- 2) CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.
- 3) CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª Ed. rev. e ampl. Ed. Malheiros, 2012.
- 4) CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. Ed. Malheiros, 2013.
- 5) LINS, Robson Maia. A Regra-Matriz do Imposto sobre Produtos Industrializados – Direito Tributário : tributação do setor industrial / Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado, coordenadores – São Paulo – Saraiva, 2013. – (Série *GVlaw*).
- 6) MELO, José Eduardo Soares – IPI: Teoria e Prática. Malheiros Editores, 2009.
- 7) MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 30ª Ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 2013.
- 8) MIRANDA, João Damasceno Borges de – IPI – ASPECTOS JURÍDICOS, São Paulo : Quartier Latin, 2003.
- 9) PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª edição revisada, ampliada e atualizada – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.
- 10) SARMANHO, Fabrício. IPI e importação de veículos por consumidor para uso próprio. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3912, 18 mar. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26923>>.
- 11) SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.
- 12) TOLEDO, José Eduardo Tellini. O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais. 1ª edição – São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- 13) TOMAZINI, Aurora de Carvalho. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. – São Paulo : Noeses, 2013
- 14) TROIANELLI, Gabriel Lacerda - A não incidência de IPI na importação de bem mediante “leasing” sem opção de compra. “in Revista Dialética de Direito Tributário, volume 154.