V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no qual se discute o Tema 906 da repercussão geral, que consiste em definir, " *à luz do art. 150, II, da Constituição Federal, se há, ou não, violação ao princípio da isonomia, no tocante à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, ante a equiparação do importador ao industrial, quando o primeiro não o beneficia no campo industrial.*"

Na origem, POLIVIDROS COMERCIAL LTDA impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, em face do Delegado da Receita Federal em Blumenau (Vol. 2).

Informa ser uma sociedade limitada que tem como objeto a importação, exportação, comercialização, no atacado e no varejo, de vidros, espelhos e molduras, bem como a compra, venda e consignação, por conta própria e de terceiros, de quaisquer mercadorias, serviços de intermediação de negócios e colocação de vidros em obras.

Aduz que adquire os bens importados diretamente do fabricante, por isso, quando realiza o desembaraço aduaneiro, os produtos já estão prontos e acabados para o consumo no mercado brasileiro.

Desse modo, a operação que realiza consiste na revenda das mercadorias importadas aos varejistas e atacadistas nacionais, bem como diretamente aos consumidores finais.

Acresce que, em razão, dessa operação comercial, está sujeita à incidência de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados em duas etapas:

> (a) a primeira, no momento do desembaraço aduaneiro, que se configura com registro da Declaração de Importação – DI; portanto, antes do fato gerador do IPI na importação; e
>
> (b) a segunda etapa, na saída das mercadorias do estabelecimento do impetrante, que é quando se efetiva a revenda para os varejistas, atacadistas e consumidores finais.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

Sustenta ser ilegal essa forma de tributação, motivo pelo qual pretende se eximir do recolhimento do imposto na segunda etapa, qual seja, quando da saída das mercadorias importadas do seu estabelecimento para a revenda aos varejistas, atacadistas e consumidor final.

Pontua que a hipótese de incidência do IPI no desembaraço aduaneiro encontra previsão legal nos artigos. 46, I, e art. 51, I, do Código Tributário Nacional – CTN, assim redigidos:

> "Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
> I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
> (...)."
> "Art. 51. Contribuinte do imposto é:
> I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
> (...).".

Defende que, à luz desses dispositivos, o aspecto temporal do imposto se concretiza no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias; e o aspecto pessoal, quando equipara o importador a estabelecimento industrial para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, a hipótese de incidência do IPI não se perpetua no espaço e no tempo, haja vista que seu ciclo se completa no momento em que o produto industrializado importado (aspecto material) ingressa no território brasileiro (aspecto espacial) por meio do desembaraço aduaneiro dos produtos (aspecto temporal).

Dessa forma, afirma ser esse o exato momento em que o tributo é exigível.

Nada obstante, alega que lhe tem sido exigido o pagamento do IPI também na segunda etapa da operação, ou seja, quando a mercadoria já nacionalizada é revendida no mercado interno. Essa exigência seria indevida, uma vez que os produtos revendidos não sofrem nenhum dos processos de industrialização dentre os elencados no art. 4º do Decreto 7.212 /2010 – RIPI, e art. 46, parágrafo único, do CTN.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

Logo, sustenta que o núcleo do aspecto material do IPI é o processo de industrialização, conforme disse estar definido no art. 2º, § 1º, da Lei 4.502 /1964, *in verbis:*

> 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.

Com base nisso, considera que o fato gerador do IPI é a industrialização, e não a comercialização do produto, pois, se não houver a comercialização, a obrigação tributária surgirá quando for concluída a operação industrial.

Por fim, pondera que a incidência do tributo sobre os produtos industrializados importados por ocasião do desembaraço aduaneiro se dá por razões de isonomia, ou seja, para conferir condições de competitividade aos produtos nacionais que já sofrem a tributação do IPI. No entanto, exigi-lo dos importadores em dois momentos – quando da internação do produto no mercado interno, e também, quando comercialização -, além de ser ilegal e configurar bitributação, viola o princípio isonômico, pois confere tratamento desigual às empresas importadoras, que são obrigadas a recolher o tributo duas vezes, enquanto que as sociedades industriais brasileiras apenas se sujeitam à exação uma única vez.

