

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GABRIEL SIRTOLI STEFENONI

**DA DUPLA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS DE ORIGEM ESTRANGEIRA -
DESEMBARAÇO ADUANEIRO E REVENDA: ANÁLISE DE
SUA JURISDICIDADE**

VITÓRIA
2018

GABRIEL SIRTOLI STEFENONI

**DA DUPLA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS DE ORIGEM ESTRANGEIRA -
DESEMBARAÇO ADUANEIRO E REVENDA: ANÁLISE DE
SUA JURISDICIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

VITÓRIA

2018

DA DUPLA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DE ORIGEM ESTRANGEIRA - DESEMBARAÇO ADUANEIRO E REVENDA: ANÁLISE DE SUA JURISDICIDADE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em _____ de _____ de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Mestre Marcelo Altoé
Faculdade de Direito de Vitória
Orientador

Prof.
Faculdade de Direito de Vitória

RESUMO

Visa analisar se a dupla tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados de origem estrangeira destinado a revenda viola o ordenamento jurídico, considerando a cobrança do imposto no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento do industrial ou equiparado para a revenda. Para isso, rememora o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao longo dos últimos 15 anos, seja no primeiro entendimento que apontou para a ilegalidade da conduta e o que a autorizou a dupla cobrança. Discorre também sobre as principais características do tributo, passando pelos fatos geradores, critérios de incidência, princípios tributários aplicados, competência tributária, tratamento legislativo e regulamentação, dentre outro. Por último, analisa como o tema tem sido tratado pelo Supremo Tribunal Federal, considerando que foi afeto a repercussão geral.

PALAVRAS-CHAVES: Imposto sobre Produtos Industrializados. Produtos Industrializados Importados. IPI-Revenda. Bitributação. Dupla Tributação. IPI Recurso Repetitivo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS: DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS.....	8
2 DA JURISDICIDADE DA COBRANÇA DO IPI NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA PARA REVENDA: ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	18
3 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E ISONOMIA NA DUPLA COBRANÇA DO IPI NO CASO DE PRODUTOS DE ORIGEM ESTRANGEIRA.....	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS.....	34

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 ao tratar na divisão da competência tributária, enumerou como sendo de atribuição da União Federal a instituição de Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.

Nisso, seguindo a sistemática disposta no Código Tributário Nacional e disposições existentes desde a Emenda Constitucional nº 08/1965, apresentou três fatos geradores para a incidência do tributo, qual seja, o desembaraço aduaneiro, no caso de produto originário do exterior, a saída do produto industrializado para a revenda e no ato de arrematação, diante de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Coube a legislação instituidora e posterior Decreto Regulamentar discorrer sobre o conceito de produto industrializado para fins de incidência do IPI; contribuinte e equiparados e critérios de incidência.

Mesmo diante de ampla legislação que trata do tributo, há anos os Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça têm sido provocados sobre a legalidade da cobrança do IPI na saída do produto de origem estrangeira para revenda, que por sua vez já pagou o mesmo imposto no desembaraço aduaneiro.

Inicialmente foi aceita a tese de que se tratava de cobrança indevida. Em um momento posterior, já em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça buscou a pacificação do tema no Tribunal, ante as divergências entre os Ministros, que em alguns momentos em sede de decisões monocráticas reconheciam a ilegalidade da cobrança e em vários outros a encapavam como sendo lícita.

Todavia, o tema ganhou novo contorno com a apresentação de Medida Cautelar no Supremo Tribunal Federal – que acolheu o pedido feito pelo recorrente e garantiu efeitos suspensivo a Recurso Extraordinário – que também discute, agora, a constitucionalidade da dupla cobrança, apresentando a tese rechaçada pelo fisco que se trata de bitributação.

Assim, o tema ganha grande relevância, pela importância extrafiscal do tributo, impacto na arrecadação ocasionado pelo acolhimento de qualquer dos argumentos e mais importante, observância dos princípios constitucionais tributários, dentre outros.

1 DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS: DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS.

A Constituição Federal de 1988 ao discorrer sobre a competência dos entes federados para a instituição de impostos, enumerou como sendo da União Federal a prerrogativa de instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. **(Grifo nosso).**

Ao discorrer sobre o histórico constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo¹ ensinam que não se trata de um imposto sobre consumo, como se poderia vislumbrar na Constituição de 1946. Disso, equaciona que desde a emenda constitucional nº 08/1965, já se previa no texto constitucional a competência da União para criar imposto sobre produtos industrializados:

Não se tem mais um simples imposto sobre consumo, como constava da Constituição de 1946. Aliás, desde a Emenda Constitucional nº 08/65 é que se tem a competência da União para instituir imposto sobre produtos industrializados. (...) Logo, sobreveio o DL 34/66 estabelecendo que o imposto de consumo passaria a ser denominar imposto sobre produtos industrializados.

A disposição legal do IPI está sediada na Lei Federal 4.502/1964 e no corpo do Código Tributário Nacional. Todavia, as principais características do Imposto sobre Produtos Industrializados foram acolhidas no corpo da Constituição Federal de 1988, que traz, dentre outros, o fato gerador do imposto, a mitigação do princípio da legalidade tributária, considerando que prever a possibilidade de majoração do mesmo por meio de Decreto expedido pelo Poder Executivo.

¹PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 10 Ed. 2016. p. 108

Assim, em um primeiro momento é primordial discorrer sobre as principais características do Imposto sobre Produtos Industrializados, já acentuado que não é o objetivo do presente trabalho o esvaziamento do tema.

De início, como já disposto, as principais características do IPI estão concentradas na Constituição Federal de 1988, já recordando que a Constituição não cria tributos, somente trata de divisão de competência tributária e limitação ao poder de tributar.

O primeiro ponto de análise deve ser dar sobre a base econômica do tributo e o conceito de produto, mercadoria e industrialização para fim de incidência do IPI.

