

Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC
(2013/0380352-6)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO ARI PARGENDLER
EMBARGANTE : SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A
ADVOGADOS : JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)
RAFAEL DE LIMA LOBO
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

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. 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.

Embargos de divergência conhecidos e providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça prosseguindo no julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Herman Benjamin e Assusete Magalhães, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Ari Pargendler, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Ari Pargendler os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, que retificou o voto, Napoleão Nunes Maia Filho (voto-vista), Og Fernandes e Benedito Gonçalves.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 11 de junho de 2014 (data do julgamento).

Superior Tribunal de Justiça

MINISTRO ARI PARGENDLER
Relator



Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA

EMBARGANTE : SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A

**ADVOGADOS : JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)
RAFAEL DE LIMA LOBO**

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: Cuida-se de embargos de divergência opostos por SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A, visando a uniformização da jurisprudência da Primeira Seção desta Corte no tocante à incidência ou não de IPI sobre a comercialização de produto importado que não sofre qualquer processo de industrialização.

A divergência jurisprudencial foi apresentada contra acórdão da Segunda Turma que entendeu pela incidência do IPI na operação de revenda, ante a ocorrência de fatos geradores distintos, restando assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. POSSIBILIDADE.

1. 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.

2. Superado entendimento em sentido contrário.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1.398.721/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 14/10/2013)

Como paradigma, foi colacionado o seguinte acórdão da Primeira Turma, proferido no sentido da não incidência do IPI na hipótese em apreço:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

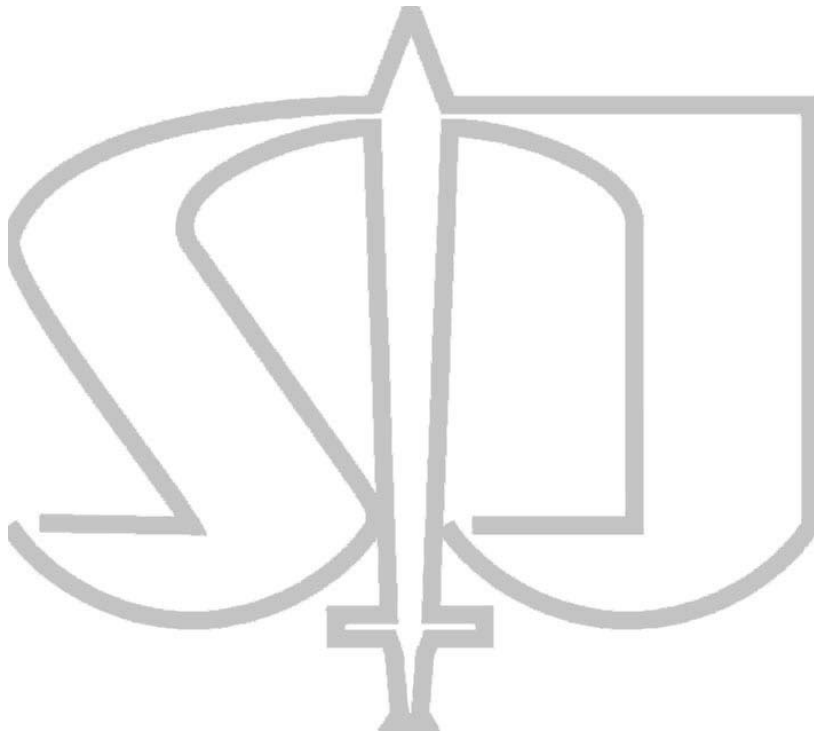
III - Recurso especial provido.

Superior Tribunal de Justiça

(**Resp 841.269/BA**, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 14/12/2006)

Efetivado juízo positivo de admissibilidade, a parte embargada apresentou contrarrazões às fls. 447/475, postulando a incidência da Súmula 168/STJ e, no mérito, o desprovimento dos embargos de divergência.

É o relatório.



EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

VOTO VENCIDO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA(RELATOR): Inicialmente, ressalta-se a inexistência de óbice ao processamento dos presentes embargos, uma vez que o recente julgado da Primeira Turma sobre o tema ora em debate foi proferido em agravo regimental, sem que as partes tivessem oportunidade de manifestar suas razões, recomendando, assim, a discussão da questão de fundo junto ao colegiado da Primeira Seção.

Ademais, inexistindo jurisprudência firme sobre a matéria aqui tratada, afasto a alegada preliminar de não conhecimento do recurso pela incidência do óbice previsto na Súmula 168/STJ.

Outrossim, quanto ao mérito, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli, no RE 346.323/PR, publicada em 1º/03/2010, manifestou-se no sentido de que a discussão acerca de eventual ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, em decorrência da regra prevista nos arts. 46, II e 51, I, do CTN, se ocorresse, seria indireta ou reflexa, o que não ensejaria reexame em recurso extraordinário.

No caso em apreço, conforme já relatado, verifica-se que a divergência jurisprudencial foi colocada pela recorrente no tocante à incidência ou não de IPI sobre a comercialização de produto importado, que não tenha sofrido qualquer processo de industrialização em território brasileiro.

Sobre o tema, o acórdão indicado como paradigma, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prolatado no julgamento do **REsp 841.269/BA**, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, entendeu que, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, sendo inviável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização interna, ante a vedação do fenômeno da bitributação, uma vez que o art. 46 do CTN apresenta três hipóteses alternativas de incidência tributária do IPI, quais sejam: (I) o desembaraço aduaneiro, quando o produto tem procedência estrangeira; (II) a saída do produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; (III) a arrematação dos produtos, quando apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

Extrai-se, ainda, do referido acórdão o seguinte excerto:

Superior Tribunal de Justiça

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.

Já o acórdão ora embargado, de lavra da recém-jubilada Ministra Eliana Calmon, trilhou em rumo diametralmente oposto, ou seja, reconhecendo a possibilidade de que o IPI incida legitimamente, em relação ao importador da mercadoria, também na operação subsequente, em que se materializa, já em território nacional, a saída/revenda dessa mesma mercadoria para outro agente da cadeia mercantil, independentemente de qualquer novo processo de industrialização, conforme se extrai da fl. 404:

Sobre o tema, a jurisprudência desta Corte, superou a orientação veiculada no REsp 841.269/BA, DJ 14.12.2006 e, no julgamento dos REsp 1.385.952/SC, 1.393.362/SC e 1.393.102/SC na sessão do dia 3.9.2013, consolidou o entendimento no sentido de que:

- i) os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda;*
- ii) não há 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;*
- iii) inoccorrência de bis in idem, 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; e,*

Superior Tribunal de Justiça

iv) inexistência de oneração excessiva da cadeia tributária, uma vez 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 do estabelecimento importador.

Ressalte-se, por oportuno que à alegação de inexistência de processo de industrialização do produto industrializado importado no mercado nacional é irrelevante para a hipótese de incidência em questão, pois as hipóteses fáticas eleitas para a incidência do IPI, no caso dos autos, são: i) o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; e, ii) sua saída dos estabelecimentos indicados no parágrafo único do art. 51 do CTN.

Assim, desnecessário a ocorrência de processo de industrialização.

Com efeito, observa-se que o IPI encontra suporte constitucional no art. 153, IV e § 3º, que dispõe acerca da competência da União para instituir imposto sobre produtos industrializados, obedecendo-se aos princípios da seletividade e da não cumulatividade.

Já o Código Tributário Nacional disciplina a hipótese de incidência dessa espécie tributária em seu art. 46:

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 do estabelecimento 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 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.

Inicialmente, tem-se que o objeto material do referido tributo, conforme descrito na norma constitucional, **não é a atividade de industrialização em si, mas sim o produto resultante dessa industrialização.** Por outro lado, as hipóteses descritas no art. 46 do CTN disciplinam os momentos distintos em que o IPI deve incidir.