Assim, postula fosse deferida a segurança para determinar-se o afastamento da incidência do IPI incidente sobre as operações de revenda /comercialização dos produtos por ela ingressados no mercado interno.

A sentença, com esteio nos artigos 41, I, "c", e 46, II, do CTN, concedeu, em parte, a segurança, determinando que a impetrada se abstivesse de exigir o recolhimento do IPI nas operações de revenda/comercialização dos produtos importados no mercado interno, se já tiver incidido o referido imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro, desde que as mercadorias não tenham sofrido processo de industrialização por parte da empresa importadora.

De outro lado, determinou que impetrante se abstivesse de promover a escrituração/creditamento IPI efetivamente recolhido na referida operação de importação (fls. 144-148, Vol. 2).

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

Interposta apelação pela União, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, interpretando o teor do art. 153, IV, da CF/88, e dos arts. 46 e 51, I, II, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), deu provimento ao apelo, para denegar a segurança pleiteada, para assentar ser devido o pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, na importação e na revenda no mercado interno de bens importados e não submetidos a processo de industrialização no período entre importação e revenda.

Considerou não serem excludentes os casos de incidência previstos nos incisos do artigo 46 do Código Tributário Nacional (CTN) e, por este motivo, não se observaria situação de bitributação. Destacou que, por serem fases diversas e sucessivas a operação de desembaraço aduaneiro e a saída do produto de estabelecimento importador, equiparado a industrial, ocorre, em cada procedimento, fato gerador distinto.

A ementa do acórdão foi assim redigida (fls. 72, Vol. 3):

> TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Segundo recente entendimento desta 2ª Turma, é devido o Imposto sobre Produtos Industrializados no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do estabelecimento do importador, comerciante equiparado a industrial, compensando-se o que for devido na última operação com o que foi pago na primeira, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade. Segurança denegada.

Opostos Embargos de Declaração pelo impetrante, foram acolhidos em parte tão somente para fins de prequestionamento.

Irresignada, a empresa interpôs Recursos Especial e Extraordinário, os quais foram admitidos pelo Tribunal de origem.

No Superior Tribunal de Justiça, negou-se seguimento ao apelo especial, ao fundamento de que o acórdão recorrido estava em consonância com a jurisprudência do STJ (fl. 63, Vol. 5).

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

O Recurso Extraordinário (fls. 36-66, Vol. 4) foi interposto com base no artigo 102, III, a, da Constituição Federal, e nele, alega-se violação ao artigo 150, II, da CF/88, aos fundamentos de que:

> a) o acórdão recorrido violou o princípio da isonomia tributária, pois a compreensão nele adotada onera excessivamente o importador em face do industrial nacional e encerra em bitributação;
>
> b) em não havendo processo de industrialização entre o momento da importação e da revenda da mercadoria, o recolhimento do IPI somente é devido quando do desembaraço aduaneiro;
>
> c) não basta que esteja configurado somente o aspecto temporal para gerar a incidência da exação, é preciso que também ocorra, na prática, o núcleo do aspecto material da hipótese de incidência do IPI que é indiscutivelmente o processo de industrialização pelo próprio realizador da operação, em um dado local (aspecto espacial); e
>
> d) o fato gerador do IPI, para o importador, somente se realiza com o desembaraço aduaneiro, conforme estatui o art. 51, I, do CTN. Admitir- se nova hipótese de incidência desse mesmo tributo pautada na circulação das mercadorias corresponderia a incidência de outro imposto, qual seja o ICMS, o que contraria a lei federal tributária e a Constituição Federal.

Por fim, requer o provimento do recurso, para que seja restabelecida a sentença que concedeu a segurança, a fim de declarar-se a inexistência de obrigação de pagamento do IPI no momento em que a recorrente não mais figura como importadora, mas como comerciante dos produtos importados no mercado interno.

Em contrarrazões (fls.18-29, Vol. 5), a União postula a inadmissibilidade do recurso, ante a incidência da Súmula 284/STF e a ausência de repercussão geral.

