

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 723.651 PARANÁ

RELATOR	: MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE.(S)	: LUIZ GERALDO BERTOLINI FILHO
ADV.(A/S)	: ULISSES BITENCOURT ALANO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O recurso extraordinário foi interposto contra acórdão mediante o qual a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região reformou sentença do Juízo, para assentar a legitimidade constitucional da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI relativamente à importação de veículo automotor, mesmo que para uso próprio de importador pessoa natural. Segundo fez ver, a destinação final do bem é irrelevante para a definição da incidência do tributo, pouco interessando tratar-se, o adquirente, de pessoa natural consumidora definitiva do produto. Entendeu inexistir ofensa ao princípio da não cumulatividade, porquanto, nas operações de importação de bens para utilização própria, o importador atua como substituto tributário do exportador não tributado pelas leis brasileiras, ficando descaracterizado o IPI como um imposto indireto. Eis a síntese do entendimento adotado:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA.

1. É legítima a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio, por pessoa física, uma vez que a destinação final do bem não é relevante para a definição da incidência do tributo em questão. De qualquer sorte, a destinação do bem, no campo do direito tributário, deve ser aferida a partir da ótica do alienante e não do adquirente, sob pena de reconhecer-se forçosamente a inexigibilidade de todo e qualquer tributo incidente sobre produto adquirido por consumidor final, o que não guarda razoabilidade.

2. O fato de pessoa física possuir domicílio ou residência, e

não estabelecimento, também não guarda nenhuma relevância para desqualificar a pessoa física importadora como contribuinte do IPI, nem mesmo como contribuinte do ICMS, na redação anterior à EC 33/2001, já que tal critério foi utilizado pela Constituição Federal em sua redação anterior à referida EC tão somente para definir o ente federado destinatário da arrecadação, num contexto de guerra fiscal, e não para excluir a incidência dos impostos incidentes na importação.

3. Não há falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade. O fato de não haver uma operação sucessiva que permita o abatimento do valor pago na importação não conduz à conclusão de que o tributo, nesta hipótese, será indevido, pois tal conclusão equivaleria a conceder uma isenção de tributo, ao arrepio da lei. Nas importações para uso próprio, o importador age como substituto tributário do exportador que não pode ser alcançado pelas leis brasileiras, descaracterizando o IPI como tributo indireto, em tais hipóteses.

4. O *'IPI tem caráter fortemente extrafiscal, constituindo instrumento de política econômica; logo, a tributação no caso em tela surge como mecanismo de proteção ao fisco contra fraudes e instrumento de preservação da isonomia e equidade no comércio internacional'* (STJ, REsp nº 794.352/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, 2ª Turma, j. 17-12-2009, Dje 10-02-2010). A pura e simples exoneração do tributo, sob equivocada invocação do princípio da não cumulatividade, além de operar contrariamente à finalidade extrafiscal do tributo, acarreta ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que o veículo produzido no mercado interno passa a concorrer em condições desfavoráveis com os veículos importados, pois, neste caso, apenas o produto nacional seria tributado pelo IPI.

5. Entendimento que se harmoniza com a redação dada pela EC nº 33/2001 ao art. 155, § 2º, IX, 'a' da Constituição Federal, o qual, relativamente ao ICMS, tributo da mesma espécie do IPI, dispôs que *'incidirá também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja*

a sua finalidade'. Superveniência de Emenda Constitucional que tornou superado o entendimento antes consolidado na Súmula nº 660 do STF e com base no qual aquela Suprema Corte em alguns julgados não submetidos à sistemática da repercussão geral excluiu a incidência do IPI na importação de veículo por pessoa física para uso próprio.

6. Sentença reformada.

No extraordinário, o recorrente sustenta, como pessoa natural que não desempenha atividade empresarial de venda de automóveis, o direito de não se sujeitar ao Imposto sobre Produtos Industrializados exigido em razão de importação de veículo automotor para uso próprio. Apontando haver o acórdão recorrido implicado afronta ao princípio da não cumulatividade, evoca precedentes nos quais a Segunda Turma do Supremo concluiu pela inconstitucionalidade da incidência tributária discutida – Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários nº 255.090, relator ministro Ayres Britto, nº 501.773, relator ministro Eros Grau, e nº 255.682, relator ministro Carlos Velloso.

Nas contrarrazões, a União afirma, em preliminar, que o recurso não deve ser conhecido, ante o Verbete nº 279 da Súmula deste Tribunal, a falta de repercussão geral da questão aduzida e a inexistência de afronta direta à Carta da República. Quanto ao mérito, destaca a ausência de pronunciamentos do Supremo, com eficácia vinculante, sobre o tema, assim como a necessidade de a matéria ser debatida também sob o ângulo das definições do fato gerador e do contribuinte do imposto pelo Código Tributário Nacional.