No que se refere ao campo de incidência, é sabido que o mesmo incide sobre operações de produtos industrializados. Aqui, a terminologia tem importância central, considerando a necessidade de distinção de produto de mercadoria, sendo que o negócio jurídico-tributário realizado com produtos industrializados atrai a incidência do IPI e no caso da mercadoria o ICMS:

Para o IPI, portanto, a Constituição coloca como base econômica a ser tributada os negócios jurídicos com produtos industrializados, mas não, necessariamente, negócios que impliquem a transferência do bem, admitindo outros que tenham o produto industrializado como objeto. “Produto” no vernáculo, tem o sentido de resultado da produção que, por sua vez, é o fato ou efeito de produzir, criar, gerar, elaborar, realizar, (Aurélio). Produto é qualquer bem produzido pela natureza e pelo homem.

O conceito de produto, portanto, diferencia-se do conceito de mercadoria. Esta é apenas o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização. (...) Industrializado, portanto, é o que foi submetido a processo de industrialização. Cabe, aqui, saber se basta que se trate de produto que tenha como característica sua a industrialização ou se é necessário que se esteja na cadeia de industrialização do produto. Diferentemente, temos que o importante a considerar, aqui, é que o termo industrializado, na norma de competência do art. 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação.

Fixado esses pontos, é importante também analisarmos a aplicação do princípio da legalidade em relação ao IPI; seletividade do tributo; não cumulatividade, para por último discorrer sobre os critérios de incidência propriamente dito.

Nisso, é bom dizer que o art. 153, § 1º c/c art. 153, § 3º da Constituição Federal traz os critérios a serem observados na instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados:

Art. 153 (...)

§ 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 Art. 153, § 1º faculta ao Poder Público majorar as alíquotas do IPI mediante Decreto, devendo observar as condicionantes previstas na própria Constituição e na lei. Por óbvio, essa possibilidade demonstra a natureza extrafiscal do imposto.

A discricionariedade dada ao Chefe do Poder Executivo para alterar as alíquotas permite que sem aval do Congresso Nacional, fugindo assim do burocrático processo legislativo, possa interferir na economia, principalmente buscando incentivar alguns setores, como visto em momentos recentes².

Não obstante isso, mesmo que possível a alteração da alíquota via Decreto, deve-se observar a anterioridade nonagesimal, não se aplicando a anterioridade de exercício, por força da não previsão expressa no art. 150, III, b da Constituição Federal.

Ao IPI também se aplica a técnica da seletividade, ou seja, sendo um imposto de incidência sobre produtos destinados ao consumo (conceito amplo) ao se estipular as alíquotas deve-se analisar o objeto da tributação, como bem ensina Hugo de Brito Machado³:

O IPI é seletivo em função da essencialidade dos produtos, vale dizer, suas alíquotas devem ser diferenciadas (mais elevadas ou mais reduzidas) a depender do grau de essencialidade do bem tributado. Produtos

² Brasil. Jornal Valor Econômico. Governo e Indústria Avancam em nova regra para IPI de Carros. Edição 05 set. 2017. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/5107814/governo-e-industria-avancam-em-nova-regra-para-ipi-de-carros>>. Acesso em 04 out. 2018.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Atlas. 2016. p. 283

considerados essenciais são contemplados com isenções do imposto, com aplicação de “alíquota zero” (que nada mais é que uma isenção concedida pelo Poder Executivo com base na autorização que tem para alterar as alíquotas do imposto), ou com alíquotas reduzidas. Produtos considerados supérfluos, ou nocivos, como é o caso dos cigarros, por sua vez, são tributados por alíquotas bastante elevadas.

Em importante julgamento em sede de Recurso Extraordinário, o Supremo Tribunal Federal enumerou que não se deve confundir a essencialidade do produto com uma espécie de imunidade. A essencialidade traz uma seletividade na aplicação da alíquota sobre o produto, o que não ocorre com a imunidade, quando não há nem incidência de tributação, por ausência de competência tributária:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTOS SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. IMPORTAÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). INCIDÊNCIA. (...) não há violação do dever fundamental de prestação de serviços de saúde. O princípio da seletividade impõe que o poder público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. Em especial há que ser considerado o princípio da capacidade contributiva, da concorrência e da livre iniciativa, considerado o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais. [RE 429.306, voto do rel. min. Joaquim Barbosa, j. 1º-2-2011, 2ª T, DJE de 16-3-2011.]

Outra característica do Imposto sobre Produtos Industrializados é sua não cumulatividade, em técnica análoga a aplicação ao ICMS.

A não cumulatividade está prevista no art. 153, § 3º, II da Constituição Federal, determinando de forma claro um comando ao legislador instituidor do imposto, qual seja, que o mesmo será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

A previsão também está disposta no art. 49 do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Ao discorrer sobre a não cumulatividade do IPI, Ricardo Alexandre⁴ ensina que a técnica visa limitar a incidência do imposto nas cadeias de produção:

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria.

Também em sede de Recurso Extraordinário, desta vez analisando o escopo da não cumulatividade do Imposto sobre Produto Industrializado, o Supremo Tribunal Federal enumerou que o objetivo da determinação Constitucional é evitar a sobreposição de tributação, em um claro efeito em cascata:

(...) atentem para a razão de ser do creditamento. Visa a evitar a sobreposição de cobrança de tributo consideradas sucessivas operações. Então, ante o princípio da não cumulatividade, o valor do tributo apurado em certa operação sofre a diminuição do que satisfeito anteriormente. Utiliza-se o crédito com o objetivo único de não haver a sobreposição, a cobrança do tributo em cascata, transgredindo-se o princípio vedador da duplicidade. Fora isso, é desconhecer a essência do instituto, o objetivo buscado. Ninguém coloca em dúvida que o IPI é seletivo, observando-se a essencialidade do que produzido, e não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. (...) Considerado apenas o princípio da não cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente, ante a ausência de objeto. (...) somente em 1999, até mesmo em observância à exigência instrumental do § 6º do art. 150 da CF, veio à balha lei disciplinando o creditamento a envolver, implicitamente, a isenção na saída final do produto e incidência na entrada da matéria-prima. (...) Ocorreu com essa previsão a disciplina do direito a crédito, tal como exigido no § 6º do art. 150 em comento e, sob o ângulo do sistema, no inciso II do § 2º do art. 155, implicitamente – repito –, do crédito em se tratando de recolhimento na primeira fase de produção e isenção considerada a última fase. Antes do advento da Lei 9.779/1999, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo em virtude do princípio da não cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento, levando-se em conta a isenção. [RE 562.980 ED, voto do rel. min. Marco Aurélio, j. 12-6-2013, P, *DJE* de 1º-8-2013, Tema 49.] = RE 475.551, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 6-5-2009, P, *DJE* de 13-11-2009

Passado isso, é importante também analisar o critério de incidência do IPI. Sabe-se que o critério de incidência se subdivide em quatro principais aspectos: critério material, critério espacial, critério temporal e critério pessoal.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: Editora JusPodivm. 2017. p. 665.

Iniciemos a análise do último para o primeiro, considerando que o critério material é o que atrai maior detalhamento.

Sobre o aspecto pessoal não há dúvidas, o sujeito ativo do IPI é a União, considerando que o tributo, por disposição constitucional está assentado dentro daqueles destinado a União Federal, somente ela pode instituir e atuar como sujeito ativo.

O sujeito passivo é o contribuinte que atua na industrialização do produto ou que realiza a operação⁵, não podendo, não visão de Leandro Paulsen, configura-se como contribuinte o importador e o comerciante. Assim, o Decreto Federal 7.210/2010, que regulamenta o IPI, discorre sobre os contribuintes do tributo:

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; e

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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

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 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

A grande discussão, que reservaremos mais à frente é a inserção do importador como sujeito passivo do Imposto sobre Produto Industrializado quando da importação para a revenda.

No que se refere ao critério temporal, o art. 2º, § 1º da Lei 4.502/1964⁶, enumera o momento de ocorrência do fato gerador, vejamos:

⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 10 Ed. 2016. p. 157.

⁶ Da mesma forma o Decreto Federal 7.212/2012 o faz, porém, de forma mais detalhada, vejamos:

Art. 36. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 16 de novembro de 1970, art. 1º);

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.

§ 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 imposto 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.

II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

III - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “b”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

IV - na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “c”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

V - na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI - no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “d”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

VII - no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 1º);

VIII - no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40);

IX - na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;

X - na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 25 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 4º);

XI - no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “e”, Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 38);

XII - na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e

XIII - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, inciso II, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 18, e parágrafo único).

Parágrafo único. Na hipótese do inciso VII, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

O Critério espacial é na visão de Leandro Paulsen⁷ o único que não dispõe de clara previsão legal, do exposto, aduz que deve-se aplicar o critério de territorialidade, fazendo-se entender que a geração da obrigação tributária deve ocorrer com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, por certo, em território brasileiro. Ainda no critério espacial já a previsão de incidência do IPI-Importação no momento do desembaraço aduaneiro como fato gerador:

Há de se considerar, porém, que o IPI também tem como fato gerador, além da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira. Ou seja, o IPI também incide na importação de produtos industrializados. Sendo que o art. 46, I, do CTN prevê fato gerador específico para esta hipótese: o desembaraço aduaneiro.

No que se refere ao critério material, Paulo de Barros Carvalho⁸ ensina que o legislador federal ao construir as hipóteses materiais de incidência criou três parâmetros, como disposto na legislação de regência e no texto constitucional:

O legislador da União, ao fazer uso da competência que lhe foi adjudicada, toma o ponto de referência – produto industrializado – construído, em seu derredor, três faixas de incidência: a) uma, que onera a industrialização de produtos; b) outra, que grava a importação de produtos industrializados do exterior; c) uma terceira, que colhe a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados.

A citada previsão legal está disposta no Código Tributário Nacional em seu artigo 46, trazendo três possibilidades de apresentação do fato gerador do Imposto sobre Produto Industrializado, vejamos:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10 ed. 2016. p. 155

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4 ed. São Paulo: Noeses. 2011. p. 686.

Observa-se que o parágrafo único do art. 46 do CTN busca conceituar o que o legislador entendeu como produto industrializado. Contudo, falar que produto industrializado é aquele que tenha sofrido modificação em sua natureza e finalidade é extremamente vago. Disso, surge também a necessidade de se compreender o que venha ser produto industrializado.

Tal discussão se dar, pois, o art. 46 do CTN deve ser interpretado em conjunto com as disposições da Lei 4.502/1964, que como já dito instituiu o IPI e o próprio regulamento do Imposto – Decreto Federal nº 7.212/2010, que traz o conceito legal de que venha ser produto industrializado, deixando claro que o produto industrializado é aquele que passa por transformação em sua natureza ou finalidade:

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 nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 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.

Na prática, toda essa discussão vai apontar se determinado produto deve ser ou não alvo da incidência do Imposto sobre Produto Industrializado, diferenciação que em alguns momentos causa dúvida, principalmente quando envolve matéria prima que é insumo para a fabricação de outros produtos.

Superado a apresentação das principais características do IPI, não menos importante é dizer que como os demais tributos ele está submetido as

condicionantes legais e constitucionais que regem o sistema tributário nacional, composta por regras e princípios.

Da interpretação dos aspectos materiais de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, se observa que incide o IPI-Importação no ato do desembaraço aduaneiro.

Todavia, da mesma forma incide o IPI quando o produto estrangeiro sai do estabelecimento do importador, comerciante ou industrial para a revenda. Nesse sentido, vale a discussão se não estamos diante de uma dupla tributação, o que seria de plano vedado pela ordem constitucional.