No mérito, afirma, em suma, serem complementares as hipóteses de tributação contidas nos arts. 46 e 51 do CTN, bem como sustenta que o IPI incide sobre produtos industrializados e não sobre o processo de industrialização em si.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/05/20 00:00

Em 30/6/2016, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, reputou constitucional a matéria e reconheceu a existência de repercussão geral no Tema 906, nos termos da ementa a seguir:

> IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO IPI DESEMBARAÇO ADUANEIRO SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR INCIDÊNCIA ARTIGO 150, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ISONOMIA ALCANCE RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo pelo desprovimento do recurso extraordinário, propondo a seguinte tese de repercussão geral (fl. 9, Doc. 69):

> É constitucional a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI quando ocorre a revenda, no mercado interno, de bens importados e não submetidos a novo beneficiamento industrial no período entre importação e revenda.

Foram admitidos como terceiros os seguintes: Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP; Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC; Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN; Associação Brasileira de Importadores e Exportadores de Alimentos e Bebidas – ABBA; e W Sul Distribuição e Importação de Motopeças.

A União e a FIESP postularam o reconhecimento da inexistência de questão constitucional. Os pedidos, todavia, foram indeferidos.

Negou-se, também, a pretensão da empresa recorrente para que, nos termos do artigo 1.037, inciso II, do Código de Processo Civil, todos os processos nos quais se debatem a mesma contorvérsia fossem suspensos.

É a síntese do essencial.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

Em primeiro lugar, peço vênia ao Eminente Min. DIAS TOFFOLI, para **não aderir** à proposta de inadmissão do RE, por ausência de questão constitucional. Embora o encaminhamento de S. Exa. no ponto pareça-me correto, não participei da votação, no Plenário Virtual, em que examinada a existência de repercussão geral.

Por entender que se revela presente matéria constitucional com relevância transcendental, passo ao exame do mérito.

A controvérsia tem como objeto analisar se a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em dois momentos - no desembaraço aduaneiro de bem industrializado **E** na primeira saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno -, fere o princípio da isonomia tributária, ante a equiparação do importador ao industrial, considerando-se que o importador não beneficia o produto antes da revendê-lo.

BASE DE INCIDÊNCIA DO IPI – OPERAÇÕES COM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Vejamos as fontes legislativas que definem o IPI. A Constituição Federal, em seu art. 153, conferiu à União a competência para instituir o tributo:

> "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> (…)
> IV - produtos industrializados;"

No § 3º desse mesmo artigo, encontram-se, ainda, as seguintes disposições:

> "§ 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

> IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei."

Pela interpretação sistemática do teor do *caput* com o que consta no inciso II acima, vemos que a base econômica a ser tributada é a "operação" com "produtos industrializados", ou seja, os negócios jurídicos que tenham por objeto produtos industrializados, ainda que não destinados ao comércio.

Com efeito, o IPI não incide sobre a industrialização em si, mas sobre o produto industrializado. Por isso mesmo, a arrematação de bem industrializado, hipótese prevista no art. 46, III, do CTN, como veremos mais adiante, é considerada também fato gerador do referido imposto.

Logo, a operação com produto industrializado é o parâmetro para a incidência do IPI. Não se impôs outro limite constitucional direcionado ao legislador ordinário para eleger as hipóteses tributárias referentes a essa exação.

"Tanto que industrializado o produto, aqui ou no estrangeiro, a sua circulação, seja pela saída econômico-jurídica do estabelecimento industrial, seja pela arrematação em leilão, seja pelo desembaraço aduaneiro, constitui fato gerador do IPI (RICARDO LOBO TORRES, R. 1. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV - Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007 p. 174).

Não por outra razão, o Plenário desta CORTE, no Tema 643 (RE 723.651, Min. MARCO AURÉLIO), fixou a tese de que "Incide o imposto de produtos industrializados na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio."

Nesse *leading case* , o Min. MARCO AURÉLIO destacou questões de isonomia para incidência do imposto na importação, haja vista que, ocorrendo a produção do produto em território nacional, há a tributação. Com isso, entendeu justificada a equiparação de estabelecimentos comerciais a industriais para identificação do sujeito passivo do IPI no momento do desembaraço aduaneiro. Vejam-se suas palavras:

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

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

No caso analisado no precedente paradigma, o IPI esgota-se no momento do desembaraço aduaneiro do produto importado, pois este segue diretamente para o consumo final, não ingressa na cadeia de comércio.