O denominado Plenário Virtual reconheceu estar configurada a repercussão geral. Eis a ementa elaborada:

IPI – IMPORTAÇÃO – PESSOA NATURAL – AUTOMÓVEL – AUSÊNCIA DE ATIVIDADE EMPRESARIAL DE VENDA – AFASTAMENTO PELO JUÍZO – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO RECONHECIDA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO –

REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor, quando o importador for pessoa natural e o fizer para uso próprio, considerados ainda os limites da lei complementar na definição do sujeito passivo.

O Ministério Público opina pelo conhecimento e provimento do recurso. Afirma não haver incidência do imposto sobre a importação de veículo automotor, para uso próprio, por pessoa natural, sob pena de violação ao princípio constitucional da não cumulatividade. Cita decisões de ambas as Turmas do Supremo nesse sentido.

É o relatório.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 723.651 PARANÁ

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por profissional da advocacia devidamente habilitado, foi protocolada no prazo legal. Consigno que, liberado o processo para julgamento em 28 de agosto de 2014, veio a ser publicada a pauta no Diário Oficial de 5 de setembro seguinte.

Está em jogo definir se há sujeição de pessoa natural, que não desempenha atividade empresarial de venda de automóveis, ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI em virtude de importação de veículo automotor para uso próprio. Em outras palavras, cabe ao Supremo decidir acerca da incidência, ou não, do aludido imposto federal nas importações de bens para consumo próprio realizadas por não contribuintes do tributo.

Consoante consignei no pronunciamento em favor da repercussão geral da matéria, existem julgamentos da Primeira e da Segunda Turmas, atinentes a agravos regimentais, declarando a inexigibilidade do imposto. Persiste, todavia, a necessidade de apreciação pelo Plenário, inclusive sob o ângulo do Código Tributário Nacional – artigos 46, inciso I, e 51, inciso I –, considerada a disciplina linear e abrangente do desembaraço aduaneiro como fato gerador e do importador como sujeito passivo, não tendo sido distinguida a situação envolvendo importação de bens para uso próprio por não contribuinte.

Tenham presente a regência constitucional. O Imposto sobre Produtos Industrializados o é como tal, não podendo ser transmutado em imposto sobre produção. Isso quer dizer que incide em produtos os quais possam ser enquadrados como industrializados, ou seja, decorrentes da produção. Óptica diversa implicaria imiscuir-se o Brasil na situação tributária de outros países, com flagrante violação ao princípio que é fundamento das relações internacionais, versado no artigo 4º da Carta de 1988, a encerrar a autodeterminação dos povos, a independência

nacional.

Segue-se a previsão da competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, balizamento próprio, conforme consta no § 3º do artigo 153 do Diploma Maior. É seletivo, em função da essencialidade do produto. A cláusula enseja a consideração, consoante o produto e a utilidade que apresente, de alíquotas distintas. É um tributo não cumulativo. A definição desse instituto está no inciso II do referido parágrafo. Resulta na compensação do que devido em cada operação subsequente, quando cobrado – é de evidência solar –, com o montante exigido nas operações anteriores – inciso II. Não incide sobre produtos destinados ao exterior.

Já nesse ponto se nota que a recíproca, em termos de normatização constitucional, não é verdadeira. A imunidade, porque o benefício está preconizado na Carta da República e não em outra legislação, apenas alcança os produtos industrializados que sejam exportados.

Sob o ângulo da não cumulatividade, trata-se de disciplina que acarreta a redução do impacto relativamente à aquisição de bens de capital pelo contribuinte, remetendo o texto constitucional à disciplina por lei.

A Lei Maior não distingue aquele que se mostra como contribuinte do imposto e, ante a natureza, pode ser um nacional, pessoa natural ou pessoa jurídica brasileira, sendo neutros o fato de não estar no âmbito do comércio e a circunstância de adquirir o produto para uso próprio.

Percebe-se, mais, a impossibilidade de o tributo ser confundido com o de importação. Aliás, ainda que se entenda idêntica a base de incidência, vê-se que a prática somente foi afastada quanto às taxas, no que o § 2º do artigo 145 preceitua que não poderão ter base de cálculo própria de impostos. O mesmo raciocínio é observável quanto aos impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores imobiliários.

