V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por profissional da advocacia devidamente habilitado, foi protocolada no prazo legal.

Cumpre afastar o que articulado tanto pela União quanto pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, na condição de terceira interessada, em relação à suposta ausência de questão constitucional, assentada quando do crivo pelo chamado Plenário Virtual, em 30 de junho de 2016. Na oportunidade, foram proferidos 5 votos no sentido da existência de tema a ser apreciado pelo Supremo contra 6 pela natureza infraconstitucional.

Ao apreciar o pedido, em exame individual, reforcei os limites do Plenário Virtual, estritos à definição da repercussão geral da matéria controvertida. Não foi alcançada a maioria constitucional para recusa, descabendo imprimir os efeitos pretendidos. Afirmei que a análise da adequação do extraordinário compete ao Colegiado, em ambiente físico. Percebam o disposto no § 2º do artigo 324 do Regimento Interno do Supremo, com a redação conferida pela Emenda Regimental nº 47/2012:

> Art. 324. Recebida a manifestação do (a) Relator(a), os demais Ministros encaminhar-lhe-ão, também por meio eletrônico, no prazo comum de vinte dias, manifestação sobre a questão da repercussão geral.
>
> § 1º Decorrido o prazo sem manifestações suficientes para recusa do recurso, reputar-se-á existente a repercussão geral.
>
> § 2º Não incide o disposto no parágrafo anterior quando o Relator declare que a matéria é infraconstitucional, caso em que a ausência de pronunciamento no prazo será considerada como manifestação de inexistência de repercussão geral, autorizando a aplicação do art. 543-A, § 5º, do Código de Processo Civil, se alcançada a maioria de dois terços de seus membros.

Se o preceito, para fins de regulamentação do Plenário Virtual, determina a observância do quórum de 2/3 quando o Relator declarar a natureza infraconstitucional da controvérsia, por consequência lógica, deve ser adotado no caso, no que apontei a existência de questão constitucional passível de exame pelo Pleno do Supremo. E, não atingido o quórum naquela ocasião, descabe a medida pretendida pela União e pela FIESP.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/05/2020 00:00

Cumpre ressaltar, uma vez mais, o tema constitucional envolvido.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região julgou a controvérsia sob o ângulo constitucional, tendo conferido interpretação ao artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal, bem como emitido entendimento relativamente à ausência de afronta ao princípio da isonomia, versado no artigo 150, inciso II. Com o extraordinário, admitido na origem, busca-se, no Supremo, última trincheira da Cidadania, a solução para o dissenso.

Não há falar em violência reflexa ao texto constitucional ou necessidade de reinterpretação da legislação de regência. O parâmetro de controle é o Diploma Maior, considerada a própria materialidade constitucionalmente delineada do imposto, assim como possível ofensa ao princípio da isonomia em virtude da equiparação do importador ao industrial para fins de nova incidência tributária quando da revenda, no mercado interno, de produto, não ocorrido o beneficiamento no campo industrial.

Quanto ao ponto, tem-se precedente consubstanciado no recurso extraordinário nº 723.651, por mim relatado, no qual assentada a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a importação de veículos automotores por pessoas naturais. O Supremo apreciou a matéria a partir do alcance do artigo 153, inciso IV, no que revelado o figurino do imposto, bem como abordou o tratamento igualitário a ser conferido aos bens importados por pessoas naturais em relação aos produtos industrializados em território nacional.

Há pronunciamentos posteriores dos demais Ministros no sentido de reconhecer e aplicar a sistemática da repercussão geral aos processos, por eles relatados, a versarem o tema tratado nesse paradigma, o que demonstra possuir a matéria envergadura constitucional, merecendo o crivo do Tribunal. Superada a questão, passo ao exame do mérito.

Está em jogo definir a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI quando da revenda, no mercado interno, de bens importados e não submetidos a novo beneficiamento industrial no período entre importação e revenda, à luz da materialidade constitucional do tributo e do princípio da isonomia tributária.

