

# DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NAS VENDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS IMPORTADOS ACABADOS

Augusto Marchese

## 1. Introdução

A Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com fundamento no Recurso Especial n. 841.269<sup>1</sup>, o qual há tempos tem sido usado como *leading case* (apesar de não ter sido submetido à sistemática do recurso repetitivo), vinha decidindo que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) teria incidência sobre produtos industrializados e acabados no exterior somente no desembaraço aduaneiro, não incidindo ele na venda do produto pelo estabelecimento importador.

Todavia, apesar de ter acompanhado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de maneira reiterada, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem modificando sua posição, no sentido de que além da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, o mesmo deveria incidir, também, na venda, saída do produto, de dentro do estabelecimento comercial do importador, por equiparação, independentemente de o mesmo ter passado, ou não, por processo de industrialização.

Portanto, o recente posicionamento da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região busca delinear novos horizontes, no sentido de alterar os contornos da incidência do IPI no atual ordenamento jurídico brasileiro, o que passará a onerar o contribuinte de fato, aquele que efetivamente suporta a carga daquele imposto.

---

1. Primeira Turma. Relator Ministro Francisco Falcão. *Diário da Justiça da União*, 14/12/2006.

## 2. IPI. Características gerais

O Imposto sobre Produtos Industrializados tem como marco inicial o ano de 1964. Neste ano, a Lei 4.502, de 30 de novembro, criou, com fundamento na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, o Imposto de Consumo, incidente sobre produtos industrializados.

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), à União, coube instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do art. 153, inciso IV<sup>2</sup>.

Conforme conceitua Bottallo<sup>3</sup>:

O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar o produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Ao tratar do imposto, Paulsen e Melo<sup>4</sup> alertam que hoje o mesmo não é: “[...] mais um simples imposto sobre o consumo, como constava da Constituição de 1946, mas um imposto sobre *operações com produtos industrializados*, que grava a produção”.

Durante longo tempo, o IPI possuía precípua finalidade extrafiscal. Tanto é assim que o poder constituinte originário optou por possibilitar ao Poder Executivo alterar sua alíquota, atendidos os limites e condições estabelecidas em lei, sem a necessidade de observação, para sua cobrança, do princípio da anterioridade, quando houvesse majoração.

Hodiernamente, o IPI representa a segunda arrecadação entre os impostos federais, sendo menor, apenas, do que a arrecadação do Imposto de

---

2. **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: [...] **IV** - produtos industrializados.

3. BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 22.

4. PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 75.

Renda. Assim, por representar grande relevância, hoje é considerado um imposto com caráter fiscal.

Em decorrência da expressão econômica alcançada, o poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, atendeu ao pleito dos contribuintes que aspiravam por alguma segurança jurídica. Desta forma, a emenda trouxe a garantia da anterioridade mínima ao imposto acima mencionado.

Os critérios constitucionais para sua instituição estão previstos no § 3º do art. 153, da CRFB/1988, veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 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.

O sujeito ativo do IPI é a União, e o sujeito passivo, nos termos do art. 51 do Código Tributário Nacional (CTN) será conforme abaixo:

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;

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.

O Decreto 7.212/2010, conhecido como Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), no seu art. 24, define com maior acuidade, os contribuintes do imposto:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:  
I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira [...];  
II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar [...];  
III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar [...];  
IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 [...];  
Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar [...].<sup>5</sup>

Sob o aspecto material, o Código Tributário Nacional prevê três fatos geradores para o imposto sobre operações com produtos industrializados, conforme arrola o art. 46:

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 (...)

---

5. O art. 9º do Regulamento do IPI elenca os estabelecimentos equiparados a industrial. Para o estudo em tela, apropriado se mostra destacar o inciso IX, que assim discerne: [...] IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora [...].

A Lei 4.502/1964 dispõe, ainda:

Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 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.

§ 2º O impôsto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

Portanto, da interpretação dos arts. 46 e 51 do CTN, conjugados com o art. 2º da Lei 4.502/1964, imperioso se mostra, para configuração do fato gerador: o desembaraço aduaneiro, quando o produto da industrialização for de procedência estrangeira; ou, a saída em decorrência de uma “operação” com produto industrializado, por ocorrência de um negócio jurídico; ou, a arrematação do produto em leilão.