Assim, incidirá o imposto sobre o produto industrializado: (I) no momento do desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (II) no momento da saída do estabelecimento a que se refere o parágrafo único do art. 51 do CTN; e (III) no momento da arrematação, quando o produto industrializado for apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Nesse particular aspecto, a doutrina especializada não destoa no tocante ao

reconhecimento de que as hipóteses de incidência tipificadas no art. 46 do CTN configuram fatos geradores distintos. A tal propósito, a doutrinadora Regina Helena Costa assim discorre:

O CTN trata do IPI em seus arts. 46 a 51. O primeiro deles assim dispõe:

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 do estabelecimento 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 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.

O preceito, pretendendo cuidar o *aspecto material* da hipótese de incidência, apresenta, todavia, uma redação infeliz, à semelhança de outros do CTN, pois aponta como fato gerador do imposto o aspecto temporal daquela.

Na verdade, tem-se três hipóteses de incidência distintas: *i*) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira (proteção da indústria nacional); *ii*) realizar operação com produtos industrializados; e *iii*) arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados.

Vale observar que a materialidade do IPI não consiste na industrialização de produtos, assim entendido seu processo de confecção. De fato, o conceito de industrialização, para fins de IPI, é meramente acessório, já que o que importa é o conceito de *produto industrializado*, objeto da operação (art. 46, parágrafo único, CTN). Não é a industrialização que se sujeita à tributação, mas o *resultado* desse processo. Confirma esse entender a dicção do art. 153, § 3º, II ("compensando-se o que for devido em cada operação...").

Portanto, o conceito determinante para a identificação do aspecto material do imposto em foco é o de produto industrializado. Daí porque o parágrafo único do art. 46, CTN, o define como o "que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo". Singelamente, *produto industrializado* é o que se faz para vender.

Quanto ao *aspecto espacial*, genericamente, é o território nacional. Especificamente, há que se atentar para as três materialidades antes apontadas e, assim, temos que as coordenadas específicas são, respectivamente: *i*) repartição aduaneira; *ii*) estabelecimento industrial; e *iii*) local da arrematação.

Quanto ao aspecto temporal mais comum - saída do produto do estabelecimento industrial - resta óbvio que a "saída" não é meramente física (Ex: furto, incêndio), pois há que se estribar num negócio jurídico que implique a transferência de titularidade sobre o bem.

No aspecto pessoal, tem-se a União como sujeito ativo e, como sujeitos passivos, aqueles declarados no art. 51, CTN: o importador, o industrial, o comerciante fornecedor e o arrematante. O parágrafo único desse dispositivo esclarece que, para efeitos desse imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador,

industrial, comerciante, respectivamente. (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 352-353).

Também Ricardo Lobo Torres, relativamente ao IPI, aduz que:

As operações se cifram às de produção e circulação. 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. É preciso, portanto, que haja produção e circulação, concomitante; as ulteriores fases de circulação dos produtos industrializados sujeitam-se apenas ao ICMS. As três hipóteses explicitadas pelo CTN (desembaraço aduaneiro, saído do estabelecimento industrial e arrematação em leilão) não instituem três impostos diferentes, como pensam alguns juristas, senão que denotam três momentos ou três circunstâncias que se subsumem na previsão constitucional do fato gerador. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. - Os tributos na Constituição*. v. 4, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 174.

Na hipótese dos autos, questiona-se eventual ocorrência de bitributação em virtude da incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro e, posteriormente, no momento da saída do estabelecimento a que se refere o parágrafo único do artigo 51 do CTN, sem que tenha havido qualquer ato agregado de industrialização.

Note-se que o art. 51 do CTN dispõe que:

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.

Referido dispositivo elenca os sujeitos passivos do IPI como sendo o importador, o industrial, o comerciante fornecedor, o arrematante e, ainda, aqueles considerados contribuintes autônomos.

Nesse ponto, percebe-se que a legislação considerou o estabelecimento importador, na hipótese do art. 46, II, do CTN, como contribuinte autônomo, assim previsto no parágrafo único do art. 51 desse mesmo *Codex*, reconhecendo a incidência do IPI sobre a

Superior Tribunal de Justiça

mercadoria importada também no momento de sua saída do estabelecimento importador.

Dessa forma, em relação ao produto industrializado importado, o IPI incidirá no momento do desembaraço aduaneiro, tendo por sujeito passivo o importador e, **posteriormente**, no momento da saída do produto de seu estabelecimento, enquanto contribuinte autônomo (*in casu*, o estabelecimento importador).

Não há, nesse passo, falar em dupla tributação do produto importado, na medida em que, descrevendo o art. 46 do CTN situações distintas de incidência do IPI, o importador sujeita-se à essa exação, como sujeito passivo, em **dois** momentos distintos e em condições diversas. Inicialmente, é sujeito passivo enquanto importador, por ocasião do desembaraço aduaneiro; posteriormente, será sujeito passivo na qualidade de contribuinte autônomo, no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento.

Outrossim, a ausência de modificação ou industrialização do produto importado não se sustenta como argumento para a não incidência do IPI no momento da saída do estabelecimento, uma vez que, conforme já mencionado, o objeto material desse imposto não é a industrialização em si, mas a operação que tem por objeto o produto já industrializado.

De outro lado, a alegação de que os fatos geradores seriam excludentes entre si, consoante os termos da Lei 4.502/64 e do Regulamento do IPI (ante o emprego, neste último, da partícula alternativa "ou"), não deve prevalecer, haja vista que, da conjugação do art. 46, II com o art. 51, parágrafo único, ambos do CTN, tem-se como autorizada a incidência **cumulativa** do IPI em momentos distintos, a saber, desembaraço aduaneiro e revenda interna de produto industrializado.

Nesse mesmo fio, em recente julgado proferido pela Segunda Turma, consubstanciado no **REsp 1.385.952/SC**, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, publicado em 11/09/13, foi refutado o argumento da bitributação, inaugurando-se o entendimento proferido no acórdão recorrido, no sentido da incidência de IPI na saída de mercadoria importada, ainda que não tenha passado por processo de industrialização. Confira-se a respectiva ementa:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, 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

Superior Tribunal de Justiça

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. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

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.

3. 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.

4. 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.

5. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006

6. Recurso especial parcialmente provido.

A corroborar tal entendimento, o julgado da Primeira Turma desta Corte, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL

Superior Tribunal de Justiça

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/SC, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 26/11/2013 DJe 11/12/2013)

Demais precedentes sobre o tema: **REsp 1.247.788/SC**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 24/10/2013; **AgRg no REsp 1.403.532/SC**, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 10/12/2013. Precedentes monocráticos: **Resp 1.420.407/SC**, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 06/12/13, **REsp 1402203/SC**, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 13/12/2013, **REsp 1.423.659/SC**, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe 12/12/2013.

Assim, aderindo ao entendimento firmado no acórdão embargado, no sentido de que os fatos geradores questionados configuram hipóteses distintas e cumulativas de incidência tributária, (desembaraço e revenda posterior), legitimando, por isso, a sujeição passiva do importador ao recolhimento do IPI em ambas as operações, tenho que não prospera o recurso.

Ante o exposto, nego provimento aos embargos de divergência.

É como voto.

