

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
– IPI: INCIDÊNCIA NA SAÍDA DE PRODUTO DE  
PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA DO ESTABELECIMENTO  
IMPORTADOR EM OPERAÇÃO DE REVENDA**

***THE TAX OVER INDUSTRIALIZED PRODUCTS: INCIDENCE ON  
THE RESALE OF IMPORTED GOODS***

*Natália Cursino Farias de Arruda*

Pós-graduada em Direito Público pela Universidade Anhanguera  
Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco  
Técnica Judiciária do Tribunal de Justiça de Pernambuco

**RESUMO:** Trata-se de estudo que aborda a discussão acerca da possibilidade ou não de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na revenda, em território nacional, de produto importado, sem que tenha havido novo processo de industrialização. Para tanto, serão estudados os aspectos gerais de incidência do IPI, notadamente na tributação de produto importado, sob um viés doutrinário e legal. Sob uma perspectiva constitucional, o tema será analisado à luz dos princípios da isonomia e da vedação ao tratamento tributário discriminador, que consistem, inclusive, em compromissos internacionais assumidos pela República Federativa do Brasil. A presente pesquisa abordará, ainda, a evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores no tratamento do tema. A conclusão atingida revela que o critério material do IPI exige a efetiva industrialização do produto por uma das partes e a posterior realização da operação comercial.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Produtos Industrializados. Hipóteses de incidência. Produtos importados. Revenda.

**ABSTRACT:** *This study is about the discussion of the possibility or not of incidence of the Tax on Industrialized Products - IPI on resale of imported goods in Brazil, without happen new industrialization process. For this purpose, general aspects of the incidence phenomenon will be studied, in particular related to the taxation of imported products, with a doctrinaire and legal approach. In a constitutional perspective, the theme will be analyzed*

*in accordance with the principles of tributary equality and prohibition of discriminatory tax treatment, that consist in international commitment assumed by the Federative Republic of Brazil. This research will bring yet the evolution of the superior courts jurisprudence about the present subject. The conclusion reached shows that the material criterion of IPI demands an effective industrialization of the product and a subsequent commercial operation.*

**Keywords:** *Tax on Industrialized Products. Hypothesis of incidence. Imported products. Resale.*

## INTRODUÇÃO

Trata-se de estudo que aborda a discussão acerca da possibilidade ou não de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na revenda, em território nacional, de produto importado, sem que tenha havido novo processo de industrialização.

O presente tema é pauta atual de discussão no âmbito doutrinário e, sobretudo, jurisprudencial, tendo em vista recente julgado em sede de recurso repetitivo no Superior Tribunal de Justiça, o qual modificou diametralmente o entendimento dessa Corte até então acerca da matéria, além do fato de a questão ser objeto do Tema 906 de Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal.

Impõe-se, assim, reconhecer que o tema é, ao mesmo tempo, indefinido, instigante e de inegável relevância prática. Em razão disso, buscar-se-á analisá-lo com a devida atenção, a fim de construir um pensamento crítico sobre ele.

Para tanto, serão estudados os aspectos material e temporal da regra matriz do IPI, bem como as condições de sua incidência, notadamente, na tributação de produto importado.

Sob uma perspectiva constitucional, o tema será analisado à luz dos princípios da isonomia e da vedação ao tratamento tributário discriminador, que consistem, inclusive, em compromissos internacionais assumidos pela República Federativa do Brasil.

Esta pesquisa, portanto, apresentará três vertentes: análise da Constituição Federal e legislação de regência do IPI; estudo da doutrina, sobretudo com enfoque nas hipóteses de incidência do imposto em questão; e análise da evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores no tratamento do tema.

## 1. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPI

A Constituição Federal de 1988 enuncia, em seu art. 153, IV, que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados. Para início dos estudos, diante do aspecto material do IPI estabelecido pelo legislador constitucional, faz-se mister analisar, à luz da legislação infraconstitucional, o conceito de produto industrializado.

