



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi na importação de
veículos automotores por pessoa física

Angelo Pessôa França Delfino

Rio de Janeiro
2015

ANGELO PESSÔA FRANÇA DELFINO

**Não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi na importação de
veículos automotores por pessoa física**

Artigo Científico apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato sensu
da Escola de Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro em Direito Tributário.

Professor Orientador:

Rafael Iório.

Rio de Janeiro

2015

**NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS-IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES POR PESSOA FÍSICA**

Angelo Pessoa França Delfino
Graduado pela Universidade
Estácio de Sá – Unesa.
Advogado.

Resumo: A questão vem sendo apreciada reiteradas vezes pelo Pretório Excelso, que se manifestou no sentido da não aplicação da exação, porquanto o fato gerador do IPI seria uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, o que não ocorre na hipótese de importação de bem por pessoa física para uso próprio. Segundo posicionamento do STJ, entendimento diverso importaria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, em face da impossibilidade de compensação posterior, uma vez que o particular não é contribuinte da exação. De forma diversa, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional alega que é contribuinte do IPI toda pessoa natural ou jurídica que seja obrigada ao pagamento do tributo mesmo que o veículo seja adquirido para uso próprio. E por isso, não afasta a incidência do tributo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Não-cumulatividade, importação para uso próprio, não incidência do IPI.

Sumário: Introdução. 1. IPI. 2. A não-cumulatividade do IPI - inciso II, § 3º do artigo 153 da Constituição. 3. Da não incidência do IPI nas importações para consumo próprio. 4. Conclusões. Referências.

INTRODUÇÃO

Inúmeros contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI ingressaram na Justiça com o intuito de afastar a cobrança do imposto quando esta incide sobre a importação de veículos automotores para uso pessoa.

Com base no princípio da não-cumulatividade, os contribuintes tentam afastar a incidência do imposto nas operações. Pleito este, que vem sendo reconhecido pelos Tribunais Pátrios, os quais tem declarado como inexigível o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI sobre a operação de importação de veículo por pessoa física para

uso próprio.

Nesta seara, as ações têm por objetivo declarar como inexigível e, portanto, indevido, o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI incidente sobre a importação, para uso particular, ou seja, na importação para uso próprio.

Em casos análogos, ao decidir a matéria através do Recurso Especial, o Superior Tribunal de Justiça-STJ manifestou-se no sentido de que na hipótese de importação de veículo destinado para uso particular, não há a incidência do IPI.

A adoção pela não incidência do imposto decorreu do entendimento de que o contribuinte não exerce nenhum ato de industrialização, estando este impedido de realizar a compensação do imposto em outra operação.

Isso porque, o princípio da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente no inciso II, § 3º do artigo 153 da Constituição, impõe a compensação do IPI devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas operações anteriores. É a chamada “regra-matriz” desse tributo, que garante o direito do contribuinte de abater, em cada operação do processo industrial, tudo o que for cobrado ou exigido nas operações anteriores.

Assim, tratando-se de importação de bens para fins particulares, realizada por pessoa física que não seja comerciante ou empresária, não haverá a incidência do imposto em face da aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Não obstante, toda pessoa física que optou por importar veículos automotores ficou sujeita ao recolhimento do imposto, o que só foi afastado, em alguns casos, quando ingressou com uma ação nos tribunais questionando a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI na importação para uso próprio.

Diante de inúmeros contribuintes insatisfeitos com a cobrança perpetrada pela União Federal, foram propostas diversas ações, as quais geraram decisões no sentido de que: importar veículos ou outros bens para uso próprio, fica isento do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI.

Desta feita, as ações servem para evitar a incidência do imposto na futura importação. Não obstante, quem já efetuou a importação e pagou o tributo, pode pleitear sua restituição através da Ação de Repetição do Indébito.

Todavia, apesar da maioria dos Tribunais Pátrios e do Superior Tribunal de Justiça decidirem à favor dos contribuintes, a decisão final será proferida pelo Egrégio Tribunal Federal-STF, através do seu plenário, se é ou não constitucional a incidência do tributo na importação para uso próprio.

1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados–IPI, é um Imposto Federal, regulamentado pelo art. 153, inciso IV, c/c o parágrafo terceiro e seus incisos da Constituição Federal de 1988. Em complemento, o Decreto 7.212/10 traz o Regulamento do IPI (RIPI), regulamentando a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI.