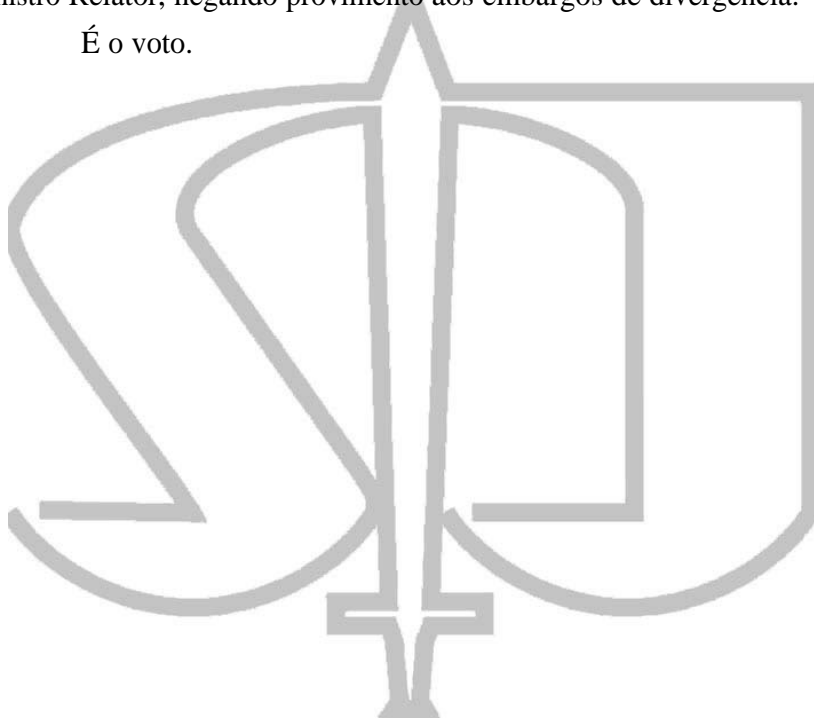
EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Sr. Presidente, a matéria é bastante divergente, como ouvimos das bem formuladas defesas orais, do bem fundamentado voto do eminente Relator e agora do também bem fundamentado voto do Ministro Ari Pargendler, mas já votei na turma e segui a orientação resultante do precedente relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, e agora, com o voto do Ministro Sérgio Kukina, eu não teria nada a acrescentar, senão acompanhar o voto de S.Exa., o Sr. Ministro Relator, negando provimento aos embargos de divergência.

É o voto.



Superior Tribunal de Justiça

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC
(2013/0380352-6)**

VOTO-VENCEDOR

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER:

1. "Nome novo de imposto velho".

Com esta epígrafe, Aliomar Baleeiro - notável mestre de ciências das finanças e de direito tributário - iniciou seus comentários a respeito do imposto sobre produtos industrializados.

"Em verdade" - completou - "o tributo que, nas águas lustrais da Emenda nº 18/1965, recebeu o nome de 'imposto sobre produtos industrializados', é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores.

...

O Direito anterior preferiu o nomen juris de imposto de consumo no pressuposto, quase sempre certo, de que o tributo era suportado economicamente pelos consumidores, graças os efeitos dos fenômenos de repercussão de tributos desse tipo.

...

Noutros países, a denominação parte do fato econômico oposto - a produção. - Daí, impostos de produção, 'de fabricação', etc., coincidentes com o nosso antigo imposto de consumo.

Depois da Emenda nº 18, de 1965, o tributo foi designado pela coisa tributada - os produtos industrializados - provenham eles dos estabelecimentos produtores nacionais, ou tenham penetrado no país pela mão de comerciantes, ou importadores, por via de importação, ou até como bens de viajantes, ressalvadas as exceções ou isenções legais. Mas o fato gerador do IPI é o mesmo do imposto de consumo" (Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio, 1970, 2ª edição revista, p. 181/182).

2. O art. 46 do Código Tributário Nacional dispõe:

"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.

Superior Tribunal de Justiça

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".

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. 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.

Voto, por isso, no sentido de conhecer dos embargos de divergência, dando-lhes provimento para restabelecer a autoridade da sentença proferida pelo MM. Juiz Federal Substituto Dr. Gustavo Dias de Barcellos (e-stj, fl. 225/228).

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

VOTO-PRELIMINAR

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, o art. 162, § 2º, do Regimento Interno do STJ dispõe que não participará do julgamento o Ministro que não tenha assistido o relatório, salvo se se declarar habilitado a votar. Em princípio, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, aqui chegando, se se sentisse habilitado, poderia votar.

Mas, o § 3º do mesmo dispositivo diz o seguinte: "Se, para efeito do *quorum* ou desempate na votação, for necessário o voto de Ministro nas condições do parágrafo anterior" – isto é, Ministro que não tenha assistido o relatório, mas que se sinta habilitado a votar –, "serão renovados o relatório e a sustentação oral, computando-se os votos anteriormente proferidos".

Estou, neste Tribunal, há apenas 18 meses, mas posso assegurar que, na 6ª Turma e na 3ª Seção, esse era o procedimento adotado: aquele que não tinha assistido o relatório e a sustentação oral não votava, no prosseguimento do julgamento. Recordo-me de que essa questão foi aqui discutida, na primeira sessão da 1ª Seção da qual participei, e decidiu-se, naquela ocasião, que o Ministro Herman Benjamin não poderia votar, no prosseguimento do julgamento, nessa situação.

Acompanho a posição do eminente Relator, que é a posição de V. Exa.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2013/0380352-6

**PROCESSO ELETRÔNICO EREsp 1.398.721 /
SC**

Números Origem: 201302718130 50092356520124047200 SC-50092356520124047200

PAUTA: 12/02/2014

JULGADO: 12/03/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A

ADVOGADOS : JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)

RAFAEL DE LIMA LOBO

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI / Imposto sobre Produtos Industrializados

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. JOSÉ ANTÔNIO HOMERICH VALDUGA, pela embargante e JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA, pela Fazenda Nacional.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo dos embargos e lhes negando provimento, no que foi acompanhado pelos votos do Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima, e o voto do Sr. Ministro Ari Pargendler conhecendo dos embargos e lhes dando provimento, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães."

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA

EMBARGANTE : SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A

ADVOGADOS : JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)
RAFAEL DE LIMA LOBO

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI OCORRENTE NO ATO DO DESEMBARÇO ADUANEIRO. INADMISSIBILIDADE DE NOVA EXIGÊNCIA DO MESMO IMPOSTO NA VENDA DO PRODUTO IMPORTADO AO CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DESSA EXAÇÃO. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADA. NÃO OCORRÊNCIA DE MUDANÇA NORMATIVA OU DE DECISÃO DO STF EM SEDE CONCENTRADA. PROIBIÇÃO DE RETROCESSO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, INCLUSIVE NA VIA JUDICIAL, SALVANTE INOVAÇÃO LEGISLATIVA OU PRONUNCIAMENTO VINCULANTE DA SUPREMA CORTE. AFASTAMENTO DA SURPRESA. REGRA DE GARANTIA. PREVALÊNCIA DO ENTENDIMENTO DA 1ª TURMA DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 841.269/BA, DA RELATORIA DO MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (DJe 14.12.2006). EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA ACOLHIDOS.

1. *Tema: anterior orientação jurisprudencial afirmativa da inexigibilidade do IPI na comercialização, no mercado interno, de produtos regularmente importados e vendidos a consumidor final não contribuinte desse imposto. Discussão: pretensão fiscal de mudança do entendimento até agora vigente, sem que se tenha verificado alteração nas normas legais de regência da mencionada exação, na hipótese considerada, ou superveniência de entendimento do STF em controle concentrado de constitucionalidade (vinculante).*

2. *A adoção de entendimento oposto ao atualmente vigente, com a inversão da diretriz jurisprudencial consolidada, ofende a desejável estabilidade que deve permear as relações Fisco-contribuinte, bem como o salutar preceito da proibição de retrocesso, também aplicável em matéria substantiva tributária; se já definida orientação favorável ao contribuinte, mostra-se inaceitável, do ponto de vista jurídico-tributário e sistêmico, a sua modificação in pejus, a partir de ocasional reinterpretação da legislação*

Superior Tribunal de Justiça

infraconstitucional, pois ausente alteração normativa, dado que a instituição de tributos, em sentido amplo, e a regulação da atividade tributante devem reverência ao princípio da estrita legalidade, na sua visão garantística e mais abrangente.