O tema ganhou a atenção do Superior Tribunal de Justiça, que entre entendimentos conflitantes buscou pacificar sua jurisprudência. Não obstante isso, o Supremo Tribunal Federal foi provocado a se pronunciar sobre a constitucionalidade da dupla incidência, o que fará em sede de Recurso Extraordinário vinculado a repercussão geral.

Assim, nesse momento é primordial analisar como a incidência do IPI sobre produtos industrializados de origem estrangeira já foi tratado pelos Tribunais Superiores.

2 DA JURISDICIDADE DA COBRANÇA DO IPI NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA PARA REVENDA: ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.

Da leitura das possibilidades de incidência do IPI sobre produto de origem estrangeira, é visto que há dois momentos em que ocorre o fato gerador quando o produto industrializado é destinado a revenda.

A primeira incidência do tributo federal é aplicada no desembaraço aduaneiro. Ao entrar em território nacional a autoridade alfandegaria analisa a procedência do produto e a legalidade do ato de importação. Nesse momento, observando que se trata de produto industrializado, é homologado o lançamento do IPI.

O desembaraço aduaneiro foi o momento escolhido pelo legislador, seja no plano legal ou até mesmo constitucional – como já demonstrado, para a incidência do IPI no caso de produto industrializado proveniente do exterior.

Contudo, engana-se quem acha que não há mais incidência do IPI sobre o mesmo produto industrializado. Sendo o produto destinado a venda, ao sair do estabelecimento do industrial, revendedor ou comerciante (todos equiparados ao industrial para fins de sujeição passiva tributária), há novamente incidência do tributo.

A discussões que os Tribunais Superiores travam nasce dessa digressão: Já havendo a incidência do IPI no momento de desembaraço aduaneiro, haveria ilegalidade de nova cobrança do imposto na saída para a revenda?

Se a resposta for negativa, não há mais celeumas, todavia, sendo positiva há desdobramentos, tais como: a dupla incidência seria bitributação; violaria o direito à propriedade; violaria a isonomia tributária, ao dar tratamento mais grave ao produto de origem estrangeira, em comparação com o produto nacional, que só está sujeito a uma incidência do imposto.

Pois bem, a discussão sobre a dupla incidência do Imposto sobre produtos industrializados chegou em um primeiro momento ao Superior Tribunal de Justiça via Recurso Especial tombado sob o número 841.269/BA – 2006⁹.

Tratou-se de Recurso apresentado por empresa baiana em que buscava afastar entendimento do Tribunal Regional Federal que defendia a tese da dupla incidência do IPI, seja no desembaraço aduaneiro, seja na saída do estabelecimento comercial para a revenda:

"TRIBUTÁRIO. IPI. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO E SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ARTIGOS 46 E 51 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. I. O fato gerador do IPI ocorre quando do desembaraço aduaneiro, mas também na saída do produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 e, ainda, na arrematação, quando apreendido ou abandonado, e levado a leilão. Precedente do STJ. II. Negado provimento à apelação."(fl. 163) A Recorrente sustenta, em síntese, violação aos artigos 46 e 51 do CTN, acentuando que "quanto ao desembaraço não se insurge a Recorrente, pois recolhe a imposição fiscal neste instante. Quanto à saída do produto industrializado, não se aplica ao caso em tela, haja vista que o produto importado por esta última, não se subsume à regra do parágrafo único do art. 46, conforme minuciosamente supra estudado."(fl. 221). Alega, ainda, a ocorrência de bis in idem na hipótese em face da exigência de tributo supostamente recolhido anteriormente quando do desembaraço aduaneiro. Pugna pela reforma do acórdão.

Como se observa, a tese da recorrente é que a aplicação do art. 46 do Código Tributário Nacional deve ser afastado no caso de produto industrializado que já foi taxado no desembaraço aduaneiro, ou seja, não haveria uma nova cobrança do IPI na saída do produto para revenda, sob pena de estarmos diante de bis in idem.

A tese defendida pela recorrente foi aceita pelo Superior Tribunal de Justiça, como informa o voto condutor do Ministro Relator Francisco Falcão:

No mérito tem procedência a tese do recorrente. O recorrente é comerciante e importador de tapetes, conforme reconhecido no acórdão recorrido. Ao importar os produtos industrializados e desembará-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

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 841.269. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=664690&num_registro=200600860867&data=20061214&formato=PDF>. Acesso em: 10 out. 2018.

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 referem 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. Permitir a dupla incidência do mesmo tributo (IPI), primeiro no desembaraço aduaneiro, depois na saída da mercadoria do estabelecimento importador, seria praticar a bitributação e, mais, malferir o princípio da isonomia e da competência tributária onerando ilegalmente o estabelecimento importador, o qual já sofre bis in idem na entrada da mercadoria, com o recolhimento de Imposto Sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação.

Como se observa nos apontamentos trazidos no voto, para o Ministro Relator, existe a clara previsão de hipótese alternativa de incidência do IPI sobre produtos industrializados trazidos do exterior. Ou ocorre a cobrança do tributo no desembaraço aduaneiro, ou na saída para a revenda.

Enumera ainda que haveria uma bitributação no próprio desembaraço aduaneiro, considerando que neste momento há a incidência do IPI-Importação e do próprio Imposto de Importação.

Acrescenta-se, é interessante a construção de que há “nas palavras do Ministro Francisco Falcão” uma técnica de cobrança do IPI quando se está diante de produto importado e produto nacional, que é o ponto central para compreensão de sua tese da não dupla incidência do IPI sobre produto industrializado de origem estrangeira.

Como se está diante de produto não nacional a cobrança do imposto federal pode ocorrer em dois momentos, sendo uma excludente da outra. Ou o fisco faz a retenção do tributo no desembaraço aduaneiro ou na saída da mercadoria, devendo escolher um aspecto temporal.

Quando diante de produto industrializado nacional não há dúvidas, o lançamento ocorre com a saída do produto para a revenda.