No aspecto geral do imposto, pode-se afirmar que: i) Tem função predominante fiscal; ii) está sujeito ao princípio da legalidade; iii) está sujeito ao princípio da anterioridade; iv) não se sujeita ao princípio da noventena; v) tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica; I – de renda, assim entendido o

produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior; vi) a base de cálculo é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis; vii) contribuinte é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43; e viii) o lançamento é por homologação.

O Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI tem caráter extrafiscal, cujo principal objetivo não é obter recursos para os cofres públicos federais, mas sim servir como controle sobre as importações, podendo ser utilizado como instrumento de proteção de determinado setor da indústria nacional que esteja sofrendo dificuldades em face da concorrência de produtos similares estrangeiros.

Exemplo dessa extrafiscalidade ocorreu recentemente em nosso ordenamento jurídico, meados de 2011, quando o Governo Federal, sob a égide de proteger o mercado interno, determinou o aumento o IPI em 30 pontos percentuais para os veículos importados.

Naquela oportunidade, o argumento da União Federal foi justamente de que deveria aumentar a incidência do imposto a fim de proteger a indústria Nacional dos veículos estrangeiros, com intuito de resguardar os empregos gerados pelas montadoras nacionais.

Quanto ao fato gerador, sua definição está elencada no art. 46 do Código Tributário Nacional:¹

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;

¹ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

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.

A CF/88, sob a inteligência do art. 153, inc. IV, possibilita à União que institua Imposto Sobre Produtos Industrializados-IPI, devendo ser observado o parágrafo terceiro e seus incisos:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Destarte, ao analisar o art. 153, inc. IV, combinado com o § 3º e seus incisos, assevera bem Leandro Paulsen acerca do momento em que haverá a incidência do Imposto sobre os Produtos Industrializados-IPI, não se confundindo com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS:

Analisando-se o art. 153, IV, da Constituição de 1988 em combinação com seu § 3º e incisos, constata-se que a base econômica tributável a tal título abrange as operações com produtos industrializados. Trata-se de imposto que deve gravar a produção. Desse modo, alcança o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de processo de industrialização realizado por um dos contratantes (industrializado). Pressupõe a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial²

Assim, o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto, mas não na venda por comerciante ao consumidor. Não basta, portanto, que o produto objeto do negócio jurídico tenha sido industrializado em algum momento, mas que se tribute a própria produção quando ela acontece. Na venda de produto por comerciante, temos apenas o comércio, a circulação de mercadoria. A fase de produção, de industrialização, é anterior.³

²MELO, José Eduardo Soares de; Paulsen, Leandro. “IMPOSTOS FEDERAIS ESTADUAIS E MUNICIPAIS - 7ª EDIÇÃO – e-book.

³MELO, José Eduardo Soares de; Paulsen, Leandro. “IMPOSTOS FEDERAIS ESTADUAIS E MUNICIPAIS - 7ª EDIÇÃO – e-book.

A exposição do Leandro Paulsen é fundamental para diferenciar a incidência do IPI e do ICMS, evitando confusão entre os impostos, mesmo que ambos estejam abarcados pela não-cumulatividade, sua incidência é diversa.

Isso porque, um é imposto federal, enquanto o outro imposto estadual e distrital. Não obstante, a hipótese tributária do IPI abarca procedimentos que tenham por objeto “produtos industrializados”, enquanto o ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

2. DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS-IPI, INCISO II, § 3º, DO ARTIGO 153, DA CF/88

O art. 153, §3º, inc. II, da CF/88, determina que o Imposto sobre os Produtos Industrializados-IPI, será não-cumulativo, ou seja, na prática, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, seguindo uma tradição que vem desde a Emenda Constitucional nº 18/65.

No Código Tributário Nacional-CTN, a não-cumulatividade do Imposto sobre os Produtos Industrializados-IPI, está disciplinada no art. 49, nos seguintes termos:

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.⁴

A não-cumulatividade é a técnica de tributação que visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto

⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, ora como produto final.

Serve para evitar que o imposto onere a produção em cascata. Isso sobreviria caso o pudesse ser cobrado sobre o valor total das operações relativas às diversas saídas de produtos industrializados sobrevividas numa cadeia de industrialização, sem que fosse autorizada a compensação dos valores já suportados a tal título nas operações anteriores.

Conforme leciona o professor Ricardo Alexandre⁵:

A sistemática, portanto, funciona mediante o sistema de débitos e créditos a seguir explicado. Ressalte-se que a terminologia a ser utilizada na explanação é a jurídica e não a contábil, visto que os bens e direitos em contabilidade são registrados como “débitos”, e as obrigações como “créditos”, sentido exatamente contrário ao que é aqui adotado.