3. *A proposição de alterar, unilateral e permanentemente, a diretriz judicial anterior revela uma espécie de protecionismo exótico, por não caracterizar medida anti-dumping ou cláusula de salvaguarda, que são as reações jurídicas legítimas de proteção dos mercados internos; ao se pretender nova incidência do IPI na comercialização da mercadoria importada, pós-liberação aduaneira com o pagamento do Imposto de Importação e do IPI, impele-se o comerciante-importador para posição de desvantagem frente ao seu concorrente que comercializa mercadoria nacional, por exigir-lhe, na operação de comercialização, dupla incidência tributária (IPI e ICMS), ao passo que aquele outro arcará somente com o ICMS.*

4. *A cobrança do IPI na venda interna da mercadoria, pelo importador, implica em discriminação tributária em razão da origem do produto, expressamente vedada pelo ordenamento jurídico quanto ao ICMS (art. 152 da CF), mas veiculador de princípio amoldável a outros tributos em que o fenômeno possa eventualmente ocorrer, bem como em malferimento aos princípios da isonomia e da igualdade tributárias (art. 150, II da CF).*

5. *Neste caso, exigir-se que o importador-comerciante suporte dupla tributação do IPI fere a lógica da especialidade, pois há regra própria para a importação, que é a da tributação no momento do desembarço aduaneiro. Na condição de revendedor, esse contribuinte realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização, o que afasta a identificação do fato gerador dessa exação.*

6. *O desembarço aduaneiro (i) extingue a nota de alienígena da mercadoria importada, (ii) nacionaliza-a e (iii) equipara-a à produzida no País. A partir do seu ingresso no território nacional, após o pagamento dos tributos referentes à importação, nele incluindo-se o IPI (art. 46, I do CTN), a mercadoria, salvo se sofrer processo de industrialização interna, estará integrada no circuito de comercialização doméstico.*

7. *A equiparação do importador-comerciante ao industrial (art. 46, II, c/c o art. 51, II, e parágr. único do CTN), para fins de nova tributação do IPI, é uma ficção jurídica de alcance limitado, porquanto o legislador não é livre para estabelecer equiparações aleatórias ou fortuitas, dissociadas, avessas ou estranhas aos propósitos do processo de industrialização, pois*

Superior Tribunal de Justiça

tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN; essa equiparação já foi feita pelo legislador no inciso I do art. 46 do CTN, quando o importador, que não realiza qualquer atividade de transformação da natureza ou da finalidade do produto para consumo (art. 46, parág. único do CTN), foi alçado à categoria de contribuinte do IPI, o foi com a finalidade de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre os produtos importados e os produzidos no País, não indo além desse propósito, para abranger a comercialização interna, como se o IPI fosse, em tal caso, uma espécie de ICMS federal exigido sem o consentimento legal.

8. *A legitimação da incidência do IPI na importação está fundada na necessidade de conferir tratamento tributário igualitário ao produto importado em face das mercadorias industrializadas em território nacional; dest'arte, a nova incidência do referido imposto na saída da mercadoria do estabelecimento importador subverte a lógica de sua cobrança, invertendo-se a desigualdade, agora em prejuízo dos produtos de origem estrangeira, o que fere os princípios da isonomia e da igualdade tributária e a proibição de tratamento tributário discriminador, em razão da origem da mercadoria.*

9. *Embargos de Divergência providos para fazer prevalecer o entendimento da 1ª. Turma desta Corte, adotada no RESP 841.269/BA, consoante o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação: RESP 273.205/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO; AgRg no RESP 216.265/SP, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO; RESP 846.667/RJ, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS; RESP 660.192/SP, Rel. Min. DENISE ARRUDA.*

1. Senhor Presidente, Senhores Ministros, a tese discutida nos presentes Embargos de Divergência é da mais alta importância pelos seus reflexos imediatos na economia nacional – *que os primeiros economistas chamavam de indústria* – ante as consequências que podem advir da decisão a ser proferida, no que respeita à organização financeira e tributária das diversas empresas que importam mercadorias estrangeiras para revendê-las no mercado interno brasileiro, *mas sem introduzir-lhes ou acrescentar-lhes qualquer modificação na sua natureza ou finalidade*; mais uma vez se constata que o poder estatal tributante, que sempre esteve em persistente antagonismo com as reações dos contribuintes, conserva-se fiel à sua

marca tradicional e histórica.

2. Peço-lhes vênia para repetir o que os tratadistas mais antigos das finanças públicas e dos tributos em geral ensinam a respeito das exações, dando a palavra ao mais judicioso deles, o britânico DAVID HUME, que aliava ao seu talento para a Economia as superioridades próprias do pensamento filosófico:

Os impostos mais perniciosos de todos são os arbitrários. São comumente convertidos, por sua administração, em punição para a indústria e são mais perniciosos por sua inevitável desigualdade do que pelo fardo real que impõem. É surpreendente, portanto, ver que tenha lugar em qualquer povo civilizado. (...). Em geral, todos os impostos sobre indivíduos, mesmo quando não são arbitrários, devem ser considerados perigosos, pois é tão fácil para o soberano acrescentar gradualmente à soma que demanda, que esses impostos são dados a se tornar inteiramente opressivos e intoleráveis (Ensaio Político, tradução de Pedro Pimenta, São Paulo, Martins Fontes, 2013, p. 200).

3. O que se encontra nas recomendações dos tratadistas, no que respeita ao poder de tributar, é que os príncipes sejam parcimoniosos nas exigências de tributos e não venham sobre os patrimônios dos súditos com avidez, porque o poder de tributar, sendo inerente à soberania dos Estados, mas não autoriza que as autoridades fiscais não sejam contidas à distância do excesso, não respeitem a estrita necessidade de recursos, devidamente demonstrada e aprovada pela Assembleia do Povo.

4. E juntavam eles que a demasia da tributação provoca a paralisação das atividades econômicas, a evasão de capitais para funções estéreis ou especulativas e a fuga dos empreendedores capitalistas para Estados em que esses direitos sejam respeitados; esse é o pensamento do notável NICOLAU MAQUIAVEL, que não pode ser apontado como um autor liberal (O Príncipe, tradução de Henrique Amato Rêgo Monteiro, São Paulo, Clio, 2009, p. 140) e do Barão de MONTESQUIEU, este sim, um liberal brilhante que advoga em favor das técnicas legais de controle dos poderes estatais (O Espírito das Leis, tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues, Brasília, UnB, 1982).

Superior Tribunal de Justiça

5. Os escritores modernos reconhecem que nunca o governante conseguirá que os seus súditos paguem impostos com alegria, mas poderá conseguir que os paguem sem revolta; para isso, devem buscar a justiça e o consentimento da tributação, exigindo de cada um a contribuição na proporção de suas disponibilidades e na medida da moderação, pois ninguém jamais será levado a aceitar o confisco ou a atividade predatória do governo sobre os seus patrimônios.

6. Segundo WINSTON CHURCHILL, que além de estadista era também historiador, na Gloriosa Revolução Inglesa de 1680 (a chamada Revolta dos Barões), havia poderosas reivindicações de natureza tributária, de acordo com as mais confiáveis fontes históricas medievais da Ilha, sobretudo aquelas de Lord BRACTON.