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

Cumpra notar que o referido dispositivo legal cinge-se a conceituar o que seria a atividade de industrialização, sem trazer, contudo, as espécies de operações que se incluem nessa denominação.

Dessa forma, complementando o conceito de produto industrializado, tem-se o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.502/1964 e o art. 4º do atual Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), os quais dispõem, com redação semelhante, que a industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

Nesse diapasão, observa-se que os termos “operação”, “produto” e “industrializado” determinam a hipótese de incidência ou o aspecto material da regra matriz de incidência tributária do IPI, de acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Conclui-se, pois, que sua incidência repousa na operação jurídica com produtos industrializados que envolve uma negociação resultante na circulação de mercadoria.<sup>1</sup>

Não se pode confundir, no entanto, o aspecto material com o aspecto temporal do tributo, o qual se refere ao momento exato de ocorrência da hipótese de incidência no mundo fenomênico, enquanto aquele diz respeito ao próprio evento capaz de fazer surgir a relação jurídico-tributária.

Consoante o CTN, o aspecto temporal do IPI é constituído de três momentos:

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 LIMA JUNIOR, José Airton Bezerra. Inaplicabilidade do IPI na revenda de produto importador no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 124, Ano 23, p. 100. São Paulo: Ed. RT, set-out. 2015.

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

A partir de uma simples leitura do art. 46 do CTN, verifica-se que o legislador ordinário trata os critérios temporais do IPI como se fossem fatos geradores, confundindo os aspectos temporal e material do tributo.

Todavia, não se pode olvidar que o IPI não possui três fatos geradores distintos, mas somente um, qual seja, a operação com produto industrializado.<sup>2</sup> Assim, as situações dispostas no referido dispositivo legal cuidam do momento em que se considera ocorrido o fato gerador do IPI, e não de supostos núcleos materiais desse tributo.

## **2. REVENDA DO PRODUTO DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA PELO IMPORTADOR**

### **2.1. Controvérsia Jurisprudencial**

Inicialmente, merece registro que a controvérsia objeto deste estudo ganhou novos contornos após o julgamento, em outubro de 2015, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do EREsp 1.403.532/SC, que modificou o entendimento outrora firmado na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em junho de 2014, no EREsp 1.384.179/SC.

Até outubro de 2015, prevalecia na Primeira Seção do STJ entendimento no sentido de que a cobrança do IPI na comercialização de produtos importados sem nova industrialização consistia em bitributação.

Isso porque o fato gerador do IPI ocorreria alternativamente na saída do produto do estabelecimento, no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão. Desse modo, no caso de empresa importadora, o fato gerador ocorreria no desembaraço aduaneiro, inexistindo nova ocorrência quando da saída do produto para sua comercialização, se não houvesse qualquer processo de industrialização, nos termos dos artigos 46 e 51 do CTN.

Segundo essa corrente, da mesma forma dispõe o Regulamento do IPI, o qual afasta a exação cumulativa desse imposto, ao incluir uma conjunção alternativa nos incisos I e II do artigo 35, prevendo que o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro ou a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Assim, seria necessária a industrialização ou o aperfeiçoamento do produto importado, para que pudesse haver a incidência do IPI no segundo momento, qual seja, a sua saída para o mercado interno.

---

<sup>2</sup> LIMA, *Op. cit.*, p. 100.

A questão parecia se revestir de certa estabilidade, uma vez que havia sido sedimentada em órgão de maior representatividade da mencionada Corte de Justiça (Primeira Seção).

Todavia, alterando o posicionamento firmado em junho de 2014, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu, em outubro de 2015, que é legítima a incidência de IPI no desembaraço aduaneiro de produtos importados e, novamente, na saída da mercadoria do estabelecimento, quando for comercializado.