Do exposto, por anos afins o Superior Tribunal de Justiça foi consolidando o entendimento, mesmo com vozes em sentido contrário¹⁰, de que não caberia a incidência dobrada do Imposto sobre Produtos Industrializados no caso em análise. Prova da consolidação, foi o julgamento de embargos de divergência no Recurso Especial 1.393.102/SC em 2014¹¹ que trazia no seu voto condutor a mesma tese por ora apresentada pelo Ministro Francisco Falcão em 2016:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais.

¹⁰ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI INCIDENTE SOBRE PRODUTO IMPORTADO. LEGITIMIDADE. 1. Cumpre esclarecer que eventual discussão acerca da incompatibilidade entre a legislação infraconstitucional reguladora do IPI (Lei 4.502/64, CTN e Regulamento do IPI) e a Constituição Federal não pode ser dirimida em sede de recurso especial, porquanto requer a apreciação acerca da existência ou não de contrariedade a dispositivo constitucional, o que constitui matéria afeta à competência do Supremo Tribunal Federal. 2. Por outro lado, nos termos do art. 46, I, do CTN, "o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira." Conforme a clássica lição de Aliomar Baleeiro, o IPI "recai sobre o produto, sem atenção de seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria", sendo que o "CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização" ("Direito Tributário Brasileiro", 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, pág. 184). 3. Ressalte-se que, não obstante a doutrina admita que na hipótese ocorra o bis in idem (que não se confunde com a bitributação em sentido estrito), a incidência tanto do imposto de importação quanto do IPI, nas hipóteses de produtos importados, não viola a "discriminação constitucional de competências tributárias, pois tanto um como o outro imposto pertencem à competência de uma só pessoa política" (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume I, São Paulo: Atlas, 2003, pág. 475). 4. Precedentes citados: REsp 273.205/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 5.3.2001; AgRg no REsp 216.265/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 29.3.2004; REsp 846.667/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 7.3.2007. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO – INCIDÊNCIA – POSSIBILIDADE – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EFETIVAÇÃO DO LANÇAMENTO – POSSIBILIDADE. 1. O principal argumento do acórdão recorrido, para afastar a incidência do IPI nas importações realizadas pela recorrida, por ocasião do desembaraço aduaneiro, reside na equivocada percepção de bitributação que ocorreria na incidência concomitante do IPI com o Imposto de Importação. Ora, a questão em foco foi objeto das lentes de Hugo de Brito Machado, que diagnosticou que não se cuida de bitributação, mas, na verdade, de bis in idem, o que não configura inconstitucionalidade alguma, pois as exações, leiam-se IPI e imposto de importação, pertencem à competência tributária da mesma pessoa política, a União. 2. No tocante ao segundo alicerce do recurso fazendário, vale dizer, a possibilidade de o Fisco efetuar o lançamento na pendência de decisão judicial que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, urge ventilar que a jurisprudência deste Tribunal ruma no sentido perustrado pela FAZENDA NACIONAL. Precedentes: AgRg no REsp 739616/AL, Rel. Min. DENISE ARRUDA e REsp 464343/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201302158120&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 05 out. 2018.

De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Consequentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização.

Se observa que esse entendimento era favorável ao contribuinte, que só recolhia o IPI de produto industrializado de origem estrangeira no desembaraço aduaneiro ou na saída para a revenda.

Por outro lado, desfavorável a Fazenda Nacional, que tinha afastada a possibilidade de lançamento do tributo nas duas hipóteses já mencionadas. Cabe recordar que o IPI tem clara função extrafiscal, visa, sobretudo, proteger o produto de origem nacional frente a produtos estrangeiros, sem falar da instrumentalização do imposto como mecanismo de Estado de desenvolvimento e incentivo de determinados setores produtivos em momento de crise e desaquecimento da economia¹², sem falar que ao lado do Imposto de Renda o IPI é uma das principais fontes de arrecadação da União¹³.

Deve ser pontuado que vozes na doutrina¹⁴ começaram a ecoar no Superior Tribunal de Justiça, dando força ao argumento que não haveria bis in idem na dupla cobrança do Imposto sobre Produto Industrializado de origem estrangeira.

Assim, o entendimento inaugurado pelo Ministro Francisco Falcão começou a ser suplantado, como se demonstra a ementa de vários Recursos Especiais julgados

¹²BRASIL. Ministério da Fazenda. Renúncia fiscal da linha branca será de R\$ 271 milhões nos próximos três meses. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2012/marco/renuncia-fiscal-da-linha-branca-sera-de-r-271-milhoes-nos-proximos-tres-meses>>. Acesso em: 06 out. 2018.

¹³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Dados de Arrecadação – Relatórios de Arrecadação. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 06 out. 2018.

¹⁴ Vejamos a tese de Hugo de Brito Machado que foi elemento de fundamentação dos votos que admitiam a cobrança dobrada do IPI de produtos de origem estrangeira: Ressalte-se que, não obstante a doutrina admita que na hipótese ocorra o bis in idem (que não se confunde com a bitributação em sentido estrito), a incidência tanto do imposto de importação quando do IPI, nas hipóteses de produtos importados, não viola a "discriminação constitucional de competências tributárias, pois tanto um como o outro imposto pertencem à competência de uma só pessoa política" (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. V. I, São Paulo: Atlas, 2003, pág. 475).

após o Recurso Especial 1.385.952/SC – Ministro Relator Mauro Campbell, admitindo a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro e na saída do importador, distribuidor, comerciante para a revenda, sob o argumento que os fatos geradores eram distintos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. EXAME PREJUDICADO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. POSSIBILIDADE. 1. Prequestionada, ainda que implicitamente, a tese em torno dos dispositivos legais tidos por violados, acolhe-se o pedido alternativo de exame do mérito recursal e julga-se prejudicado o exame da questão acerca da alegada violação do art. 535, II, do CPC. 2. A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento no sentido de que os produtos importados estão sujeitos à nova incidência de IPI na operação de revenda (saída do estabelecimento importador), ante a ocorrência de fatos geradores distintos. Precedentes. 3. Superado entendimento em sentido contrário. 4. Recurso especial provido. REsp **1247788** / SC RECURSO ESPECIAL – Ministra Eliana Calmon. 2ª Turma.