Ainda, consoante o parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, considera-se produto industrializado, “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

O Regulamento do IPI, por seu turno, nos arts. 3º e 4º, conceitua:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º).

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n. 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Alertam Paulsen e Mello<sup>6</sup> que só pode ser tributada a operação “com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte se não a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza operações”.<sup>7</sup>

Sua base de cálculo tem previsão legal no art. 47 do Código Tributário Nacional, que assim delinea:

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:

---

6. PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 108.

7. Lei 4.502/1964: **Art. 3º**. Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. **Parágrafo único**. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto

- 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;
- 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 reme-  
tente;
- III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Nesta cadência, no que tange ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que ocorre a situação de fato definida em lei como geradora da obrigação tributária (art. 46 do CTN, art. 2º da Lei 4.502).

A seguir, passa-se ao estudo do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, com relação à incidência do IPI no caso de produtos importados acabados e a saída dos mesmos do estabelecimento do importador.

### **3. Posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça**

No Recurso Especial 841.269, julgado em 28 de novembro de 2006, no qual fora relator o Ministro Francisco Falcão, por unanimidade, o Superior Tribunal de Justiça considerou que o IPI deve incidir, alternativamente, na saída do produto do estabelecimento; no desembarço aduaneiro ou na arrematação em leilão, conforme o disposto no art. 46 do CTN:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembarço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembarço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III - Recurso especial provido.

Deste modo, o IPI seria devido sobre o produto no desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, ou, na sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51<sup>8</sup>, ou, na sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, conforme a manifestação do Ministro Relator, Francisco Falcão:

Ao importar os produtos industrializados e desembaraçá-los na aduana, o contribuinte, nos termos do artigo 46, I, do CTN, fez nascer o fato gerador do IPI, o que impõe o pagamento da exação.

O referido dispositivo legal apresenta três hipóteses de incidência tributária, quais sejam: a) o desembaraço aduaneiro, quando o produto tem procedência estrangeira; b) a saída do produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; e c) a arrematação dos produtos, quando apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

As diferentes operações encimadas explicitam em que hipóteses alternativas deverá recair o IPI. Ao explicitar que incidirá imposto sobre produtos industrializados na operação de saída do produto nos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 do CTN, o legislador indicou qualquer estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante, para consignar que a hipótese de incidência do IPI é a realização de operações com produtos industrializados, sejam os contribuintes importadores, industriais, comerciantes ou ainda arrematantes em leilão.

A indicação constante da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN não atinge, como é curial, a hipótese descrita no inciso I, do mesmo regramento, uma vez que este inciso traz situação dirigida ao produto de procedência estrangeira.

Em seu voto, o Ministro Francisco Falcão ressaltou, ainda, que ao ser realizada a cobrança do IPI de empresa que importa produto acabado tanto na hipótese do inciso I (desembaraço), quanto na do inciso II (saída do

---

8. **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; **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.

estabelecimento importador) do art. 46 do CTN, além de se estar diante de bitributação<sup>9</sup>, tal cobrança ofenderia o princípio da isonomia e da competência tributária, onerando ilegalmente o estabelecimento importador<sup>10</sup>.

#### **4. Posição adotada pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que até então seguia o posicionamento adotado no citado Recurso Especial 841.269, por ocasião do julgamento da Apelação Cível 5035351-63.2011.404.7000<sup>11</sup>, em 24 de julho de 2012, de relatoria do Desembargador Rômulo Pizzolatti, da Segunda Turma, por unanimidade, alterou seu entendimento, no sentido de que o IPI além de incidir no desembarço aduaneiro, deve incidir, ainda, na saída do estabelecimento comercial do importador, independentemente de o produto ter sofrido qualquer processo de industrialização, conforme se infere da ementa do julgado:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTADOR COMERCIANTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. É devido o imposto sobre produtos industrializados no desembarço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do estabelecimento do importador, comerciante equiparado a industrial, compensando-se o que for devido na última operação com o que foi pago na primeira, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade.

---

9. Tecnicamente, equivocou-se o relator, pois, estar-se-ia diante de um caso de *bis in idem*, e não de bitributação.

10. Neste sentido também julgou, por diversas vezes, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região: Apelação Cível 010443-77.2009.404.7200. Segunda Turma. Relatora Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Diário Eletrônico, 15/07/2010; Apelação Cível 5004919-77.2010.404.7200. Segunda Turma. Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona. Diário Eletrônico, 05/10/2011; Apelação Cível 2007.70.06.000602-7. Primeira Turma. Relator Desembargador Federal Wilson Darós. *Diário Eletrônico*, 26/11/2008.