A cada aquisição tributada de insumo, o adquirente registra como crédito o valor do tributo incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte, consistente na possibilidade de recuperar o valor incidente nas operações subsequentes (é o “IPI a recuperar”).

A cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor do tributo incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos federais ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do “IPI a recolher”).

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.

Por tais motivos, verifica-se que constitucionalmente é vedada a cumulação do Imposto sobre os Produtos Industrializados - IPI, ou seja, o pagamento do imposto sobre

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Método, 2009

imposto, sendo permitido ao contribuinte a compensação do imposto anteriormente recolhido no decorrer da cadeia produtiva.

Desta feita, a impossibilidade do aproveitamento do crédito na cadeia produtiva vai de encontro a não-cumulatividade do Imposto sobre os Produtos Industrializados - IPI, o que, por consequência, impede a incidência do imposto justamente em respeito a não-cumulatividade.

Corroborando com o exposto, assevera Hugo de Brito Machado que:

Para o fim de definir a não cumulatividade tem-se a metodologia do crédito financeiro e a do crédito físico. Pela Primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado. ⁶

Assim, importante frisar que o princípio da não-cumulatividade não é particular ao IPI, abarcando, também, o PIS/COFINS e o ICMS.

3. DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS-IPI NAS IMPORTAÇÕES DE VEÍCULOS AUTOMOTORES POR PESSOA FÍSICA

Determina a Constituição Federal que tanto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, como o Imposto sobre os Produtos Industrializados -

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

IPI, serão compensados com o montante cobrado nas operações anteriores, em respeito a não-cumulatividade.

Desta feita, com base no princípio da não-cumulatividade, passou-se, há um tempo, a questionar-se a incidência do Imposto sobre os Produtos Industrializados-IPI, sobre os veículos automotores importados por pessoa física. Isso porque, por ser o IPI um Imposto não-cumulativo, a CF/88 prescreve o abatimento/compensação do imposto cobrado nas operações anteriores, o que torna-se inviável quando se trata de pessoa física.

Assim, após inúmeras discussões travadas nos tribunais em 1º e 2ª instancias, a discussão chegou ao âmbito do Superior Tribunal de Justiça-STJ.

Neste diapasão, o entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça - STJ, é que o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI não incide sobre carro importado para uso próprio.

Este entendimento encontra-se abalizado por conta do princípio da não-cumulatividade e, sob a égide de que o fato gerador do referido tributo é uma operação de natureza mercantil, no qual não se encaixa o consumidor final.

A decisão foi por maioria de votos, proferida no REsp n. 1.396.488, prevalecendo o voto do relator, ministro Humberto Martins, que em seus dizeres afirmou:

Segundo o artigo 49 do Código Tributário Nacional, o valor pago na operação imediatamente anterior deve ser abatido do mesmo imposto em operação posterior. Ocorre que, no caso, por se tratar de consumidor final, tal abatimento não poderia ser realizado, razão pela qual é necessária a incidência do referido postulado”, registrou Martins, acompanhado pelos

ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena da Costa.⁷

Não obstante a definição do Superior Tribunal de Justiça-STJ, o tema está aguardando a análise do Supremo Tribunal Federal-STF, o qual colocará uma pá de cal no assunto, ao decidir se há ou não a incidência do IPI sobre veículo importado para uso próprio.

A análise do caso, cuja discussão foi recebida pelo rito da repercussão geral, teve início em 2014, cujo Relator, Ministro Marco Aurélio, concedeu seu voto declarando a constitucionalidade acerca da incidência do tributo por não haver efeito cascata na cobrança.

Segundo o Ministro Relator da Suprema Corte, o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, não pode ser confundido com imposto sobre produção. Aquele incide em produtos os quais possam ser enquadrados como industrializados, ou seja, decorrentes da produção, evitando-se, assim, a violação ao princípio fundamento das relações internacionais, previsto no artigo 4º da Constituição Federal de 1988, a encerrar a autodeterminação dos povos, a independência nacional.

Acrescenta que o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI é seletivo, em função da essencialidade do produto, e que se trata de um tributo não-cumulativo, resultando na compensação do que é devido em cada operação subsequente, quando cobrado, com a quantia exigida nas operações anteriores. Ademais, não incidiria sobre os produtos industrializados que sejam exportados.

⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.396.488. Relator Ministro Humberto Martins. 17 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1.396.488&&b=ACOR&p=false&l=10&i=1>. Acesso em: 01.12.2015.