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR. COMERCIANTE EQUIPARADO A INDUSTRIAL. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. 1. Consoante entendimento firmado por esta Corte, é devido o IPI no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do estabelecimento comercial importador, já que equiparado a industrial. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.403.532/SC – Ministro Relator Og Fernandes – 2ª Turma.

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATOS GERADORES. DESEMBARAÇO ADUANEIRO E SAÍDA DO ESTABELECIMENTO COMERCIANTE. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. 1. Nos termos da jurisprudência do STJ, os produtos importados estão sujeitos à nova incidência de IPI na operação de revenda (saída do estabelecimento importador), ante a ocorrência de fatos geradores distintos. 2. Precedentes: REsp 1385952/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3.9.2013, DJe 11.9.2013; REsp. 1247788/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 24/10/2013; AgRg no REsp 1384179/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, DJe 29/10/2013. Agravo regimental improvido. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.423.457 – Relator Ministro Humberto Martins – 2ª Turma.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO E SAÍDA DO ESTABELECIMENTO COMERCIANTE. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN" (REsp. 1.385.952/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 11/09/13) 2. Agravo regimental não provido. AgRg no AgRg no Resp. 1.373.734 – Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima – 1ª turma.

Por ora, diante da necessidade de se pacificar a matéria e ante a função constitucional do Superior Tribunal de Justiça de ser o último interprete da legislação federal, a discussão sobre a possibilidade de dupla incidência do IPI sobre produtos industrializados originários do exterior foi afeto a sistemática do Recurso Especial Repetitivo, na técnica disposta no antigo artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, sendo, por fim, consolidado naquele Tribunal que do ponto de vista legal ser plenamente possível a incidência dobrada do Tributo. Veja-se primeiro a tese e depois a ementa:

Tese: Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil¹⁵.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a

¹⁵ Existia uma discussão sobre a possibilidade de incidência do IPI se após o desembaraço aduaneiro o produto passasse por uma nova industrialização. Por isso, a tese fixada traz a taxaço independente de ter ocorrido ou não esse fenômeno.

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. 4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006. 5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil". 6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Relator para o embargo de divergência submetido a sistemática dos Recursos Especiais repetitivos era o Ministro Napoleão Maia Filho, que chegou a sugerir a tese de que "tratando-se de empresa importadora de mercadoria estrangeira, o fato gerador do IPI ocorre no momento desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do mesmo tributo na saída do produto quando de sua comercialização no mercado interno, ante a vedação do fenômeno da bitributação.", sob o argumento de que a dupla incidência do IPI era um tratamento discriminatório com o produto industrializado de origem estrangeira, sem falar que violava os acordos internacionais de tratamento recíproco aos países signatários da GATT – Acordo Geral de Tarifas e Comércio.

Porém, sua tese foi suplantada pelo voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que saiu vitorioso ao defender que:

"Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que 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.”

Diante disso, se observou que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça a possibilidade de dupla incidência do IPI sobre o produto industrializado foi pacificada, ante o julgamento do Recurso Especial Repetitivo.

Assim, naquele Tribunal Superior, dentro de uma teoria do precedente vinculante abraçada pelo Novo Código de Processo Civil¹⁶, não iria a frente qualquer tentativa de afastar a dupla incidência do IPI.

Parecia que não haveria mais discussões sobre o tema, até que em fevereiro de 2016, no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC é apresentado Medida Cautelar com pedido acolhido pelo Ministro Relator Marco Aurélio que concedendo efeitos suspensivo afasta no primeiro momento a dupla cobrança do IPI no desembaraço aduaneiro e saída do produto para a revenda:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI – IMPORTAÇÃO – DUPLA INCIDÊNCIA – AÇÃO CAUTELAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – EFEITO SUSPENSIVO ATIVO – REQUISITOS PRESENTES – INEXISTÊNCIA DE DANO INVERSO – DEFERIMENTO. (...) Ressalto à exaustão: a premissa básica dos verbetes é a ausência de devolução do tema ao Tribunal, é o fato de a matéria estampada no acórdão formalizado e impugnado por meio do extraordinário ainda não se encontrar submetida ao Supremo. Eis o enfoque consentâneo com os princípios da razão suficiente, da causalidade e do determinismo. O Direito, especialmente o instrumental, é orgânico e dinâmico, valendo notar a necessidade de, tanto quanto possível, observar-se o direito inerente à cidadania – a de obter jurisdição. Admitido o extraordinário, compete ao Supremo avaliar, no exercício da função de tornar efetiva a Constituição

¹⁶ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no [art. 10](#) e no [art. 489, § 1º](#), quando decidirem com fundamento neste artigo.

(...)

Art. 928. Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:

I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual.

Federal, o pedido formalizado em ação cautelar. Atendem para o caso concreto. Está em jogo, como questão de fundo, a inconstitucionalidade de nova incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de revenda da mercadoria importada, quando da saída desta do estabelecimento importador. A partir de interpretação da legislação de regência, no caso, o Código Tributário Nacional – artigos 46 e 51 –, cria-se, segundo o sustentado, situação de oneração excessiva do importador em relação ao industrial nacional. Este, ao produzir a mercadoria no País, sujeita-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados apenas na ocasião em que o produto sai do estabelecimento, enquanto aquele está submetido em dois momentos distintos: quando do desembaraço aduaneiro e da revenda, ainda que não pratique ato de industrialização. A incidência do imposto deixa de equiparar o produto nacional ao similar importado e passa a criar verdadeira distorção entre eles. (...) Defiro a medida de urgência, implementando a eficácia suspensiva ao recurso extraordinário admitido, interposto pela autora contra o acórdão formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento da apelação nº 5004521-47.2012.404.7205, voltada a impugnar decisão da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária de Blumenau proferida no mandado de segurança nº 5004521-47.2012.404.7205, afastando, por ora, a exigibilidade do crédito tributário envolvido na espécie. Medida Cautelar na Ação Cautelar 4.129/SC.