11. Segunda Turma. Desembargador Rel. Otávio Roberto Pamplona. Diário Eletrônico, 05/10/2011. Neste sentido também já foi decidido na Apelação/Reexame Necessário 5004803-13.2011.404.7208. Segunda Turma. Relator Juiz Federal convocado Luiz Carlos Cervi. *Diário Eletrônico*, 09/08/2012.

Em síntese, o argumento do Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, foi no sentido de que o produto industrializado (acabado) importado por estabelecimento comercial, legalmente equiparado a industrial, sofre dois fatos geradores: o primeiro por desembaraço aduaneiro (CTN, art. 46, II e art. 51, parágrafo único; RIPI, art. 24, III), enquanto o segundo se dá com a saída do produto do estabelecimento (CTN, art. 46, I; RIPI, art. 24, I),

Ressalta-se que, em seu voto, o Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti decidiu que o estabelecimento legalmente equiparado a industrial, sem ter ao menos praticado qualquer ato de industrialização, deve sofrer a incidência do IPI, uma vez que, em tese, tem-se na saída da empresa que importou um produto acabado, um novo fato gerador, por via da equiparação prevista no art. 51, parágrafo único do CTN.

Em voto-vista, a Juíza Federal convocada Cláudia Maria Dadico, posicionou-se em idêntico sentido. Citou o julgamento do Recurso Especial 841.269 do Superior Tribunal de Justiça anteriormente elencado e alguns julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no mesmo sentido, e destacou que todos os julgados encontram-se focados, essencialmente, nas seguintes premissas:

- a) o art. 46 do CTN, em seus três incisos materializa hipóteses de incidência excludentes, vale dizer, um determinado sujeito passivo somente poderia sofrer a incidência do IPI alternativamente, ou no desembaraço aduaneiro, ou na saída dos produtos industrializados de seu estabelecimento;
- b) a dupla incidência, ou seja, no desembaraço aduaneiro e na saída do produto estrangeiro do estabelecimento importador, configuraria “*bitributação*” ou “*bis in idem*”, de produto que, no desembaraço aduaneiro, já sofre dupla incidência com o recolhimento de Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação.

Ao enfrentar a primeira das alegações, com fundamento no art. 153, inciso VI da CF; arts. 46 e 51 do CTN; art. 2º da Lei 4.502/1964; arts. 3º e 4º do RIPI, afirmou que o art. 46 do CTN, em seus três incisos, não materializa hipóteses de incidência excludentes, ou seja, não se vislumbra qualquer norma determinando que a ocorrência de um fato gerador exclua a possibilidade de ocorrência de outro, em relação ao mesmo contribuinte em operações diversas.

Afirmou, ainda, que apesar de o art. 2º da Lei 4.502/1964 ter feito a distinção entre procedência de produtos estrangeiros e de produção nacional para fins de incidências distintas e excludentes, o imposto que tributava o consumo não se coaduna com a moldura constitucional do IPI nem com o CTN, visto que este deve prevalecer em face da Lei 4.504/1964, a qual ao seu entendimento invadiu campo reservado à lei complementar.

Desta forma, afirmou que não há nenhuma proibição ou impedimento de que o contribuinte pratique duas operações consecutivas que acarretem duas incidências sucessivas do imposto em questão, desde que preservada a não cumulatividade.

No que diz respeito ao *bis in idem*, aduziu que as operações suso aludidas geram fatos geradores diversos, ou seja, a mesma pessoa jurídica figura como contribuinte, numa situação como importadora, noutra como equiparado à industrial.

Com relação à ofensa ao princípio da isonomia, trouxe no voto a argumentação proferida pela Fazenda Nacional de que, em sua defesa oral, manifestou que a dupla incidência, tanto na nacionalização do produto acabado e na saída do mesmo do estabelecimento equiparado à industrial, visa proteger a indústria nacional (Produto Interno Bruto), fazendo com que a carga incidente sobre o bem importado não seja inferior àquela incidente sobre o bem nacional, pois tem relação direta com a manutenção dos empregos e da economia como um todo.