7. Esse lastro serviu ao resumo do pensamento dos Magistrados americanos, cultivado desde os fins do século XVIII, e que teve tanta influência e peso na Revolução de 1776 e na Declaração de Direitos de Virgínia, do mesmo ano, bem como na Revolução Francesa de 1789 e em outras de idênticos propósitos constitucionalizantes, repontando na nossa Inconfidência Mineira de 1789 e, com certeza, na Revolução Bolchevista de 1917, como anota ERIC HOBSEBAWN, que não era historiador econômico.

8. Sei que a muitos contemporâneos soarão estranhas estas palavras de autores do passado, sobretudo pela fortíssima vocação de controle do poder estatal que nelas se encarta, mas me permito lembrar que é dessa fonte filosófica que nascem as medidas jurídicas de limitação do poder de tributar e do poder de punir, sem as quais a tendência dos governos de serem *imoderados nas suas pretensões de arrecadar* não teria freios, provocando progressivamente a ruína dos impérios; essa foi a ideologia que a Escola Clássica Inglesa absorveu e que depois serviu de matriz aos grandes movimentos revolucionários demoliberais e constitucionalizantes, como anota o Professor NELSON SALDANHA (Formação da Teoria Constitucional, Rio de Janeiro, Forense, 1973, Cap. 1).

9. Estas observações, Senhores Ministros, são, porém, ainda muito mais antigas e remontam aos escritores que viveram os tempos áureos de Roma,

Superior Tribunal de Justiça

como refere MARCO TÚLIO CÍCERO, mais conhecido como jurista do que como historiador, e se encontram nos autores medievais e modernos, como assinala o medievalista europeu JACQUES LE GOFF, recentemente falecido.

10. E aqui encerro, Senhor Presidente, para o sossego de todos, essas *veleidades históricas que cultivo* (quase sempre vistas com desagrado ou pelo menos com impaciência) e lhes digo, Senhores Ministros, que solicitei vista dos autos porque emergiram dos debates travados quando do início do julgamento *quatro questionamentos que, ao meu modesto sentir, permeiam a discussão deste caso concreto*.

11. O primeiro deles refere-se à mudança súbita, sem qualquer alteração normativa ou jurisprudencial vinculante, do entendimento que até então vigorava pacífico no âmbito desta Primeira Seção do STJ de que, *tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação*; esse entendimento é prestigiado por inúmeras decisões dos ilustres Ministros desta Corte Superior, inclusive em algumas manifestações monocráticas, se não me trai a minha memória que já rateia.

12. Com efeito, essa era a orientação prevalecente nesta Primeira Seção do STJ, da qual é exemplo o REsp. 841.269/BA, Relator o ilustre Ministro FRANCISCO FALCÃO (DJE 14.12.2006), assim ementado:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I. O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II. Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III. Recurso especial provido (RESP 841.269/BA, Rel. Min.

FRANCISCO FALCÃO, DJ 14/12/2006).

13. Pode ser citado, ainda, outro exemplar julgado, este da lavra da saudosa Ministra DENISE ARRUDA que, embora proferido no âmbito da discussão sobre a existência de *bis in idem* na cumulação do IPI com o Imposto de Importação (II), distinguiu os fatos geradores do IPI, como ressuma de sua ementa, abaixo transcrita, redigida com o apurmo e a elegância que eram a marca da inesquecível Julgadora e atenciosíssima colega:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI INCIDENTE SOBRE PRODUTO IMPORTADO. LEGITIMIDADE.

(...).

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, p. 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 (Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I, São Paulo, Atlas, 2003, p. 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. (REsp. 660.192/SP, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 02/08/2007).*

Superior Tribunal de Justiça

14. É claro que se pode invocar, mas sem consistência, *a necessidade de proteção do mercado interno do País e dos seus agentes econômicos operadores*, mas as medidas com tal propósito, como se sabe, devem ser motivadas em constatações empíricas que revelem a presença de ameaça, tal como ocorre, por exemplo, (a) com a prática do *dumping*, que se apura em procedimento regular, ou (b) quando se intenta prevenir ou combater crises iminentes ou já instaladas; vale lembrar, mas apenas a título de exemplo, a política de incentivo à exportação de produtos industriais da chamada *linha branca* (geladeira, fogão e freezer) ou a redução da alíquota de IPI de veículos automotores: em ambos os casos, tratou-se de medidas temporárias e voltadas para o enfrentamento de crise cambial que então se avizinhava e hoje felizmente afastada.

15. Fora dessas hipóteses (*dumping e crise potencial ou efetiva*) – e mais uma ou outra situação específica – a sobretaxação de produtos estrangeiros, máxime pela elevação de tributos internos, converte-se em *puro protecionismo ou protecionismo de compadrio*, que tem o efeito perverso de tornar permanente o tratamento tributário diferenciado próprio para o combate àqueles fenômenos, e que deve, por definição, ser *tópico e temporário*; deve-se abonar, porém, em homenagem ao esforço da Fazenda Pública – sincero e honesto esforço dos seus denodados Procuradores – que a modalidade de medida judicial buscada neste processo seria compatível com os tempos iniciais da industrialização do País, quando a *substituição de importações* era a palavra de ordem dos doutores da CEPAL, à frente deles o mais criativo e original dos economistas do Brasil, o inesquecível Professor CELSO FURTADO, nordestino da Paraíba, como todos estamos recordados, e que tanta falta faz à luta pela superação do nosso *colonialismo interno*.

16. A segunda ponderação instigante deste pedido de vista refere-se à proposta de consolidação de um entendimento adverso, claramente maculador do princípio que, ao meu sentir, deve permear as relações tributárias, qual seja, *o da proibição de retrocesso*; assim, se já definida uma orientação mais favorável ao contribuinte, não se afigura aceitável, do ponto de vista jurídico-tributário e sistêmico que, a partir de interpretação ocasional da mesma legislação infraconstitucional, ausente – como neste caso – alteração normativa ou legal, dê-se a inversão da

conclusão até então vigente.

17. Apresso-me em ressaltar que os autores mais consagrados teorizam a respeito da *proibição de retrocesso* enfatizando a sua incidência apenas no trato normativo da seguridade social, da assistência e da prevenção contra infortúnios; *mas se deve anotar que a visão restritiva da proibição de retrocesso não é compatível com a largueza do instituto, que deve ser estendido à proteção das garantias individuais e, portanto, aplicável, por extensão principiológica, a quaisquer relações jurídicas que provoquem a redução de direitos subjetivos.*

18. Destarte, a proibição de retrocesso deve alcançar também as construções pretorianas ou da jurisprudência dos Tribunais, sendo inaceitável a sugestão que tal proibição se refira apenas e somente ao poder normatizador, quando se sabe que a atividade judicial tem aptidão para reorientar, em termos quase inéditos, certas pautas da vida social, *mormente em matéria tributária, na qual, por exemplo, a eliminação de uma causa de inexigibilidade de tributo equivale à instituição de exação nova, à margem do processo legislativo.*

19. O princípio da *proibição de retrocesso* – convém ser lembrado – tem assento substantivo na Carta Magna de 1988, derivando diretamente, dentre outros dispositivos, dos que fixam o perfil do Estado Social e Democrático de Direito, os que proclamam a máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais, os que protegem a segurança jurídica e a confiança e os que tutelam o valor social e a adequada valorização do trabalho humano.

20. É correto assegurar, no desenvolvimento das idéias garantísticas, que uma das mais firmes pilastras do Estado de Direito Democrático é a que sustenta que o poder estatal *não pode surpreender o indivíduo*, tese que já fora exposta pelo reverenciado Professor GERALDO ATALIBA, que expressa em palavras de imperecível atualidade a *necessidade de serem as ações estatais previsíveis*, isto é, moldadas em formas pré-sabidas que as estruturam e conformam, representando, sobretudo, um antídoto contra as surpresas desagradáveis; diz esse notável jurista e mestre:

O quadro constitucional que adota os padrões do

Superior Tribunal de Justiça

constitucionalismo – do ideário francês e norte-americano instalado no mundo ocidental, nos fins do século XVIII – e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema absolutamente incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa previsibilidade da ação estatal pelos cidadãos e administrados (República e Constituição, São Paulo, Malheiros, 2004, p. 171).