Isso porque, com fundamento no art. 46, II c/c o art. 51, II, e parágrafo único do CTN, os estabelecimentos que revendem produtos importados se equiparam, para fins de incidência do imposto, a estabelecimentos industriais, o que autorizaria essa nova incidência.

Com o advento do Código Tributário Nacional – CTN, não foi repetida a regra do IPI contida no art. 2º, II, da Lei n. 4.502/64, que limitava o critério temporal “saída” apenas para os produtos de produção nacional. Sendo assim, a lei passou a permitir que os produtos de procedência estrangeira ficassem sujeitos novamente ao fato gerador do imposto, quando da saída do estabelecimento produtor ou equiparado.<sup>3</sup>

Nessa toada, a linha de argumentação que impedia a nova incidência para produtos provenientes do exterior somente fazia sentido durante a vigência da Lei n. 4.502/64, a qual vinculava a hipótese de incidência ao local de produção do bem. Esse entendimento teria sido, portanto, superado pelo advento do CTN e pela legislação posterior (art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006).<sup>4</sup>

Para a corrente que se sagrou vencedora no julgamento do EREsp 1.403.532/SC, a incidência do IPI na espécie não se trata de bitributação, tendo em vista que a lei elenca dois fatos geradores distintos: o desembaraço aduaneiro, proveniente da operação de compra do produto no exterior, e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor. A primeira tributação recai sobre o preço de compra no qual está embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, em que já foi incluída a margem de lucro da empresa brasileira importadora.<sup>5</sup>

Segundo a tese vencedora no Superior Tribunal de Justiça, a Lei Kandir (LC nº 87/96) admite hipóteses expressas de bitributação entre o IPI e o

3 Voto do Min. Mauro Campbell Marques - EREsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015.

4 Voto do Min. Mauro Campbell Marques, *Op. cit.*

5 Voto do Min. Mauro Campbell Marques, *Op. cit.*

ICMS, mas minora seus efeitos ao retirar o IPI da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, §2º.

Ademais, na esteira desse raciocínio, afirma-se que essa tributação na revenda não onera a cadeia além do razoável, pois a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.<sup>6</sup>

Por fim, restou consignado no voto do Min. Mauro Campbell Marques, no que tange ao argumento de violação do GATT, que a cláusula de obrigação de tratamento nacional tem aplicação somente na primeira operação (a de importação), pois a segunda operação já é interna. Dizer que houve qualquer violação da cláusula significa tratar dois fatos geradores como se fossem um só.

Assim, embora a questão tenha sido decidida, em sede de recurso repetitivo, no Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que essa discussão ainda será travada no Supremo Tribunal Federal, haja vista que já foi, inclusive, reconhecida a repercussão geral da matéria (Tema 906).

## **2.2. A Industrialização como Elemento do Aspecto Material do Ipi**

A Receita Federal do Brasil tem entendimento firmado no sentido de que, sendo o importador equiparado a industrial pela legislação de regência, é devido IPI não só no desembaraço aduaneiro, como também nas operações subsequentes de saída do produto importado do estabelecimento do importador, mesmo que não haja novo processo de industrialização.

Nessa toada, posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 1.403.532/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, em outubro de 2015, conforme já mencionado.

Com efeito, a incidência ou não do IPI, no caso em apreço, depende da compreensão que se tem do critério material desse tributo.

Caso se entenda que a hipótese de incidência é apenas a realização de uma operação comercial com um produto industrializado, não necessariamente por uma das partes envolvidas na operação, de fato irá prosperar a interpretação da Receita Federal, atualmente adotada pelo STJ. Em contrapartida, caso o critério material do IPI exija que a industrialização seja realizada dentro do

---

<sup>6</sup> Voto do Min. Mauro Campbell Marques, *Op. cit.*

território nacional, conclui-se, inevitavelmente, pela não incidência do IPI na espécie.<sup>7</sup>

A partir da análise da Constituição Federal, Lei Maior do ordenamento jurídico brasileiro, observa-se que cada exação atinge uma determinada conduta que, em tese, revele capacidade contributiva.