Expostos os principais argumentos dos votos dos Magistrados, passar-se-á a analisar os seus fundamentos à luz do ordenamento jurídico vigente.

## **5. Da relação jurídico-tributária quanto à saída de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação de industrialização**

O debate jurídico refere-se à existência ou não de relação jurídico-tributária nas operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação de industrialização pelo importador.

Primeiramente, destaca-se que os diferentes incisos do art. 46 do CTN demonstram alternatividade quanto às hipóteses de incidência do IPI, conforme o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda que a redação do art. 46 do CTN não seja clara, resta evidente que a intenção do legislador era no sentido de abranger a hipótese do importador realizando o desembaraço apenas no inciso I, não o atingindo novamente, por conta da parte final do inciso II, quando não realizar atos de industrialização.

Essa é a posição de Baleeiro<sup>12</sup>, disposta no livro *Direito Tributário Brasileiro*, quando comenta o inciso II do art. 46 do CTN:

Quando se trata de mercadoria de produção nacional, o fato gerador está firmado no momento em que a coisa sai do estabelecimento do contribuinte de *jure*, como tal considerados o industrial, ou o comerciante ou quem a lei equiparar a um ou outro (art. 51, nºs II e III). Só podem ser essas pessoas no inciso II.

Tecnicamente, o dispositivo não está bem redigido, pois remete ao art. 51, onde não se fala em estabelecimento e no qual há menção do importador ou arrematante, que não tem pertinência com o inciso II do art. 46.

Desta forma, a remissão realizada pelo inciso II do art. 46 do CTN é indevida. Jamais deveria ter havido menção à figura do importador, gerando o entendimento equivocado no sentido de fazer incidir mais uma vez o imposto sobre produtos industrializados em relação aos importadores de produtos industrializados acabados.

Para melhorar a compreensão do tema, deve-se salientar que, para o importador, o processo de produção, elemento econômico do IPI, ocorre fora do Brasil. Assim, para que o importador seja equiparado ao produtor interno, que sofre a incidência do IPI quando da saída do estabelecimento, foi prevista a incidência do inciso I, ou seja, o desembaraço aduaneiro do produto industrializado fora do Brasil.

---

12. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 343.

Com fulcro neste pensamento, o STJ, no julgamento do já citado REsp 841.269, se posicionou no sentido de haver dupla incidência do imposto quando se exige o IPI no desembaraço aduaneiro, e, posteriormente, na saída do estabelecimento comercial do importador, sem que haja, por parte deste, qualquer modificação, mínima que seja, no produto, que pudesse caracterizar novos atos de industrialização.

Todavia, neste ponto, cumpre ressaltar que há razão no fundamento trazido pela Juíza Federal convocada no julgamento da Apelação Cível analisado no item anterior, quando trata da ausência do *bis in idem*. Realmente, não se trata aqui de *bis in idem* ou de bitributação, já que se está diante de fatos geradores distintos: o desembaraço aduaneiro e a saída do produto do estabelecimento.

Contudo, ao contrário do disposto no voto-vista proferido pela Juíza Federal Cláudia Maria Dadico, afirma-se que a Lei 4.502/64 não se trata de lei ordinária que “invadiu o campo reservado à lei complementar”. Trata-se da lei originária do IPI, anteriormente chamado de Imposto de Consumo, a qual, assim como o CTN, é uma lei formalmente ordinária (Lei 5.172/1966), e foi recepcionada como lei complementar pelo art. 146, inciso III, alínea “a” da CF, pois versa sobre normas gerais tributárias.

O que significa afirmar que o art. 2º da Lei 4.502/64, interpretado conjuntamente ao art. 46 do CTN, continua vigorando a ponto de explicitar a **alternatividade** quanto às hipóteses de incidência do IPI, pois disciplina que, quanto aos produtos de procedência estrangeira, o fato gerador será o respectivo desembaraço aduaneiro. A Lei 4.502/1964, não deixa margem à tributação desses produtos na saída do estabelecimento importador, pois a saída do estabelecimento apenas será fato gerador do IPI quando esta operação atingir produtos de produção nacional:

**Art. 2º.** Constitui fato gerador do impôsto:

**I** - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

**II** - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

Ademais, frise-se que se entremostra equivocado o posicionamento do Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, ao afirmar que o estabelecimento legalmente equiparado a industrial, sem ter ao menos praticado qualquer ato de industrialização, deve sofrer a incidência do IPI, com base no art. 46, inciso II, art. 51, parágrafo único, do CTN; e, art. 24, inciso III, do RIPI.