21. Essa refinada advertência – volto a dizer – é dirigida a qualquer alteração prejudicante, seja no domínio do Direito Tributário, do Direito Sancionador ou de outra seara jurídica; no Direito Penal, como se sabe, esse princípio da proibição de retrocesso aponta que não apenas se regem os crimes e as penas pela lei do tempo da sua consumação, como ainda que a lei revogada, quando mais favorável, produz efeitos no futuro, mesmo depois de retirada do ordenamento (exceção da ultratividade); faço essas considerações somente para melhor ilustrar a minha compreensão dessa temática e o seu sentido juridicamente multiabrangente.

22. A proposição contida no pronunciamento judicial de que se cogita revela, ainda, Senhor Presidente, na minha modesta compreensão, uma aparência de xenofobia, uma vez que, ao impor nova incidência do IPI no momento da comercialização da mercadoria importada, depois do pagamento do II e do IPI incidentes por ocasião do desembaraço aduaneiro, o importador ficará em franca desvantagem com o comerciante de mercadoria nacional, porquanto irá suportar, nessa nova operação de mera comercialização, dupla incidência tributária (IPI e ICMS), ao passo que este último (o comerciante de mercadoria adquirida no País) somente arcará com o ICMS.

23. Outra nuance da questão diz com a discriminação tributária em razão da origem do produto, vedada pelo ordenamento jurídico tributário expressamente em relação ao ICMS, mas cujo princípio amolda-se inteiramente ao IPI (art. 152 da CF), bem como o malferimento ao princípio da igualdade tributária previsto no art. 150, II da CF.

24. Nem se argumente que a possibilidade de creditamento do valor pago na etapa anterior mitiga ou mesmo extermina o excedente do imposto a ser pago;

tal creditamento, por si só, não diminui ou anula a carga tributária extra que se quer impor ao comerciante/importador. O valor da importação (sobre o qual incide o IPI no momento do desembaraço aduaneiro) não é igual ao valor da venda interna da mercadoria importada (que tende a ser maior).

25. Um exemplo dessa sobrecarga tributária pode ser encontrado em texto do Professor GABRIEL LACERDA TROIANELLI, intitulado *A não incidência do IPI na Venda de Produto Importado a Consumidor Final ou Estabelecimento não Industrial*, quando analisa as normas constitucionais impeditivas dessa exegese que agora se pretende uniformizar, especialmente aquelas que proibem o *discrímen* entre mercadorias nacionais e estrangeiras; a propósito, aduz o doutrinador o seguinte:

A primeira regra constitucional que merece atenção é o inciso II do artigo 153, segundo o qual compete à União instituir imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. Bem se vê, pela leitura dessa regra, que a equiparação do produto nacionalizado ao nacional, cujos aspectos doutrinários e de legislação infraconstitucional foram examinados no item 3 deste estudo, é consagrada pela própria Constituição Federal.

(...).

Embora a regra em exame diga respeito ao imposto de importação, e não ao IPI, o fato de bem nacionalizado ter sido equiparado ao produto nacional sem qualquer ressalva por si só impede que o legislador infraconstitucional crie distinções entre eles, a não ser quando elas sejam importantes para concretizar outra norma constitucional, o que, no presente caso, não ocorre. Sobretudo quando se considera que na hipótese em exame a distinção entre produto nacional e nacionalizado não é sequer estabelecida de modo direto, mas indireto, sob a forma de um efeito decorrente da aplicação de regra tributária que tem como consequência maior carga tributária de IPI para os produtos nacionalizados do que para os nacionais.

Com efeito, a diferença entre as cargas tributárias pode ser explicada mediante um exemplo bem simples. Suponhamos que a empresa A, comerciante, tenha adquirido, diretamente do fabricante, pelo preço de 100, determinado produto industrializado fabricado no País, incidindo sobre tal produto o IPI pela alíquota de 10%. Caso a empresa A revenda o produto adquirido para o consumidor final ao preço de 200, a carga total de

Superior Tribunal de Justiça

IPI sobre tal produto será de 10, gerador pela única incidência do imposto na saída do estabelecimento do fabricante. Suponhamos, agora, que outro comerciante, a empresa B, tenha importado, também pelo preço de 100, este mesmo produto. Caso a empresa B revenda o produto também pelo preço de 200, a carga total do IPI será de 20, pois: ao importar, pagará IPI de 10 no desembaraço aduaneiro, creditando-se deste mesmo montante; ao revender, usará o crédito (10) gerado pela importação para abater dos 20 (10% de 200) devidos na saída do estabelecimento, o que resultará em uma carga total de 20, relativa à soma dos impostos devidos (10 na importação e 20 na saída interna) subtraída do crédito apurado (10 na importação).

Como se vê, a carga tributária de IPI incidente sobre o produto nacionalizado, importado pela empresa B, será de 20, portanto, duas vezes maior do que a carga de IPI incidente sobre o produto nacional adquirido pela empresa A, que será de 10.

Além de essa situação implicar distinção arbitrária entre produto nacional e nacionalizado, ela é particularmente grave se considerarmos que, como concluído no item 2 deste estudo, a razão de ser da incidência do IPI na importação é justamente a de promover a equalização entre a carga tributária incidente sobre o produto nacional e o importado (nacionalizado); equalização esta que é agredida quando, com a incidência do imposto na saída interna do bem nacionalizado, a carga de IPI passa a ser maior do que a aplicada ao bem nacional. Neste contexto, resta inequívoca a ofensa ao princípio da isonomia tal como previsto no inciso II do art. 150 da Constituição Federal (...). (Revista Dialética de Direito Tributário no. 184, São Paulo, Dialética, 2011, pp. 39/40).

26. Veja-se que a mudança abrupta da orientação até então prevalecente nesta Corte impõe a todo tipo de estabelecimento comercial que realize saída de mercadorias por ele importadas - até mesmo supermercados e empórios - uma equiparação *ficta* e forçada com a figura do industrial, mas sem qualquer identificação com a atividade fabril, *o que demonstra que se trata de equiparação apenas para fins fiscais*, sobrepondo-se desnecessariamente à carga tributária o que, ao meu sentir, *data venia*, a partir de uma interpretação literal do texto legal, mas que não revela seu escopo, sua vocação ou sua lógica a partir da integração com outros preceitos do ordenamento jurídico tributário.

27. O Código Tributário Nacional, assim disciplina a matéria relativa ao

Superior Tribunal de Justiça

IPI:

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.

28. Ao meu sentir, não se deve interpretar essas normas como admitindo dois fatos geradores concomitantes ou sucessivos para a incidência do IPI no caso de produto importado; primeiro, o desembaraço aduaneiro e, depois, a saída desse produto importado do estabelecimento importador para ser comercializado, sob pena de condenável bis in idem.

29. À Lei é possível a utilização do artifício da equiparação jurídica para

igualar situações aparentemente díspares, submetendo-as a um idêntico regramento jurídico; assim, não se olvida a legalidade da equiparação de um determinado contribuinte a industrial para fins de sujeitá-lo a determinado imposto (no caso, ao IPI); todavia, referida equiparação não pode ser arbitrária ou fortuita, de forma que deve haver um liame mínimo entre a atividade efetivamente desenvolvida pelo sujeito passivo com a atividade de industrialização. O legislador ordinário não tem liberdade irrestrita para estipular e definir contribuintes de imposto, por meio de ficções jurídicas aleatórias.