Porém, o produto importado pode ter outras destinações. É possível que se incorpore a um processo produtivo, como matéria-prima, ou sofra qualquer processo de industrialização. Nessas hipóteses, não há questionamentos acerca da incidência do IPI sobre o produto final, compensando-se o que for devido com o montante do imposto cobrado na etapa do desembaraço aduaneiro.

A questão controvertida reside na situação em que o bem importado segue diretamente para o comercialização no mercado interno, sem que tenha havido beneficiamento industrial sobre ele.

INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE O BEM INDUSTRIALIZADO IMPORTADO, QUE SERÁ COMERCIALIZADO NO MERCADO INTERNO SEM NOVO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Como referi de início, no tocante ao IPI, a Constituição Federal limitou-se a estabelecer as balizas traçadas no artigo 153 e seu parágrafo terceiro, cabendo às normas gerais de direito tributário, bem como a legislação ordinária, complementar o regramento do imposto.

Tanto isso é verdade que a incidência da exação na importação de bens nem foi prevista no texto constitucional, como ocorreu com o ICMS, consoante demonstra o art. 155 da CARTA MAGNA:

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> IX - incidirá também:
>
> a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;"

Assim, atendendo ao comando do artigo 146, III, "a", da CF (" *Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes"),* coube ao Código Tributário Nacional – CTN, recepcionado pela CF/88 com *status* de lei complementar, estabelecer o regramento do IPI.

Nesse passo, o CTN estatuiu que:

> "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."

Em relação ao sujeito passivo do IPI, estabeleceu:

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

> "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."

Dessas disposições normativas, depreende-se que as hipóteses ali previstas não são excludentes. Em outras palavras, o mesmo contribuinte, realizando fatos geradores distintos, pode ser sujeito passivo do tributo, desde que observada a não cumulatividade prescrita no art. 153, 3º, II, da Constituição Federal.

Ou seja, quando importa o produto, no desembaraço aduaneiro, recolhe o IPI, na condição de importador (arts. 46, I, c/c 51, I); e, ao revendê-lo, figurará, por equiparação, ao industrial (arts. 46, II, c/c 51, II e § único).

Assim, embora as duas operações sejam realizadas pelo mesmo contribuinte, configuram-se dois fatos geradores distintos.

Por esse motivo, deve-se, desde logo, adiantar que bitributação, *bis in idem,* ou dupla tributação **não há** .

HUGO DE BRITO MACHADO define o industrial por equiparação, segundo a dicção do artigo 51, parágrafo único, do CTN, da seguinte forma:

> "Industrial por equiparação legal é aquele que está de algum modo ligado a uma das hipóteses e incidência do imposto, mas a rigor, não poderia ser tido como industrial. A equiparação legal tem por fim evitar questionamentos, mas não pode ser arbitrária, vale dizer, a lei não pode equiparar qualquer pessoa ao industrial apenas para dela cobrar o imposto sem que exista um elo entre aquele que é equiparado a industrial e a atividade de industrialização, **ou à comercialização do produto dela resultante.** É imprescindível a existência de alguma relação entre o industrial por equiparação legal e a hipótese de incidência do imposto." (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003, p. 521) (grifo nosso)

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

Relativamente ao princípio da não cumulatividade do IPI, o estabelecimento equiparado a industrial também pode creditar-se do imposto pago na etapa anterior, inclusive quando o desembolso foi feito no desembaraço aduaneiro. Essa previsão consta no art. 226 do Decreto 7.212 /2010, *in verbis:*

> "Decreto 7.212/2010, de 15 de junho de 2010
>
> Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.
>
> Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:
>
> V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;"

Ainda, a propósito da equiparação promovida pelo CTN, o Professor HELENO TAVEIRA TORRES, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, especialista em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, em parecer, esclareceu as razões que levaram o legislador a equiparar o importador ao industrial.