Dessa forma, se a Constituição enuncia que compete à União instituir imposto sobre produtos industrializados, não resta dúvida de que o legislador constituinte pretendeu que essa exação tenha estreita relação com a própria atividade de industrialização.

Merece registro, no entanto, que o IPI não recai sobre a industrialização propriamente dita, mas sobre o ato de promover a industrialização do produto e, posteriormente, realizar a sua circulação no mercado, por meio de um negócio jurídico que transfira posse ou propriedade.<sup>8</sup>

É preciso, pois, que haja produção e circulação concomitantes para a incidência do IPI, pois as ulteriores fases de circulação dos produtos industrializados sujeitam-se apenas ao ICMS. As três hipóteses trazidas pelo CTN (desembaraço aduaneiro, saída do estabelecimento industrial e arrematação em leilão) não instituem três impostos diferentes ou fatos geradores distintos, senão denotam três momentos ou circunstâncias que se subsumem na previsão constitucional do fato gerador do IPI.<sup>9</sup>

Assim, constata-se uma relação de alternatividade: ou o IPI incide no momento do desembaraço aduaneiro pelo importador, quando o produto é de procedência estrangeira; ou no momento em que ocorre a saída do produto do estabelecimento comercial, tratando-se de produto nacional.

Isso porque o IPI só tem lugar durante as fases de industrialização, desde as operações de saída da matéria prima até a saída realizada pelo último agente econômico que realiza alguma modificação na natureza, no funcionamento, no acabamento, na apresentação ou finalidade do produto ou o aperfeiçoe para consumo (art. 4º do RIPI). Depois dessa última operação, encerra-se a cadeia de incidência do IPI.<sup>10</sup>

Nessa esteira, vale conferir os ensinamentos de Leandro Paulsen:

O importante a considerar, aqui, é que o termo *industrializado*, na norma de competência do art. 153, IV, está no sentido de

---

7 SILVA, Raphael Pereira Teixeira da. O IPI na revenda de produtos importados: análise sob a perspectiva da jurisprudência no STJ. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 122, ano 23, p. 207. São Paulo: RT, maio – jun. 2015.

8 LIMA, *Op. cit.*, p. 100.

9 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, vol. 4, p. 174.

10 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 443.

produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação. Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto “in natura”; não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes.<sup>11</sup>

Consoante esclarece o Min. Og Fernandes no julgamento do EREsp 1.403.532/SC, o Código Tributário Nacional, com suporte no art. 146, III, ‘a’, da Constituição Federal, exerce a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, enquanto que a norma instituidora do imposto em questão corresponde, ainda, à Lei n. 4.502/64, que assim dispõe:

Art. 2º 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.

Cumpra-se notar que a Lei n. 4.502 é de 1964, ao passo que o CTN foi publicado em 1966. Se a vontade do legislador fosse a de modificar a sistemática que vigorava até então, o texto da lei posterior teria sido explícito em assentar que a saída da mercadoria do estabelecimento ou equiparado se constituía em fato gerador do imposto também para os produtos de procedência estrangeira, evitando, com isso, interpretações conflitantes.<sup>12</sup>

Contudo, não foi isso que ocorreu, o que autoriza o reconhecimento de que não houve o intuito de modificar a sistemática já instituída pela Lei n. 4.502/64, devendo, pois, ser prestigiada a interpretação legal inserida no art. 2º dessa norma instituidora do imposto sobre produtos industrializados, no sentido de que o fato gerador do tributo, quanto aos produtos de procedência estrangeira, corresponde ao respectivo desembaraço aduaneiro.<sup>13</sup>

Na esteira do raciocínio do Min. Arnaldo Esteves Lima, no julgamento do EREsp 1.400.759/RS, em argumentação favorável à alternatividade de incidências em função da origem do produto, constata-se que o importador só é sujeito passivo do IPI, porque os limites da soberania não autorizam que se tribute o industrial estrangeiro.