O Colegiado de origem, interpretando os artigos 153, inciso IV, da Constituição Federal e 46 e 51, incisos I e II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, entendeu incidir o tributo sobre operações a envolverem produtos industrializados, aduzindo que o desembaraço

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

aduaneiro e a saída do produto de estabelecimento importador, equiparado a industrial, são fatos geradores distintos do imposto. Eis o teor dos dispositivos:

> 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.
>
> Art. 51. Contribuinte do imposto é:
>
> I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
>
> II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
>
> III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
>
> IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
>
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

A Constituição Federal, no inciso IV do artigo 153, estabelece, como campo de competência da União, a instituição de imposto sobre produtos industrializados. Ao interpretar a materialidade do tributo, o Supremo vem assentando estar a incidência vinculada à observância de operação alusiva a produto industrializado. Ou seja, o fato gerador do imposto não é a industrialização propriamente dita, mas o negócio jurídico a envolver o resultado de um processo produtivo.

Há a necessidade de impor-se limite ao vocábulo "operação", a partir de interpretação à luz da Constituição Federal, sob o risco de transmudar a natureza do IPI e invadir a competência dos Estados, no tocante à tributação da circulação de mercadorias estabelecida no artigo 155, inciso II, do Diploma Maior.

A interpretação que a União busca conferir ao termo "operações", como passível de levar a tributação de qualquer negócio comercial a envolver

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

produto industrializado, consubstancia verdadeiro desvirtuamento do figurino constitucional, possibilitando, inclusive, eventuais abusos por meio da proliferação de equiparações desvinculadas de qualquer correspondência com a produção industrial em si. Nesse sentido, transcrevo lição do professor José Roberto Vieira:

> Se é verdade que alguns traços das operações sujeitas à incidência do IPI – tais como sua caracterização como negócios jurídicos que envolvem transmissão da propriedade ou posse, bem como a saída do estabelecimento como critério temporal – só são desenhados pelo legislador infraconstitucional; também é verdade que outros, mais essenciais, têm inegável assento constitucional, como a ideia da realização de operações com produtos industrializados, por parte do industrial. Ora, quando o legislador ordinário, mediante equiparações fictícias, contempla operações realizadas por estabelecimentos que não industrializaram os produtos, meros comerciantes, submetendo-as à tributação pelo IPI, escapa, a toda evidência, dos lindes da moldura hipotética constitucional, afastando-se dos cancelos da operação realizada pelo industrial, para penetrar na seara das operações exclusivamente mercantis, invadindo a arena de incidência do ICMS. Desse modo, o legislador da União, ao lançar mão do recurso ficcional, fere os limites da competência que lhe foi outorgada, viola a discriminação constitucional de competências e não só alarga, de forma não autorizada, a própria competência, mas, pior do que isso, invade despudoradamente competência alheia.

Como fiz ver, não ignoro a jurisprudência do Supremo, em especial a revelada no voto por mim proferido quando do julgamento do recurso nº 723.651.

Na oportunidade, assentou-se a constitucionalidade da incidência quando do desembaraço aduaneiro como forma de conferir ao produto importado tratamento similar ao nacional. Sob esse ângulo, estaria justificada a adoção da materialidade do IPI quanto à operação com produto industrializado, e não à industrialização em si. Óptica diversa implica imiscuir-se o Brasil na situação tributária de outros países.

Mas não é possível alargar a situação descrita no inciso II do artigo 46 do Código Tributário Nacional, indiscriminadamente.

Na melhor lição da doutrina, o fato gerador previsto no citado dispositivo, quando direcionado ao mercado interno, alcança as operações realizadas por indústrias, sendo o industrial, portanto, o devedor

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

constitucional do tributo. Delimitou-se o sujeito passivo constitucionalmente eleito, devendo o legislador fazer referência a tal definição quando da instituição do tributo. A regra matriz constitucional do IPI faz-se direcionada a onerar operação com produtos industrializados efetivada pelo industrial, ou seja, logo após a realização do processo de transformação do produto em questão. É um tributo constitucionalmente delimitado para incidir considerada a etapa de industrialização ou a que dela faça as vezes, como no caso do desembaraço e da arrematação.