Ora, o art. 51, parágrafo único, consagra apenas o princípio da autonomia dos estabelecimentos, ou seja, segundo Machado Segundo<sup>13</sup> “se uma determinada pessoa jurídica tem vários estabelecimentos, cada um deles deve ser considerado como contribuinte, para fins de apuração e cobrança do IPI”. Segundo ele, trata-se de uma maneira de facilitar o controle, relativamente à aplicação do princípio da não cumulatividade.

Ainda, disciplina o inciso II do art. 51 do CTN que o contribuinte do IPI será “o industrial ou quem a **lei** a ele equiparar” (grifou-se). E tal equiparação, realizada entre o importador e o industrial, na tese defendida pelo Desembargador, é feita pelo Regulamento do IPI, art. 24, inciso III, ou seja, por um decreto<sup>14</sup>, o Decreto 7.212/2010.

Sobre o *status* dos decretos regulamentares, Betioli<sup>15</sup> afirma:

b) No que se refere ao problema da fonte legal, os regulamentos ou decretos regulamentares não são leis, no sentido técnico, pois não podem “inovar” a ordem jurídica, “criar” deveres ou obrigações. De fato, eles não podem ultrapassar os limites postos pela norma legal que especificam ou a cuja execução se destinam. Eles, em relação à lei que regulamentam: 1º) não podem transgredir o disposto pela lei, vinculando-se ao estabelecido textualmente por ela; têm caráter subsidiário; 2º) não podem inovar, criar dever ou direito novo; não podem exigir ou dar mais do que a lei que regulamentam.

---

13. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 180.

14. CTN: **Art. 99**. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

15. BETIOLI, Antônio Bento. *Introdução ao direito: lições de propedêutica jurídica tridimensional*. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 202-203.

Por conseguinte, os regulamentos, como no caso o Decreto 7.212/2010 (RIPI), invocado como espécie de fonte legal pelo Magistrado, não integra o processo legislativo; só pode ser concebido como ato normativo de vigência e eficácia subordinadas aos ditames das normas oriundas do processo legislativo.

E nem se pode dizer que o art. 24, III, do RIPI, fundou-se no estabelecido no art. 4<sup>o</sup><sup>16</sup>, I, da Lei 4.502/64, pois o art. 2<sup>o</sup><sup>17</sup> desta, incisos I e II, é claro ao estabelecer que o fato gerador quanto aos produtos de procedência estrangeira somente ocorre com o desembaraço aduaneiro.

Conforme Barreto<sup>18</sup>, a equiparação feita pela norma não tem o objetivo de fazer incidir o IPI sobre a saída dos produtos importados do estabelecimento importador, mas, sim, dispensar igual tratamento ao consumidor do produto importado e do produto nacional, que é o contribuinte de fato do tributo: “A finalidade legal é dispensar igual tratamento aos consumidores tanto de produtos fabricados no Brasil como de produtos importados, pois que eles – em regra, contribuintes de fato – são os que na realidade suportam o ônus do imposto”.

Destarte, com efeito, ao contrário do posicionamento da Segunda Turma do TRF da 4<sup>a</sup> Região, não há que se falar em incidência do IPI relativamente às operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo. E tal entendimento não se baseia na ocorrência de bitributação ou *bis in idem*, como disposto no REsp 841.269, mas, sim, de simples hipótese de não incidência, diante da ausência de previsão legal.

---

16. **Art. 4<sup>o</sup>.** Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: **I** - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira.

17. **Art. 2<sup>o</sup>.** Constitui fato gerador do imposto: **I** - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro; **II** - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

18. BARRETO, Aires F. Importador de bens industrializados – equiparação industrial – o termo “industrial”, utilizado na legislação do ICMS, tem o alcance que lhe dá a legislação do IPI, inclusive para efeitos isenacionais. *Revista de Direito Tributário* n. 69. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 345.

Entendimento diverso levaria à consequência de fazer incidir IPI em quaisquer das fases posteriores da cadeia de consumo de uma mercadoria, independentemente de a mesma submeter-se a uma operação de industrialização, onerando ilegalmente, em última análise, o contribuinte de fato.