30. Já se manifestaram, nesse mesmo sentido, os eminentes Professores ROQUE ANTÔNIO CARRAZA e EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO:

Portanto, é sujeito passivo possível do IPI o industrial, seja por natureza, seja por equiparação. Vale dizer, à lei é dado considerar industrial quem, de fato, não reveste tal natureza. Tal equiparação, no entanto, como acenado no item anterior tem limites. Com efeito, para que alguém possa validamente vir equiparado a industrial, é mister presente, em relação a este, pontos de identificação fortes o bastante para tornar tributariamente irrelevantes as diferenças secundárias que entre eles existem.

Expliquemo-nos melhor.

Prescreve o já estudado art. 46, parágrafo único do CTN, que industrializar produto é submetê-lo a operação que lhe altere a natureza ou a finalidade, ou, quando pouco, o aperfeiçoe para o consumo. Vai daí que só pode figurar no pólo passivo da obrigação de recolher IPI, na condição de contribuinte equiparado, quem, conquanto não seja industrial, pratique atos de algum modo relacionados com os preditos propósitos do processo de industrialização. É o caso, por exemplo, de quem efetua operações de acondicionamento ou recondicionamento, que o Regulamento do IPI, em seu art. 4o., IV, equipara a processo de industrialização.

Tal é o entendimento de Hugo de Brito Machado, para quem industrial por equiparação legal é aquele que está de algum modo ligado a uma das hipóteses de 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 dele cobrar o imposto, sem que exista um elo entre aquele que é equiparado a industrial e a atividade de industrialização ou de comercialização do produto dela resultante. É imprescindível a existência de alguma relação entre o industrial

Superior Tribunal de Justiça

por equiparação legal e a hipótese de incidência do imposto.

Portanto, inexistindo tal relação, não se estará diante de equiparação, mas de mera ficção, que o CTN não autoriza utilizar para definir o sujeito passivo do IPI. (A não Incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes: Um Falso Caso de Equiparação Legal, Revista Dialética de Direito Tributário no. 140, São Paulo, Dialética, 2007, p. 99).

31. A Fazenda Nacional argumenta que a conjugação do art. 46, II do CTN, definindo como fato gerador do IPI a *sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51*, que menciona, o *importador*, conjugado com o art. 4o., I da Lei 4.502/62, que *equiparou os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira a estabelecimento produtor* é suficiente para respaldar a sua tese.

32. Mas a interpretação de tais normativos não pode ser literal; ao contrário, a exegese a ser feita deve privilegiar o sentido e a finalidade dessas normas positivadas. Na verdade, ao meu ver, o art. 46 do CTN elegeu 3 fatos geradores do IPI: (a) o desembaraço aduaneiro de bem de procedência estrangeira; (b) a saída do estabelecimento de bens industrializados no país; e (c) a arrematação de bem abandonado.

33. A interpretação mais consentânea com o ordenamento jurídico tributário é a de que, no caso de produto importado, *o fato gerador do imposto (IPI) é o desembaraço aduaneiro*. A hipótese definida no inciso II do art. 46 do CTN (saída do estabelecimento) só pode ser compreendida como referente a produtos industrializados nacionais ou, ainda, produtos alienígenas que sofreram algum *processo de industrialização antes da comercialização*, ou, finalmente, para o caso de comercialização de produtos fornecidos ao industrial.

34. Há uma verdadeira correspondência entre os fatos geradores do imposto e os contribuintes definidos no art. 51 do CTN; assim, para o fato gerador definido no art. 46, inciso I (desembaraço aduaneiro), o contribuinte é o importador (art. 51, I); já para o fato gerador do inciso II do art. 46 do CTN, podem ser contribuintes tanto o industrial (art. 51, II), como o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os

Superior Tribunal de Justiça

forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior (art. 51, III); no caso da arrematação, o contribuinte é o arrematante (art. 51, IV).

35. Essa lógica normatizada, devida, sobretudo, ao gênio do Professor RUBENS GOMES DE SOUZA, co-autor do CTN, deve ser valorizada pelo exegeta como elemento fertilizador da sua análise, *para que não caia na tentação de reinventar a roda a cada dia e a cada dia mudar os rumos dos seus caminhos, inaugurando roteiros inesperados e de percurso dificultoso, devendo-se a cada passo recorrer a improvisos.*

36. Ao fato gerador previsto no inciso II do art. 46 do CTN é certo que correspondem dois contribuintes (industrial ou quem a lei a ele equiparar e o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial), mas essa regra objetiva preservar o princípio da não cumulatividade do IPI, enquanto persistir a cadeia de produção. Veja-se que o legislador apenas admitiu o comerciante (art. 51, III do CTN) como contribuinte desse imposto, na hipótese de fornecimento de produtos sujeitos ao IPI a industriais ou quem a lei a ele equiparar, o que faz pressupor que, de ordinário, o comerciante *não é contribuinte do IPI, como de fato não o é.*

37. E, à toda evidência, o desembaraço aduaneiro *extingue a nota de estrangeirice, nacionaliza e equipara a mercadoria a produtos nacionais.* A partir do momento em que aporta em território nacional, após o pagamento dos impostos referentes à importação, nele incluindo-se o IPI, tal como previsto no art. 46, I do CTN, a mercadoria, salvo se sofrer outro processo de industrialização, estará, para todos os efeitos, integrada ao circuito de comercialização interno.

38. A equiparação do importador/comerciante ao industrial, com fundamento no art. 46, II c/c o art. 51, II, e parág. único do CTN, para fins de nova tributação do IPI, é uma equiparação verdadeiramente ficcional, e o legislador – como todos sabem – não é livre para estabelecer equiparações aleatórias, oportunísticas ou dissociadas dos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN.

39. Em nota ao art. 51, *caput* do CTN, o reconhecido doutrinador

Professor LEANDRO PAULSEN afirma:

Quanto aos sujeitos passivos, cabe destacar, desde já, conforme análise que fizemos da base econômica, que só pode ser tributada a operação com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado fazer incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação. A indicação, como contribuinte, de outras pessoas, como importador e o comerciante, pode revelar, no caso concreto, inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência. O CTN, contudo, abriu oportunidade para tais equívocos, o que se reflete na legislação ordinária e no Regulamento do IPI. (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre, LAEL/ESMAFE, 2011, p. 856).

40. Pretender que para o importador/comerciante sejam dois os fatos geradores da tributação pelo IPI fere a lógica da especialidade, pois há uma regra própria para a importação, que é a da tributação no momento do desembaraço aduaneiro. Na condição de revendedor da mercadoria importada, esse contribuinte realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização.

41. Veja-se que a equiparação *já foi feita no inciso I do art. 46 do CTN*, exatamente quando o *importador* – que não realiza qualquer atividade de transformação da natureza ou finalidade do produto para consumo (art. 46, parág. único do CTN) – foi alçado à categoria de contribuinte do IPI, com o escopo de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre bens importados e aqueles produzidos internamente.

42. Se a legitimação da incidência do IPI na importação está fundada na necessidade de conferir tratamento tributário igualitário em face das mercadorias industrializadas em território nacional, a prevalecer a interpretação que pretende o Fisco, de nova incidência do referido imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento importador, estar-se-á subvertendo a lógica fundante da própria cobrança, invertendo-se a desigualdade, agora em prejuízo dos produtos de origem estrangeira, o que, a meu ver, como já dito acima, fere os princípios da isonomia e da igualdade tributária e a proibição de discriminação pela origem da mercadoria.