Ainda sob o ângulo da não cumulatividade, há de ter-se presente que visa efeito único: afastar a bitributação. Vale dizer que, segundo a jurisprudência do Supremo – cito casos a envolverem a controvérsia

acerca do creditamento do IPI quando da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero: Recursos Extraordinários nº 353.657/PR, de minha relatoria, e nº 370.682/SC, relator ministro Ilmar Galvão, acórdão redigido pelo ministro Gilmar Mendes –, apenas cabe acionar o princípio se ocorrer 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 há que se cogitar de alienação posterior sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Na situação concreta, o recorrente importou veículo automotor para uso próprio. Vindo a aliená-lo, a conjugação da Constituição Federal com o Código Tributário Nacional revela não incidir o tributo. O princípio da não cumulatividade não pode ser articulado para lograr-se, de forma indireta, imunidade quanto à incidência tributária. Repito: pressupõe, sempre e sempre, a existência de operações sequenciais passíveis de tributação.

O alcance do princípio foi bem elucidado quando o Plenário julgou o Recurso Extraordinário nº 566.819, sob a minha relatoria. Na oportunidade, fiz ver:

A respeito da definição técnico-constitucional do princípio da não-cumulatividade, valho-me do que consignei quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657-5/PR:

Relembre-se que, de acordo com a previsão constitucional, a compensação se faz considerado o que efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexistente parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada.

A equação, segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da

operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do “montante cobrado nas anteriores”, diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada.

...

O raciocínio desenvolvido no tocante ao que se denomina crédito do IPI presumido, já condenado sob o ângulo da alíquota zero ou da não-tributação - e, por coerência, também deve sê-lo da isenção -, considerada a entrada de insumo, resulta em subversão do sistema nacional de cobrança do tributo, partindo-se para a adoção do critério referente ao valor agregado. Potencializa-se, além do que estabelecido em lei, a seletividade. Esta acabaria gerando vantagem, à margem da previsão, para o contribuinte.

Mais do que isso, deságua em duplicidade de vantagem. O contribuinte passaria a contar com o crédito inicial, presente a entrada do insumo tributado, e, posteriormente, haveria a apuração do que agregado para estipular-se valor que não seria o do produto final.

Pois bem, o raciocínio, além de revelar desprezo pelo sistema pátrio de cobrança do tributo, discrepa das balizas próprias à preservação do princípio da não-cumulatividade. Estas direcionam sempre, quanto ao produto final, à aplicação da alíquota levando-se em conta o valor respectivo, porquanto já escriturado o crédito decorrente da satisfação do tributo no tocante ao insumo. Em última análise, ante o critério seletivo, com tributo final menor, passar-se-ia a ter jus à diferença considerado o que recolhido a maior anteriormente e já objeto do creditamento.

O Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pela Carta de 1988, no que não se mostre com esta incompatível, prevê, em atendimento ao disposto no artigo 146 nela contido, os parâmetros necessários a ter-se como legítima, como regular, a incidência do IPI em bens importados presente a definição do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte. Lê-se, no artigo 46 do Código, que o imposto, de competência da União, recai em produtos (resultado da produção) industrializados e, no caso, tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira – inciso I. O parágrafo único do citado artigo define produto industrializado, considerada, até mesmo, a ordem natural das coisas, como aquele submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo.

Sob o ângulo da base de cálculo, dispõe o artigo 47 que, se o produto advém do estrangeiro, o preço normal é o versado no inciso II do artigo 20 do mesmo Código, acrescido do montante do Imposto sobre a Importação, das taxas exigidas para entrada do produto no país, dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Para documentação, incumbe consignar que a remessa, no artigo 47, ao inciso II do artigo 20 do Código Tributário leva a observar-se, quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou o similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou no lugar de entrada do produto no país.

Surgem, ainda, questões afetas ao almejado tratamento igualitário e à harmonia de valores. Em primeiro lugar, considere-se que, ocorrendo a produção em território nacional, há a incidência do tributo. Políticas de mercado, visando a isonomia, devem ser conducentes a homenagear, tanto quanto possível, a circulação dos produtos nacionais, sem prejuízo, evidentemente, do fenômeno no tocante aos estrangeiros. A situação estaria invertida se, simplesmente, desprezando-se a regência constitucional e legal, fosse assentado que não incide o imposto em produtos industrializados de origem estrangeira, fabricados fora do país

e neste introduzido via importação.

Esse aspecto foi ressaltado por Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo, no que citaram Misabel Derzi:

Não vemos, em tese, maiores obstáculos jurídicos, a que venha submetido à tributação por meio de *IPI* o mero importador de produtos industrializados.

Sem embargo de respeitáveis opiniões em sentido contrário, estamos convencidos de que o importador de produtos industrializados realiza o *fato impositivo do IPI*.