Quanto à afirmação proferida pela Fazenda Nacional, acolhida pela Juíza Federal convocada, Cláudia Maria Dadico, de que a dupla incidência no Imposto visa preservar a indústria nacional (Produto Interno Bruto), fazendo com que a carga incidente sobre o bem importado não seja inferior àquela incidente sobre o bem nacional, esta, também, não encontra argumento lógico.

Alerta-se para dois importantes fatos: a) a alíquota do IPI ainda pode ser alterada por decreto do Poder Executivo, obedecida a anterioridade mínima e; b) o imposto de importação, além de poder ter sua alíquota alterada por Decreto Executivo, não se sujeitando a nenhum dos princípios da anterioridade, está contido na base de cálculo do IPI na importação.

Destarte, não há de se falar em falta de proteção para as empresas nacionais, uma vez que cabe ao Poder Executivo – e não ao Judiciário – regular a balança econômica nacional. Caso assim não fosse, logo que a importações tivessem alta queda no mercado e, fosse do interesse do País a retomada das importações, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região teria que mudar seu entendimento novamente, no sentido de não mais incidir o imposto. Todavia, isto não cabe ao Poder Judiciário.

## 6. Conclusão

Não há que se falar em incidência do IPI, no que tange às operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, visto que a equiparação, realizada entre o importador e o industrial, prevista no artigo 51, inciso II do CTN, não pode ser feita com base no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto 7.212/2010.

Não obstante, a equiparação feita pela norma não tem por escopo fazer incidir o IPI sobre a saída dos produtos importados do estabelecimento im-

portador, mas, sim, dar igual tratamento ao consumidor do produto importado e do produto nacional, visto que em regra, são os contribuintes de fato que na realidade suportam o ônus daquele imposto.

Desta forma, tendo por observância que a Lei 4.502/64 e o CTN foram recepcionados como leis complementares pelo art. 146, inciso III, alínea “a” da CF, o art. 46 do CTN, em seus três incisos materializa hipóteses de incidência excludentes, ou seja, um determinado sujeito passivo somente poderia sofrer a incidência do IPI alternativamente, ou no desembarço aduaneiro, ou na saída dos produtos industrializados de seu estabelecimento, ou na arrematação.

Nesta esteira, não há que se falar em incidência do IPI relativamente às operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo. Tal entendimento não se baseia na ocorrência de bitributação ou *bis in idem*, como disposto no REsp 841.269 mas, sim, de simples hipótese de não incidência, diante da ausência de previsão legal.

Assim sendo, constata-se que o novo posicionamento da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região é despojado de fundamentação jurídica e de visão sistêmica e, que, por consequência, ao final, onerará, em demasia, os consumidores de produtos importados acabados.

## Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BETIOLI, Antônio Bento. *Introdução ao direito: lições de propedêutica jurídica tridimensional*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* de 05 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 24 dez. 2012.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. *Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 25 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.502, de 16 de julho de 1965. *Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 25 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 25 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Agravo de Instrumento 886.418/PE, Relator Ministro José Delgado, 1ª Turma. *Diário da Justiça da União*. Brasília, 10.12.2007.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 841.269/BA, Primeira Turma. Relator Ministro Francisco Falcão. *Diário da Justiça da União*. Brasília, 14.12.2006.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 435.575/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segundo Turma. *Diário da Justiça da União*. Brasília, 19.10.2004.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 010443-77.2009.404.7200, Segunda Turma. Relatora Desembargadora Luciane Amaral Corrêa Münch. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 15.07.2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 5004919-77.2010.404.7200. Segunda Turma. Relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 05.10.2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 2007.70.06.000602-7. Primeira Turma. Relator Desembargador Vilson Darrós. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 26.11.2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação/Reexame Necessário 5004803-13.2011.404.7208 Segunda Turma. Relator Desembargador Luiz Carlos Cervi. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 09.08.2012.

BARRETO, Aires F. Importador de bens industrializados – equiparação industrial – o termo “industrial”, utilizado na legislação do ICMS, tem o alcance que lhe dá a legislação do IPI, inclusive para efeitos isençionais. *Revista de Direito Tributário* n. 69. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. rev. ampl. e atual. até a EC 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