11 PAULSEN, Leandro. Direito tributário. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pag. 281.

12 Voto vogal do Min. Og Fernandes - EREsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015.

13 Voto vogal do Min. Og Fernandes, *Op. cit.*

Pretendeu, assim, o legislador conferir tratamento igualitário entre o produto estrangeiro e o produto nacional, o qual se sujeita à incidência do IPI nos termos do art. 46, II, do CTN.

Verifica-se que, se a pessoa apenas pretende vender os produtos adquiridos no exterior, ela perde a condição de importadora e assume a posição de comerciante.

Dessa forma, exigir novamente IPI na simples saída do estabelecimento do importador que não industrializou o produto importado configura bitributação, tendo em vista a incidência simultânea do ICMS, cujo sujeito ativo é o Estado, e do IPI, exigido pela União, sobre o mesmo fato jurídico tributário, que, nesse caso, seria a operação comercial.<sup>14</sup>

A necessidade de que a industrialização tenha sido realizada por uma das partes envolvidas na operação comercial é o único fator que diferencia o IPI do ICMS, de sorte que, desconsiderando esse elemento como parte integrante do critério material do imposto federal, haverá, na espécie, absoluta identidade entre os dois tributos.

Justamente para evitar a bitributação, no IPI, só se grava a operação realizada pelo próprio industrial ou a pessoa a ele equiparada na fase de produção, e não na cadeia meramente comercial.

Como se vê, a hipótese de incidência do IPI é mais complexa do que a do ICMS, porque envolve, além da prestação de dar, um prévio fazer, qual seja, industrializar produtos.<sup>15</sup>

Portanto, afigura-se claro e cristalino que o critério material do IPI exige a efetiva industrialização do produto por uma das partes e a posterior realização da operação comercial, sob pena de a União invadir a competência tributária dos Estados, promovendo uma bitributação.

Impende comentar, por fim, que a definição do sujeito passivo de uma obrigação tributária por intermédio da sistemática legislativa de equiparação em nada deve interferir na hipótese material de incidência do tributo.<sup>16</sup>

Como bem explica o Min. Og Fernandes, em seu voto, proferido no julgamento do EREsp 1.403.532/SC, havendo previsão legal, como ocorre no caso em epígrafe, o ente federado fica autorizado a definir como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de contribuinte ou responsável, qualquer pessoa (um terceiro) que direta ou indiretamente tenha ligação com o aspecto material do tributo, tudo com vista a obter a efetiva satisfação do crédito tributário.

---

14 SILVA. *Op. cit.*, p. 213.

15 BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 31.

16 Voto vogal do Min. Og Fernandes, *Op. cit.*

Assim, observa-se que a preocupação do legislador em equiparar certas pessoas a contribuintes se justifica para evitar subterfúgios ao pagamento do tributo, e não para admitir sucessivas e repetidas tributações.<sup>17</sup>

### 3. UMA ABORDAGEM DA TEMÁTICA SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL

O art. 150, II, da CF/88 visa a garantir uma justa tributação, ao exigir que a aplicação da lei tributária não discrimine contribuintes que estejam em situações jurídicas equivalentes.

Não há dúvida de que, sendo o produto estrangeiro ou nacional, ele deve passar pelas mesmas etapas do ciclo econômico, incluindo sua comercialização e saída do estabelecimento.

A única diferença, nesse caso, é que, com relação ao produto estrangeiro, a industrialização ocorre no exterior e, portanto, fora dos limites da soberania nacional, razão pela qual foi definido como critério temporal da incidência tributária o momento do efetivo ingresso do produto no território nacional, isto é, o desembaraço aduaneiro, no qual o importador é o sujeito passivo da tributação.