O parecer tinha por escopo atender consulta a ele dirigida pela Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos - ABIPEHEC, a respeito da interpretação que a Fazenda Nacional teria dado à Lei Federal 7.798/1989, no sentido de equiparar, para fins de tributação pelo IPI, os estabelecimentos atacadistas a industriais, quando aqueles adquirem produtos nacionais de empresa industrial ou equiparada a industrial, e o adquirente e o remetente dos produtos são empresas controladoras, controladas ou coligadas, interligadas ou interdependentes.

Na sua manifestação, o Professor HELENO TORRES considerou essa equiparação inconstitucional, por permitir aplicação do IPI em duplicidade, no estabelecimento industrial, e sucessivamente no estabelecimento de revenda, por regime monofásico, ou seja, sem a possibilidade de compensação. Apontou que essa sistemática afastaria o princípio constitucional de não cumulatividade, além de não encontrar guarida no CTN.

Diferentemente, anotou que, no caso de produto de procedência estrangeira, a equiparação do importador ao industrial para a incidência do

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

IPI, tanto no desembaraço aduaneiro, como na saída do estabelecimento importador para a revenda, está plenamente amparada pelo CTN (fl. 29, Doc. 95):

> "É dizer, a partir do Código Tributário Nacional, afasta-se a limitação do inciso II, do referido artigo 46, aos produtos de "produção nacional", de forma que a tributação dos produtos de origem estrangeira não estaria limitada à hipótese do inciso I. Poderia incidir também nas hipóteses daquele novo inciso II, mais extenso, quais sejam, no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador.
>
> Com esta nova forma de incidência do IPI sobre os produtos de origem estrangeira (mais extensa), o Código Tributário Nacional, **na função de norma geral tributária preventiva de conflitos de competência e definidora dos fatos geradores, equiparou por completo a importação à fase de industrialização."** (grifo nosso)

Ou seja, no primeiro momento, em que o importador realiza a internalização do produto importado, é equiparado a industrial porque essa fase da operação não pode ser alcançada pela tributação nacional, já que o estabelecimento industrial se encontra no exterior, fora dos limites territoriais nacionais. Assim, o importador recolhe o IPI como "substituto" tributário do exportador estrangeiro.

Trata-se, portanto, de medida que busca assegurar isonomia entre o produto nacional e o estrangeiro, haja vista que sobre o primeiro incide IPI.

A ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Sobre as razões da incidência do IPI nessa etapa, MISABEL DERZI ensina que:

> " (...) a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o IPI sobre a importação de produtos industrializados." (BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003).

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

No entanto, a isonomia que se pretende não pode ser alcançada tão somente com a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro.

A base de cálculo do IPI é diferente, dependendo da hipótese de incidência. No caso da importação da mercadoria, a base de cálculo é o valor declarado na Declaração de Importação - DI; em se tratando de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito tributário, São Paulo: Malheiros, 2008, 28 ed., p. 352).

Logo se vê, que a base de cálculo do IPI no desembaraço aduaneiro não captura a margem de lucro obtida pelo importador quando esse revende o produto importado no mercado interno.

Muito menos a tributação pelo IPI, quando da revenda no mercado interno do produto importado que não sofreu beneficiamento industrial, se confunde com o ICMS. Veja-se que, nessa fase, o encargo tributário ocorre na primeira saída da mercadoria do estabelecimento do importador, porque é nesse exato momento que o importador se encontra em condições de igualdade com o industrial brasileiro, e não no momento do despacho aduaneiro, no qual a tributação teve por objetivo somente neutralizar os incentivos fiscais concedidos pelo país exportador.

O já citado Professor HELENO TAVEIRA TORRES alerta que, mesmo quando o produto importado não sofre qualquer processo de industrialização por parte do importador, é preciso que incida o IPI também na saída do estabelecimento para a revenda a fim de se conferir à mercadoria importada o mesmo tratamento dado ao nacional.