Como se observa o tema ganhou contorno de natureza constitucional, como se ver no voto que concedeu o efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário. Dentro desta lógica o recurso foi afeto a Repercussão Geral¹⁷, considerando a admissão pelo Plenário Virtual, aguardando, assim, julgamento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Diante disso, sabemos que o debate sobre a incidência do IPI sobre produto industrializado de origem estrangeira traz fortes argumentos contrários e favoráveis, tanto do ponto de vista legal, quanto constitucional, o que traz a necessidade de aprofundamento do debate sobre a legalidade/constitucionalidade de tal medida.

¹⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias. Dupla Incidência do IPI na Importação para revenda é tema de Repercussão Geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=321083>>. Acesso: 10 out. 2018

3 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E ISONOMIA NA DUPLA COBRANÇA DO IPI NO CASO DE PRODUTOS DE ORIGEM ESTRANGEIRA.

Em primeiro plano, versa nossos apontamentos sobre o respaldo normativo para a dupla cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados de origem estrangeira, quais sejam, no desembaraço aduaneiro e na saída para revenda.

Assim, optamos por discorrer sobre a jurisdição da medida, considerando que a análise requer a observância do que dispõe a Constituição Federal sobre os critérios materiais de incidência e da mesma forma o Código Tributário Nacional, em conjunto inafastável com a legislação de instituição do tributo e decreto regulamentar.

Como já discorrido, o Superior Tribunal de Justiça por anos validou o entendimento que violava a legislação tributária a dupla incidência do IPI.

A tese defendida pelo Tribunal buscava argumentos de natureza jurídica e econômica, posição que beneficiava o contribuinte.

Os principais argumentos, validados em várias oportunidades, como já enumerados, apontava que feria a isonomia com o produto nacional tributar o produto industrializado estrangeiro no desembaraço aduaneiro e na saída para a revenda. Da mesma forma, violaria os acordos internacionais de tarifas – GATT, a qual o Brasil é signatário.

Como se observa, o entendimento foi alterado em 2014 em julgamento de Recurso Repetitivo, saindo vencida a tese de que a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados originário do exterior no desembaraço aduaneiro e na revenda são fatos geradores distintos com previsão legal, sem falar que com a aplicação do princípio da não cumulatividade e a natureza de tributo indireto, a carga tributária suportada não seria muito maior que a única incidência, ou no desembaraço ou na saída para revenda.

Com todo o respeito ao entendimento construído pelo Superior Tribunal de Justiça, observamos que os argumentos, mesmo que extremamente bem concatenados merecem reparo, explico.

O IPI incide sobre o produto industrializado. Nesse sentido, no desembaraço aduaneiro estamos diante de um produto industrializado de origem estrangeira. Até aqui não há problemas, tanto que não se discute se há ilegalidade na cobrança do IPI e Imposto de Importação no mesmo fator temporal, considerando que os dois tributos têm critérios de incidência diferentes.

Ainda nessa construção, tributável é o produto de origem estrangeira que passou pelo processo de industrialização. A tributação não se dar sobre o simples bem, produto ou sua circulação jurídica – fatores de incidência do ICMS – e sim sobre o produto que sofreu industrialização.

Falamos isso, pois, a tese defendida para autorizar a cobrança do IPI na saída para a revenda é a equiparação do comerciante ao industrial e a presunção que houve alteração na finalidade ou natureza do produto industrializado entre o desembaraço aduaneiro e a revenda. Na nossa visão um claro desvirtuamento do critério material, a finalidade do tributo.

Sobre a equiparação, mesmo havendo previsão legal no que se refere a cobrança do tributo, não podemos enxergar que a dita equiparação diga respeito a realização do fato gerador. Enumerar que o tributo pode ser cobrado do comerciante é diferente de externar que o mesmo praticou o fato gerador do imposto.

No que se refere a presunção de mudança na natureza do produto ou finalidade Eduardo Domingos Bottallo¹⁸ é pontual ao discorrer quando um produto pode ser considerado alterado para fins de IPI:

Portanto, um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica, técnica, etc., adquire utilidade nova para o consumo. Haverá, pois, produto industrializado, na acepção do art. 153, IV, da Constituição Federal e do art. 46, parágrafo único do CTN,

¹⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: Princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 28.

quando um bem *in natura* passa por qualquer tipo de ação, que lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana. Vale dizer, para fins de tributação por meio de IPI, não é qualquer modificação que se imprima a um bem, que pode ser havida como processo de industrialização, mas, apenas, a que lhe agrega qualidade que facilitarão a satisfação de uma necessidade de consumo.

Assim, a título de exemplo, no caso do produto de origem nacional, caso não ocorra o processo de industrialização, ou seja, não exista alteração na natureza ou finalidade do produto, não há de se falar na incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Não há presunção de industrialização.

Diante disso, é sentido que não há coerência em dar tratamento diferente ao produto de origem estrangeira, o que fere por si só o princípio da isonomia tributária.

Da leitura atenta do voto condutor que levou o Superior Tribunal de Justiça a consolidar a alteração do seu entendimento, é visto que se tratou como critério material o que seria critério temporal.

Ao interpretar a legislação tributária se aferiu que é autorizado a cobrança do IPI na saída da mercadoria para revenda. Não há erro nessa compreensão. Todavia, a cobrança autorizada é quando ocorre o critério material, ou seja, quando se está diante de um produto que passou por transformação. A simples saída do produto – critério temporal – não pode ser usada como se critério material fosse.

Sabe-se da importância que a arrecadação aferida com Imposto sobre Produtos Industrializados tem na somatória de arrecadação da União. Assim, não temo como ignorar que há de fato uma análise econômica ao autorizar ou não a dupla incidência do tributo, como foi feito pelo Superior Tribunal de Justiça.