É cediço que a condição de importador se extingue após a conclusão do próprio desembaraço aduaneiro, quando o produto importado pode ser considerado “nacionalizado”, surgindo, pois, a condição de equivalência exigida pelo art. 150 da CF/88.<sup>18</sup>

Dessa forma, observa-se, segundo o raciocínio desenvolvido pelo Min. Napoleão Maia no ERE 1.400.759, que ao se pretender nova incidência do IPI na comercialização do produto importado, após o desembaraço aduaneiro com o respectivo pagamento do Imposto de Importação e do IPI, impele-se o comerciante importador para posição de desvantagem frente ao seu concorrente que vende mercadoria nacional, por exigir-lhe, na operação de comercialização, dupla incidência tributária (IPI e ICMS), ao passo que este último arcará somente com o ICMS.

Em outras palavras, enquanto se têm, nessa hipótese, duas incidências do IPI na cadeia do produto estrangeiro – no momento do desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento –, o produto nacional permanecerá sofrendo uma única incidência, a qual ocorre no efetivo momento da saída do estabelecimento produtor industrial.

Com efeito, o importador suportará um ônus adicional, em nítida violação ao princípio da isonomia tributária.

17 Voto vogal do Min. Og Fernandes, *Op. cit.*

18 SILVA. *Op. cit.*, p. 216.

Nem se argumente que a possibilidade de creditamento do valor pago na etapa anterior mitiga o excedente do imposto a ser pago, pois tal creditamento, por si só, não diminui ou anula a carga tributária extra que se quer impor ao comerciante/importador. O valor da importação (sobre o qual incide o IPI no momento do desembarço aduaneiro) não é igual ao valor da venda interna da mercadoria importada (que tende a ser maior), de forma que não há como dissimular essa superposição.<sup>19</sup>

Importa comentar que a incidência de tributos sobre as atividades de importação se fundamenta na necessidade de neutralizar e igualar a carga tributária que recai sobre produtos de procedência estrangeira e nacional.<sup>20</sup>

Isso porque a regra no comércio mundial é a desoneração das exportações, de modo que a exigência de IPI e demais tributos como ISS, PIS, Cofins e ICMS nas importações exerce a importante função de implementar tratamento tributário isonômico, a fim de prestigiar a livre concorrência entre produtos estrangeiros e nacionais.

Nesse sentido, segundo magistério de Aliomar Baleeiro, a incidência de tributos como o IPI e o ICMS na importação não tem qualquer objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário em favor da isonomia e equidade. Como se sabe, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de modo que os produtos e serviços importados chegam ao país de destino livres de todo tributo de uma forma geral. Seria, portanto, agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que, internamente, sofre a incidência de IPI e ICMS, por exemplo.<sup>21</sup>

Assim, uma vez igualada a tributação do produto estrangeiro àquela sofrida pelo produto nacional industrializado, com a incidência do IPI no desembarço aduaneiro, as operações subsequentes realizadas pela empresa importadora devem usufruir do mesmo tratamento tributário atribuído às empresas nacionais.<sup>22</sup>

Desse modo, em caso de saída do produto do estabelecimento importador, sem novo processo de industrialização, não há falar, portanto, em incidência de IPI, uma vez que esse tributo já foi pago quando do desembarço aduaneiro.

---

19 Voto do Min. Napoleão Nunes Maia - EREsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015.

20 SILVA. *Op. cit.*, p. 217.

21 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misael Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 381.

22 CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de Revenda de Produtos Importados. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 217. São Paulo: Ed. Dialética, out. 2013, p. 21-22.

A dupla incidência de IPI sobre produto estrangeiro, no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador, revela um protecionismo abusivo da economia nacional, eivado de arbitrariedade, já que não possui respaldo na Constituição Federal, a qual veda, em seu art. 150, II, que os entes federativos instituíam tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Ademais, a isonomia é um dos princípios a que o Brasil se submete como membro integrante da Organização Mundial do Comércio – OMC e signatário do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

Conforme o art. III, § 2º do GATT, os produtos importados do território de qualquer parte contratante para o de outra parte contratante não serão taxados, direta ou indiretamente, por impostos internos superiores aos que atingem, direta ou indiretamente, os produtos nacionais similares.