Isso porque é nessa fase (de saída do estabelecimento de "revenda"), quando se destina o produto importado para o consumo, que será possível alcançar a margem do lucro do estabelecimento importador equiparado ao industrial. Vale conferir a didática a lição de HELENO TORRES a respeito:

> "De plano, não se deve confundir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) com o Imposto de Importação (II). Este, sim, tem sua hipótese de incidência reservada unicamente ao "desembaraço

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

aduaneiro" de mercadoria proveniente do exterior. Diferentemente, ao IPI interessa alcançar a etapa que permita a equivalência com a "industrialização", do mesmo modo que o ICMS deve colher a operação com "circulação da mercadoria" até o consumo final. Em ambos, porém, o fluxo não cumulativo tem origem com o desembaraço aduaneiro, para efeitos de geração de créditos.

(...)

Deveras, ao tempo que a mercadoria seja destinada a revenda (artigo 46, II do CTN), com a entrada no "estabelecimento", este deverá ser equiparado a industrial (artigo 51, II), pois será esta fase aquela assumida como equivalente à incidência do IPI no mercado interno. Daí ser necessária a apuração das margens de valor agregado para destinar o produto importado para consumo, com a devida "equiparação" a estabelecimento industrial. Por conseguinte, compensado o crédito do desembaraço aduaneiro, não há que se falar em qualquer espécie de bitributação e quejandos.

(…)

Em conclusão, para garantir equivalência de tributação no preço do produto no mercado interno, é necessária a incidência do IPI tanto no desembaraço aduaneiro (artigo 46, I e II e artigo 51, I do CTN) quanto na etapa de saída do estabelecimento de "revenda" (com toda a margem agregada de preço dirigido ao consumo, inclusive margem de lucro do estabelecimento), com direito à tomada de crédito da operação precedente.

Um estabelecimento não industrial, que importa produtos industrializados, por equiparação, torna-se sujeito passivo do IPI–importação, como medida de isonomia, para conferir ao produto importado o mesmo tratamento dado ao nacional. Eis a máxima eficácia do regime de tributação no destino do comércio internacional, bem como aquele do princípio de tratamento nacional, a garantir ao produto importado tratamento equivalente com os concorrentes do mercado de destino (GATT e OMC).

Pelo princípio da isonomia impõe-se a exigência do IPI na importação, ainda que o sujeito passivo não realize uma operação de industrialização, mas adquira produtos industrializados no exterior.

E, por isso, justifica-se a equiparação de estabelecimentos comerciais a industriais, para identificação da correta e justa base de cálculo do IPI-Importação, quando ocorrido seu fato tributário, com a agregação de valor decorrente das operações de destinação ao consumo no mercado interno." (grifo nosso)

Atente-se que o princípio da isonomia obriga que seja dado tratamento idêntico a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT é um pacto internacional que visa promover o comércio entre os países aderentes, os quais, reciprocamente e mediante concessões mútuas, praticam tarifas alfandegárias reduzidas com o intuito de minorar a discriminação comercial entre os mesmos. Nessa linha, visa propiciar condições de igualdade para a competitividade entre os produtos importados dos países signatários com os similares nacionais do país de destino. Não há, porém, diretriz preceituando condições mais favorecidas ao produto estrangeiro, e, sim, tratamento tributário isonômico entre as mercadorias nacionais e as similares importadas de países que aderiram ao aludido acordo.

"A igualdade tributária não se confunde com a igualdade perante a lei em geral e nem tampouco é aritmética" (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 2002. p. 444-445). Nesse sentido, a realização do princípio da igualdade pressupõe a utilização de referenciais justificáveis, relativamente aos quais deverá ser feito o juízo de igualdade, de tal modo que aqueles que se encontrem em situações comparáveis relativamente a um determinado referencial — deverão receber o mesmo tratamento jurídico" (TIPKE, Klaus et al. Direito tributário. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 195). De outra banda, o princípio da isonomia permite tratamento tributário desigual, os quais serão perfeitamente legítimos, caso o critério discriminatório adotado (*discrimen*) também o seja (RE 428864, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 13/11/2008).

Ora, o importador que somente recolhe o IPI por ocasião de desembaraço aduaneiro não está na mesma situação do industrial brasileiro. A base de cálculo do IPI cobrado deste último alcança, além dos custos de produção e todos os impostos aí incidentes, o lucro da indústria.