Não observamos que a dupla cobrança se trata de estratégia extrafiscal, no sentido de proteger o mercado nacional de produtos estrangeiros, visando o desenvolvimento da indústria brasileira, e sim de ação com claro objetivo arrecadatário.

Como bem divulgado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional¹⁹, anualmente a União Federal arrecada o montante de mais de R\$ 10.000.000,00 (dez bilhões) com a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados na saída para revenda.

Desde que o Supremo Tribunal Federal deu efeitos suspensivo a cobrança, afetando os recursos sobre a matéria, o acumulado já é superior a mais de 68 bilhões de reais. Ou seja, há sim um efeito arrecadatário muito grande quando se autoriza a não incidência dupla do IPI.

Do lado da Procuradoria da Fazenda Nacional, defendendo a dupla incidência está a Federação das Indústrias do Estado do São Paulo – FIESP, admitida como *amicus curiae*, que por sua vez defende que a não incidência poderia afetar a indústria nacional.

Disso, se ver que o escopo, salvo melhor entendimento, não é a defesa da legalidade tributária, e sim a visão arrecadatária por parte da Fazenda e a proteção dos produtos industrializados fabricados no Brasil, no caso da FIESP; o que no nosso entender poderia ser feito de outras formas, com os incentivos fiscais já tão consolidados. De tudo, a defesa da legalidade tributária ficou em segundo plano.

Assim, se espera que o Supremo Tribunal Federal ao julgar a matéria em sede de Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida aplique a legislação tributária, observe o objetivo existente na criação do Impostos sobre produtos industrializados: a tributação de produtos que foram de fato industrializados, como é feito com os produtos de origem nacional, pois, não há dúvidas de que é esse o critério material do IPI.

¹⁹ BRASIL. Jornal Valor Econômico. Supremo Julgará IPI na revenda de Importados. Edição 31 out. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5960447/supremo-julgara-ipi-na-revenda-de-importados>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como exposto, ao longo de anos os Tribunais foram provocados a se posicionarem sobre a legalidade da dupla cobrança do Imposto sobre produtos industrializados de produtos de origem estrangeira e destinado a revenda.

O tema tem na nossa visão dupla importância. A primeira de origem fiscal, ou seja, a arrecadação é gigantesca, como demonstrado, na casa de bilhões de reais anuais, sendo importante para a própria manutenção dos serviços públicos prestados pela União Federal e sua estrutura enquanto ente.

O segundo está na própria natureza do imposto, claramente extrafiscal, ou seja, mais do que arrecadar o IPI tem o condão de atuar na movimentação da economia, a possibilidade de alteração de alíquotas por meio de Decreto do Presidente da República foi um mecanismo pensado para possibilitar a materialização do efeito extrafiscal.

Esse instrumento também é usado para em vários momentos blindar o mercado nacional dos produtos estrangeiros, em um claro efeito protecionista a indústria nacional, como bem pontuou a Federação das Indústrias do Estado do São Paulo ao defender a manutenção da dupla cobrança.

De tudo que foi dito, não podemos afastar da compreensão que a dupla cobrança do Imposto sobre produtos industrializados originário do exterior e destinado a revenda tem um discutível respaldo constitucional.

Os argumentos usados por aqueles que a defendem, como a existência de fatos geradores diferenciados não encontram abrigo nas normas que tratam sobre a cobrança do tributo. É ignorar que a cobrança na saída para a revenda foi a técnica de tributação encontrada pelo legislador ao pensar no produto nacional, não no importado que já tem o tributo recolhido no desembaraço aduaneiro.

Da mesma forma, a clara confusão entre o critério temporal e material de incidência, ou simplesmente criar a ficção que houve alteração na natureza e finalidade do produto no ato de sua saída para a revenda.

O tema afeto ao regime de repercussão geral possibilitará que aja maior reflexão sobre a dupla incidência. Assim, se espera que o argumento vitorioso, se existe, seja aquele que proteja a Constituição e possa frear a força arrecadatória da Fazenda Nacional, que em alguns momentos ignora as regras mínimas no ordenamento jurídico tributário.

REFERENCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: Editora JusPodivm. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4 ed. São Paulo: Noeses. 2011.

BRASIL. **Constituição Federal**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. Lei Federal nº 13.105, 16 de março de 2015. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm> Acesso em: 20 out. 2018.

_____. Lei Federal nº 5.172, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 20 out. 2018.

_____. Lei Federal nº 4.502, 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm#art1> Acesso em: 20 out. 2018.

_____. Lei Federal nº 4.502, 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm#art1> Acesso em: 20 out. 2018.

_____. Decreto Federal nº 7.212, 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2018. Disponível em:

_____. **Jornal Valor Econômico**. Supremo Julgará IPI na revenda de Importados. Edição 31 out. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5960447/supremo-julgara-ipi-na-revenda-de-importados>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. **Jornal Valor Econômico**. Governo e Indústria Avancam em nova regra para IPI de Carros. Edição 05 set. 2017. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/5107814/governo-e-industria-avancam-em-nova-regra-para-ipi-de-carros>>. Acesso em 04 out. 2018.

_____. **Ministério da Fazenda**. Renúncia fiscal da linha branca será de R\$ 271 milhões nos próximos três meses. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2012/marco/renuncia-fiscal-da-linha-branca-sera-de-r-271-milhoes-nos-proximos-tres-meses>>. Acesso em: 06 out. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Notícias. Dupla Incidência do IPI na Importação para revenda é tema de Repercussão Geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=321083>>. Acesso em: 10 out. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 841.269. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seque ncial=664690&num_registro=200600860867&data=20061214&formato=PDF>. Acesso em: 10 out. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro &termo=201302158120&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea.>> Acesso em: 10 out. 2018.

_____. **Receita Federal do Brasil**. Dados de Arrecadação – Relatórios de Arrecadação. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 06 out. 2018.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Atlas. 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 10 Ed. 2016.