Por isso, nas relações de comércio internacional entre o Brasil e os países signatários do GATT, deve ser aplicado o princípio da não discriminação do tratamento, o qual, se aplicado apenas na operação de importação, como pretende a corrente que se sagrou vencedora no STJ, desvirtua toda a ideologia que fundamenta o referido tratado, já que, uma vez internalizado o produto, ele passaria por tratamento discriminatório, ao arripio dos compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro.

Diante do exposto, sob a ótica constitucional, além das considerações anteriormente feitas acerca da legislação de regência do IPI, não se afigura legítima a incidência desse imposto na saída do produto estrangeiro do estabelecimento do importador, se não houver novo processo de industrialização.

## CONCLUSÃO

A partir de tudo que foi analisado no presente trabalho, afigura-se patente que o critério material do IPI exige a efetiva industrialização do produto por uma das partes e a posterior realização da operação comercial, sob pena de a União invadir a competência tributária dos Estados, promovendo uma bitributação.

A necessidade de que a industrialização tenha sido realizada por uma das partes envolvidas na operação comercial é o único fator que diferencia o IPI do ICMS, de modo que, desconsiderando esse elemento como parte integrante do critério material do imposto federal, haverá absoluta identidade entre os dois tributos nessa hipótese.

Verificou-se que as situações dispostas no art. 46 do CTN cuidam, em verdade, do momento em que se considera ocorrido o fato gerador do IPI, e não de supostos núcleos materiais desse tributo.

Isso porque o IPI não possui três fatos geradores distintos, mas somente um, qual seja, a operação com produto industrializado.

Nesse contexto, constata-se uma relação de alternatividade: ou o IPI incide no momento do desembaraço aduaneiro pelo importador, quando o produto é de procedência estrangeira; ou no momento em que ocorre a saída do produto do estabelecimento comercial, tratando-se de produto nacional.

Caso contrário, o importador suportará um ônus adicional, em nítida violação ao princípio da isonomia tributária, já que, enquanto se têm, nessa hipótese, duas incidências do IPI na cadeia do produto estrangeiro – no momento do desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento –, o produto nacional permanecerá sofrendo uma única incidência, a qual ocorre no efetivo momento da saída do estabelecimento produtor industrial.

Assim, em caso de saída do produto do estabelecimento importador, sem novo processo de industrialização, não há falar em incidência de IPI, uma vez que esse tributo já foi pago quando do desembaraço aduaneiro.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8. ed. São Paulo: Editora Método, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misael Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

CANÁRIO, Pedro. **Em recurso repetitivo, STJ volta a autorizar IPI sobre revenda de importado**. <<http://www.conjur.com.br/2015-out-15/stj-volta-autorizar-incidencia-ipi-revenda-importado>> . Acesso em: 28/06/2016

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CUNHA, Frederico Pereira Rodrigues da; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de

Revenda de Produtos Importados. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 217. São Paulo: Ed. Dialética, out. 2013, p. 21-22.

LIMA JUNIOR, José Airton Bezerra. Inaplicabilidade do IPI na revenda de produto importador no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 124, Ano 23, p. 100. São Paulo: Ed. RT, set-out. 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SILVA, Raphael Pereira Teixeira da. O IPI na revenda de produtos importados: análise sob a perspectiva da jurisprudência no STJ. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 122, ano 23, p. 207. São Paulo: RT, maio – jun. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, vol. 4.

VASCONCELOS, Gustavo Bevilaqua; ARAÚJO, Renan Cavalcante. **Incidência do IPI na revenda de importados deve continuar sendo questionada**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-nov-23/ipi-revenda-importados-continuar-sendo-questionado>>. Acesso em: 28/06/2016.