Assim, se o importador agrega valor ao produto (nem que seja apenas o seu lucro), cobrando valor superior, na revenda do bem no mercado nacional, do que aquele montante pago na importação, deve pagar o tributo sobre este acréscimo, tal qual ocorreria, com qualquer outro industrial ou equiparado a industrial na alienação de produtos nacionais.

Essa foi a razão pela qual o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento, sobre o rito dos recursos repetitivos, dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.403.532-SC, fixou a seguinte tese: *"os produtos*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/09/2020 00:00

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".

Os fundamentos ali adotados estão sintetizados no seguinte trecho da ementa do acórdão:

> "(...)
> 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. 4°, 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 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. n° 1.411749-PR, Primeira Seção, ReI. Min. Sérgio Kukina, ReI. p /acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, ReI. 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".

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, são essas mesmas questões de isonomia, consideradas no julgamento do Tema 643 (RE 723651, Min. MARCO AURÉLIO), que me levam a entender que deve, sim, incidir o IPI nas duas etapas: a primeira, no momento do desembaraço aduaneiro; e, a segunda etapa, na saída das mercadorias do estabelecimento do importador para revenda.

Como referido também nesse precedente, as políticas de mercado visando à isonomia, em favor da circulação dos produtos nacionais, sem prejuízo dos produtos estrangeiros, devem ser privilegiadas.

Se não houvesse a incidência do IPI na segunda etapa, os produtos importados teriam uma vantagem de preço na competitividade com o produto nacional. Por isso, a legislação brasileira buscou estender tratamento equânime ao produto industrializado importado e ao similar nacional, resguardado, assim, o princípio da igualdade, da livre concorrência, e da isonomia tributária.

Não se pode olvidar, ainda, que o IPI tem função eminentemente extrafiscal, e visa, dentre outros objetivos, ser instrumento indutor da atividade econômica e industrial do País. Em assim sendo, não caberia estender tratamento mais favorecido ao produto industrializado no exterior, tornando a carga tributária incidente sobre o bem importado inferior àquela que grava o bem nacional.

Seria um contrassenso defender que o IPI deva incidir sobre a matéria-prima importada submetida a processo industrial no País, e não quando há revenda da mercadoria importada pronta e acabada, sem a necessidade de qualquer beneficiamento.

Atente-se que, no primeiro caso, ao submeter o produto importado a algum tipo de industrialização no Brasil, fomenta-se a atividade econômica interna e gera-se empregos; enquanto, na revenda da mercadoria que já foi importada pronta e acabada, sem a necessidade de qualquer beneficiamento, atende-se, quando muito, à demanda do mercado de consumo, sem dinamização da economia nacional.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

Cumpre sublinhar que o importador pode se creditar do valor do tributo pago na etapa anterior da cadeia, e isso garante a sua não-cumulatividade.

Em síntese, seja porque o Código Tributário Nacional, como norma geral, está autorizado constitucionalmente a definir o fato gerador e o sujeito passivo da obrigação tributária, e, com relação ao IPI, o fez nos exatos limites traçados na Constituição Federal; ou, pelo fato de não se vislumbrar qualquer ferimento ao princípio da isonomia na equiparação do importador ao industrial para fins de incidência do IPI, em dois momentos, mesmo não havendo beneficiamento do produto importado, entendo que não assiste ao recorrente, razão pela qual deve ser mantido o acórdão recorrido.

Por fim, mas não menos importante, a jurisprudência desta CORTE fixou entendimento no sentido de que é inviável ao Poder Judiciário, com base no princípio da isonomia, estender tratamento diferenciado a destinatários não contemplados na legislação aplicável, sob pena de atuar na condição de legislador positivo. Nesse sentido:

> EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/2015. 1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal. Na esteira da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da isonomia, atuar como legislador positivo concedendo benefícios tributários não previstos em lei. Precedentes. 2. As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo interno conhecido e não provido.(AI 801087 AgR-segundo, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 11/3/2019)

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/20 00:00

Por todo exposto, acompanho a divergência aberta pelo ilustre Min. DIAS TOFFOLI quanto ao mérito da causa e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário.

Proponho a seguinte tese:

"É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/05/20 00:00