Ainda quanto a não-cumulatividade, o seu efeito único seria afastar a bitributação. Segundo a jurisprudência do STF⁸, apenas caberia acionar o princípio se ocorresse a incidência sequencial do mesmo tributo. Ora, tratando-se de importação de bem para uso pessoal por pessoa natural ou para uso de pessoa jurídica, como ocorre com equipamentos estrangeiros, não haveria que se falar em alienação posterior sujeita à incidência do IPI.

O Ministro abordou também o tratamento igualitário e a harmonia de valores. Em primeiro lugar, para ele, as políticas de mercado, visando a isonomia, deveriam ser conducentes a valorizar, tanto quanto possível, a circulação dos produtos nacionais, sem prejuízo do fenômeno no tocante aos estrangeiros.

Em segundo lugar, sob o ângulo da confusão entre as figuras de contribuinte de fato e de direito, trouxe à baila o que acontece, no mercado interno, ao ICMS: o adquirente de mercadoria para uso próprio não tem direito ao crédito desse imposto sem que se possa cogitar de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Para Marco Aurélio, não há presunção do recolhimento anterior do IPI, por não se poder afirmar peremptoriamente que, no país em que tal recolhimento se deu, incidiu idêntico tributo. Mesmo havendo tributo semelhante, concorreria, afastando a duplicidade de cobrança, a distinção entre os sujeitos ativos. Em outras palavras, o Ministro acredita que o valor dispendido com o produto importado surge como próprio à tributação, sem diferença dos elementos que, porventura, o tenham norteados.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 353.657 PR. Relator. Marco Aurélio. 25 de setembro de 2013. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/756625/recurso-extraordinario-re-353657-pr>. Acesso em: 09.12.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 370682 SC. Relator. Ilmar Galvão. 25 de junho de 2007. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/756616/recurso-extraordinario-re-370682-sc>. Acesso em: 09.12.2015.

Ante o exposto, Marco Aurélio conheceu, mas desproveu o recurso, mantendo o acórdão recorrido, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para firmar a exigibilidade do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI relativo à importação, praticada por pessoa natural não contribuinte, de veículo automotor para uso próprio.

Por ora, o julgamento está suspenso, e continua aguardando a devolução dos Autos pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, parece mais acertada a interpretação que, em ampla maioria, tantos nos Tribunais Pátrios quanto no Superior Tribunal de Justiça-STJ, decidiram por afastar a cobrança do IPI sobre os veículos importados em face do princípio da não-cumulatividade, inscrito no inciso II do parágrafo 3º do artigo 153 da CF/88, "a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados restringe-se às operações típicas de comerciantes, não alcançando a importação realizada por pessoas naturais, para uso próprio".

Nesta esteira, o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, não incide sobre operações feitas diretamente por pessoa física, porque a CF/88, ao dispor sobre o princípio cogente da não-cumulatividade, com autorização de compensação do valor recolhido nas operações anteriores, pressupõe a existência de cadeia produtiva/comercial.

Isso porque “o imposto pago em operações anteriores representa um crédito compensável do contribuinte adquirente, que o utilizará para abater o montante correspondente do valor do IPI devido em operação anterior.”⁹

Nessa linha, em consenso com o entendimento majoritário acerca do tema, é possível concluir que o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, não incide sobre operações feitas diretamente por pessoa física, pois de acordo com o princípio imperioso da não-cumulatividade, com autorização de compensação do valor recolhido nas operações anteriores, pressupõe-se a existência de cadeia produtiva/comercial. Não se pode conferir uma capacidade de compensar o valor recolhido anteriormente, a quem não possui meios de exercê-la.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo, *Direito Tributário Esquemático*. 3ª ed. São Paulo: Método, 2009.

MENDES, André Moreira. *Não Cumulatividade dos Tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais Estaduais e Municipais* - 7ª ed. – e-Book.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASSIANO, José Borges; LÚCIA, Maria Américo dos Reis. *IPI Ao Alcance De Todos*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.396.488. Relator Ministro Humberto Martins. 17 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1.396.488&&b=ACOR&p=false&l=10&i=1>. Acesso em: 01.12.2015.

⁹ CASSIANO, José Borges - LÚCIA, Maria Américo dos Reis. *IPI AO ALCANCE DE TODOS*. 3ª ed. – Rio de Janeiro: ed. Freitas Bastos, 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 353.657 PR. Relator. Marco Aurélio. 25 de setembro de 2013. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/756625/recurso-extraordinario-re-353657-pr>. Acesso em: 09.12.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 370682 SC. Relator. Ilmar Galvão. 25 de junho de 2007. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/756616/recurso-extraordinario-re-370682-sc>. Acesso em: 09.12.2015.