Dessa forma, surge válida a opção feita pelo legislador, no Código Tributário, de prever a incidência do IPI no desembaraço, pois, em tal situação, estar-se-ia procedendo com a internalização de produtos industrializados, introduzindo-os na cadeia econômica e submetendo-os à mesma tributação de similares regularmente fabricados no Brasil. Essa foi a óptica adotada pelo Supremo quando do julgamento do recurso nº 723.651. Também se mostra legítima a equiparação, por opção, prevista na legislação de IPI, como forma de permitir o melhor aproveitamento do crédito na cadeia produtiva, possibilitando a concretização do princípio da não cumulatividade.

Não é plausível a imposição de uma ficção legal que equipare situações constitucionalmente delimitadas e distintas. Seria, uma vez mais, invadir competência que a Constituição claramente confere aos Estados – circulação de mercadorias. Uma vez desembaraçado o produto e não se observando a seguir processo de industrialização, surge imprópria nova incidência quando da saída da mercadoria, por representar burla ao desenho constitucional do imposto.

Cumpre analisar a questão sob o ângulo do princípio da isonomia tributária, tendo em vista a dupla incidência do IPI sobre os produtos importados em comparação com os nacionais.

Conforme consignei, a materialidade do IPI envolve a tributação da operação com produtos industrializados na etapa subsequente ao ato de industrializar. Nesse sentido, justifica-se a incidência no desembaraço, uma vez que o importador faz as vezes de industrial ao internalizar um produto estrangeiro na cadeia econômica nacional. É a etapa seguinte à industrialização no exterior, tendo-se a lógica apontada por Misabel Derzi, nas notas ao livro *Direito Tributário Brasileiro* , de Aliomar Baleeiro, de permitir ao produto estrangeiro ser "nacionalizado".

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

Uma vez internalizado, nacionalizado, inexiste razão constitucional para nova incidência se não realizado, pelo importador, já então com o produto no estabelecimento, após satisfazer o imposto no despacho aduaneiro, qualquer um dos processos de industrialização previstos no parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido são os ensinamentos de Eduardo Domingos Bottallo, no que afirma a impossibilidade de equiparação entre o industrial e o importador para fins de nova incidência no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, porquanto ausentes elementos característicos para tanto. Revela o autor:

> Não vemos maiores obstáculos jurídicos a que o comerciante-importador se sujeite ao pagamento do imposto quando do desembaraço aduaneiro dos aludidos produtos.
>
> É que, realizando esta operação, o comerciante estará sendo equiparado ao industrial nos precisos termos do art. 51, II, do CTN:
>
> Art. 51. Contribuinte do imposto (IPI) é:
>
> (...)
>
> II - o industrial ou a quem a lei a ele equiparar.
>
> Recorde-se, a propósito, que equiparação é o artifício, usado pelo legislador, para igualar situações que, posto dessemelhantes, apresentam pontos de identificação.
>
> No caso, pode-se entrever pontos de afinidade, a justificar a equiparação, entre o industrial e o comerciante-importador, levando-se em conta, entre outros fatores, que ambos recolhem o IPI, em igualdade de condições, no ato do desembaraço aduaneiro dos produtos industrializados originários do exterior.
>
> Todavia, a partir daí, as operações do comerciante-importador não apresentam nenhuma semelhança com as próprias de um industrial.
>
> Em consequência, mostra-se de todo indevida nova cobrança de IPI nas saídas dos produtos quando de sua comercialização no mercado interno.
>
> De feito, o comerciante-importador não submete produtos a processo de industrialização; tampouco, pratica atos visando sua disponibilização no mercado interno, eis que isso já ocorreu ao ensejo do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.
>
> Como se vê, nem instrumental, nem finalisticamente, suas atividades, no mercado interno, podem ser identificadas com as típicas de um industrial.
>
> Daí não estarem presentes, os imprescindíveis pontos de aproximação, entre o comerciante-importador e o industrial, capazes

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/08/2020 00:00

de tornar tributariamente irrelevantes, as diferenças que entre eles existem.