De fato, considerando-se que o *IPI*, em última análise, onera o consumo, a não-exigência do tributo nas importações de produtos industrializados acarretaria um desequilíbrio no mercado interno, prejudicial à economia do País. Melhor dizendo, quem importasse produtos industrializados levaria vantagens econômicas em relação a quem os adquirisse no mercado interno, já que, apenas nesta hipótese, suportaria o ônus fiscal.

Fazendo coro a estas ideias, temos a voz abalizada de Misabel Derzi, *verbis*:

“... a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (*IPI*) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (*ICMS*) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela da desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr imposição desfavorável à produção nacional, que sofre a incidência do *IPI* e do *ICMS*.

[...]

A tributação da importação por meio do *IPI* (e do *ICMS*), é regra geral, quer estejamos falando de mercados

abertos ou fechados.”

O que a ilustre jurista está querendo significar é que a eventual não-tributação, por meio de *IPI*, das operações de importação de produtos industrializados, constituir-se-ia em sério fator de desequilíbrio da *livre concorrência*.

Ora, a *livre concorrência*, ao lado da *livre iniciativa*, é uma das diretrizes de nosso sistema jurídico-econômico. O assunto foi minudentemente disciplinado na Constituição Federal. Com efeito, ela, em seu art. 170, consagra a “livre concorrência” (inc. IV) como *princípio geral da atividade econômica*.

Em suma, a Constituição Federal não veda a tributação, por meio de *IPI*, das operações ora consideradas. (CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2007, p. 100).

Em segundo lugar, sob o ângulo da confusão entre as figuras de contribuinte de fato e de direito, cumpre ter presente o que acontece, no mercado interno, relativamente 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. O acórdão formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região guarda sintonia com as normas primárias e secundárias do tributo.

Frise-se que descabe presumir o recolhimento anterior do Imposto sobre Produto Industrializado, já que não se pode afirmar peremptoriamente que, no país em que o foi, incidiu idêntico tributo. Mesmo que haja tributo semelhante, concorre, afastando a duplicidade de cobrança, a distinção entre os sujeitos ativos. Em síntese, o valor dispendido com o produto importado surge como próprio à tributação, sem distinção dos elementos que, porventura, o tenham norteado.

Especificamente sobre a matéria, escreveu Leandro Paulsen, em crítica a precedentes deste Tribunal formalizados no julgamento

dinâmico, sumário, de agravos regimentais, o que implica dizer que o tema jamais foi objeto de discussão maior:

O STF tem entendido que a não cumulatividade impedirá a própria incidência do IPI na importação quando o importador não ostentar-se à condição de contribuinte de imposto (industrial ou equiparado), não podendo dele creditar-se, tão pouco repassá-lo em operação futura. É o caso da importação por particular. Entendemos que o fundamento da decisão está equivocado. A não cumulatividade é instrumento que visa a evitar os efeitos demasiadamente onerosos da cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentes das anteriores. De modo algum, impede uma primeira e única incidência. Note-se que o IPI deve ser não cumulativo também nas operações internas e que, aqui, incide na saída de produto industrializado mesmo quando o adquirente é consumidor final (PAULSEN, Leandro. *Impostos*. 7ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 87).

Então, a toda evidência, a cobrança do tributo, pela vez primeira, não implica o que vedado pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, a cobrança em cascata.

Nesse sentido decidiu também o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em acórdão da lavra da Juíza Letícia Mello, na Apelação no Mandado de Segurança nº 2003.51.01.011530-3:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO PELO CONSUMIDOR FINAL - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

1 - Não há que se falar em violação do princípio da não-cumulatividade nos casos de incidência do IPI na importação de produto industrializado pelo consumidor final, pois se trata de hipótese em que incidência é isolada e única, o que torna

logicamente impossível a cumulação.

2 - O importador, mesmo quando seja consumidor final, é sujeito passivo do IPI, nos termos do art. 51, I do CTN.

3 - De acordo com o art. 153, II, da Constituição, o tributo incide sobre operações com produtos industrializados e não sobre a industrialização propriamente dita. Sendo assim, é irrelevante se a industrialização ocorreu dentro ou fora do território nacional.

4 - Tendo em vista que as exportações são, em geral, livres de tributos, a incidência de IPI nas importações é medida que assegura a isonomia entre os produtores nacionais e estrangeiros.

5 - O fato de o importador-consumidor conjugar as figuras de contribuinte de fato e de direito apenas o equipara ao consumidor que adquire produtos industrializados importados no mercado interno, o que é contribuinte de fato. Ambos arcam, como consumidores finais, com o custo econômico do IPI.

6 - Apelação à qual se nega provimento.

Ante o exposto, conheço e desprovejo o recurso, mantendo o acórdão recorrido, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para assentar a exigibilidade do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI relativo à importação, praticada por pessoa natural não contribuinte, de veículo automotor para uso próprio.