Insista-se: no mercado interno, a atividade típica do comerciante-importador em nada se assemelha a de industrialização.

Portanto, não estão reunidos os elementos necessários e suficientes para que ocorra a *equiparação* , único fenômeno jurídico que pode render ensejo à tributação por meio de IPI, a quem, no rigor dos fatos, não é industrial.

O que há, sim, é uma *ficção* , inidônea a possibilitar a incidência de IPI, para quem, não sendo industrial (nem podendo ser validamente a ele equiparado), revende produtos importados.

Considerar tal *ficção* modalidade de equiparação autorizada pelo CTN, implica atribuir tratamento igual, a situações diferentes, levando em conta apenas semelhanças secundárias que elas eventualmente possam apresentar. Isto conflita, repita-se, com a própria ideia de equiparação, além de afrontar o magno princípio da igualdade.

Quanto a este último ponto (violação ao princípio da igualdade) observe-se que, caso o comerciante-importador seja obrigado a pagar IPI nas operações internas que vier a promover com produtos estrangeiros, suportará um ônus adicional que não teria se houvesse adquirido o mesmo produto, só que no Brasil.

Exemplificando, para melhor esclarecer, digamos que dois comerciantes adquiram o mesmo produto industrializado, só que, um deles, no exterior, e, o outro, de um produtor local. A prevalecer o ponto de vista contrário ao aqui sustentado, este último, na revenda, não teria IPI a recolher, ao passo que o primeiro, sim, em aberta afronta ao princípio da igualdade.

[...]

Em suma, o comerciante-importador não pode ser considerado contribuinte do **IPI** , nas operações internas que pratica com produtos industrializados que importa, seja porque não se reveste da condição de industrial por equiparação, seja porque esta falsa equiparação imputa-lhe tratamento tributário não isonômico.

A nova incidência colocaria o produto nacional em vantagem relativamente ao similar importado, que já havia passado pela nacionalização e consequente tributação durante o desembaraço aduaneiro. Sob o pretexto de equiparar, desiguala. É conferido tratamento discriminatório ao ato de simples revenda do bem pelo importador, sobretaxando a atividade econômica e fazendo com que o IPI passe a incidir sobre a margem de lucro do importador ao comercializá-lo no mercado nacional.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

E, ao vulnerar a determinação prevista no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, conferindo tratamento mais gravoso ao produto importado do que àquele dado ao nacional, a incidência de IPI por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento importador para revenda acaba por resultar em violação ao pacto de tratamento não discriminatório disposto no Acordo GATT, do qual o Brasil é país signatário. A articulação considerado o princípio da não cumulatividade – ou seja, de que o contribuinte poderá creditar-se do valor recolhido quando do despacho aduaneiro – surge primária. É que, para tanto, a nova incidência pressuporia o beneficiamento industrial subsequente à importação e não a simples circulação – operação da mercadoria a gerar o ICMS da competência do Estado, da unidade da Federação. A inexistência de industrialização, de manipulação industrial em termos de beneficiamento do produto, de acréscimo sob o ângulo industrial, afasta a nova incidência, no que conclusão diversa foge ao figurino constitucional do tributo e, o que é pior, implica cobrança disfarçada, pela União, de IPI. Digo disfarçada ante o fato de a simples comercialização de produto importado – repita-se, sem beneficiamento industrial no território brasileiro – ser fato gerador do ICMS, da competência ativa do Estado.

Ante o quadro, provejo o extraordinário para conferir aos artigos 46, inciso II, e 51, inciso II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional interpretação conforme à Constituição Federal, declarando a inconstitucionalidade da incidência de IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial. Fixo como tese: "Não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na comercialização, considerado produto importado, que não é antecedida de atividade industrial."

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00