Superior Tribunal de Justiça

43. Por essas razões, Senhor Presidente e Senhores Ministros, voto pelo provimento dos Embargos de Divergência para fazer prevalecer o entendimento da 1a. Turma desta Corte (REsp. 841.269/BA), segundo o qual, *tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.*

44. É como penso, é como voto, como sempre diz o Ministro HUMBERTO MARTINS, ao proferir os seus lúcidos votos.



Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

RELATOR : **MINISTRO SÉRGIO KUKINA**
EMBARGANTE : **SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A**
ADVOGADOS : **JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)**
RAFAEL DE LIMA LOBO
EMBARGADO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RETIFICAÇÃO DE VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Senhor Presidente, versam os autos sobre divergência existente entre as Turmas integrantes da Primeira Seção no tocante ao momento de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre os produtos de procedência estrangeira.

Embora tenha proferido voto, na sessão de julgamento de 12/03/14, no sentido de acompanhar o eminente Ministro SÉRGIO KUKINA, relator, a fim de conhecer dos embargos de divergência em recurso especial e negar-lhes provimento, peço vênias para retificá-lo, de modo a acompanhar a divergência inaugurada pelo eminente Ministro ARI PARGENDLER, pelas breves razões que passo a expor.

Ressalto, desde logo, que já proferi decisões monocráticas e voto, no que fui acompanhado, inclusive, por unanimidade, pelos demais integrantes da Primeira Turma, no sentido de seguir a orientação da Segunda Turma, segundo a qual o IPI incide em 2 (dois) momentos a saber: no ato do desembaraço aduaneiro e no ato da revenda desse produto importado no mercado interno (AgRg no AgRg no REsp 1.373.734/SC, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 11/12/13). No entanto, ao reexaminar a matéria, após maior reflexão sobre a própria natureza do IPI, concluo de forma diversa.

O IPI sempre incidiu, no tocante aos produtos importados, no desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 46, I do CTN. A propósito, transcrevo a clássica lição do saudoso mestre ALIOMAR BALLEIRO (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 340/341):

Em relação às mercadorias regularmente importadas, **o fato gerador é o desembaraço aduaneiro** destas, nos portos ou lugares alfandegados pelo processo já exposto no comentário aos arts. 20, 46, I e 47, I. O imposto pode ser pago concomitantemente com os direitos alfandegários ou mesmo depois, mas antes de a mercadoria sair das docas ou da estação aduaneira.

Em ambos os casos – incisos I e III –, o elemento econômico, isto é, o processo de produção, ocorre fora do Brasil. O CTN serviu-se, então, **do fato**

Superior Tribunal de Justiça

econômico da introdução da mercadoria estrangeira no circuito nacional e escolheu o momento cômodo de sua tributação alfandegária, simultaneamente com o pagamento desta, ou logo depois, desde que antes da liberação do volume nas portas de armazéns das docas ou estação alfandegada (grifos nossos)

O CTN é expresso ao afirmar que o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro da mercadoria estrangeira importada. Ocorre que a autoridade tributária passou a exigir o tributo por ocasião de sua saída do estabelecimento do importador, pelo valor agregado na operação, ao fundamento de que o importador é equiparado a industrial, por força dos arts. 4º, I, da Lei 4.502/64 e 51, II, do CTN. Daí a controvérsia.

No entanto, reexaminando a matéria, me convenci que a equiparação legal em tela não tem o alcance de modificar o aspecto temporal da hipótese de incidência, mas o objetivo de evitar interpretação tendente a afastar a responsabilidade tributária do importador, que não é industrial *stricto sensu*, pelo IPI incidente sobre produtos industrializados de procedência estrangeira, de modo que sobressai a impertinência desse fundamento para respaldar a pretensão fiscal.

O núcleo material é a industrialização. O importador é o sujeito passivo do IPI porque os limites da soberania não autorizam que se tribute o industrial estrangeiro. Ao revender o produto industrializado no mercado interno, o importador não promove, em regra, nenhuma modificação, aperfeiçoamento ou melhora na sua natureza. Se assim agir, atrairá a incidência do IPI. Todavia, se apenas dá início à circulação da mercadoria importada, como ocorre de forma ordinária, não se pode ter como ocorrido o fato gerador do tributo em tela.

Com efeito, à míngua de industrialização na operação de revenda do produto estrangeiro no mercado interno, não verifico a existência de um segundo fato gerador, a atrair a incidência do tributo. O IPI não tributa margem de lucro.

Se, para estabelecer parâmetros de igualdade, tributa-se a saída da mercadoria do estabelecimento do importador pelo IPI, indaga-se, nesse contexto, a finalidade do imposto de importação, impondo-se reconhecer que este teria apenas função arrecadatória, o que não encontraria respaldo na jurisprudência e na doutrina consolidadas há longa data sobre o tema.

Ante o exposto, **retifico** meu voto, a fim de acompanhar a divergência inaugurada pelo eminente Ministro ARI PARGENDLER, de modo a **conhecer** dos embargos de divergência e **dar-lhes provimento**.

É o voto.

Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA
EMBARGANTE : SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A
ADVOGADOS : JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)
RAFAEL DE LIMA LOBO
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO-VENCIDO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Sr. Presidente, embora tenham sido apresentados novos e respeitáveis elementos em favor da tese do contribuinte, mantenho minha posição acerca dessa matéria, no sentido da orientação firmada pela Segunda Turma.

Entendo que, em consonância com a legislação tributária em vigor, é legítima a incidência de IPI no desembaraço aduaneiro e também na saída do estabelecimento do importador, por ocasião da operação de revenda.

A interpretação sistemática dos arts. 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN – os quais somente poderiam ser afastados por fundamento de inconstitucionalidade, que não se verifica na hipótese – permite concluir que se trata de fatos geradores distintos e que há expressa sujeição passiva em ambas as operações. Portanto, não há falar em *bis in idem*.

Nesse sentido, cito, exemplificativamente, os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. POSSIBILIDADE.

1. 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.

2. Superado entendimento em sentido contrário.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1.398.721/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 14/10/2013).

RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. 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.

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 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. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Recurso especial não provido.

(REsp 1.393.102/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 11/09/2013).

TRIBUTÁRIO. IPI. FATO GERADOR. OPERAÇÃO DE SAÍDA. ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. LEGALIDADE.

1. Cuida-se, na origem, de demanda proposta por contribuinte que pleiteia a declaração de inexigibilidade do IPI na operação de saída do produto do estabelecimento importador e a repetição do indébito porventura reconhecido.

2. O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência dominante do STJ, no sentido de que o IPI incide no desembaraço aduaneiro e também na saída do estabelecimento do importador, por ocasião da

Superior Tribunal de Justiça

operação de revenda (REsp 1.398.721/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2013; REsp 1.393.102/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11/9/2013).

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.404.089/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 28/2/2014).

Cumpre destacar que a legislação do IPI admite expressamente o abatimento do imposto pago no desembaraço aduaneiro, o que preserva a não cumulatividade e impõe a tributação apenas sobre o valor agregado pelo estabelecimento importador. Transcrevo, a propósito, o art. 226, V, do Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010):

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

(...)

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro.

Ante o exposto, **acompanho o voto do eminente Relator para negar provimento aos Embargos de Divergência.**

É como **voto.**

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): Divergência em que se discute a dupla incidência do IPI sobre os produtos de origem estrangeira: a primeira, no desembaraço aduaneiro; a segunda, na saída do estabelecimento importador.

Discute-se, portanto, se o comerciante importador encontra-se obrigado a recolher o IPI por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial mesmo após já ter precedido ao pagamento do tributo quando do desembaraço aduaneiro.

Esclarece-se, de início, que não se desconhecem os precedentes da Segunda Turma deste Tribunal Superior, da qual sou membro julgador, no sentido da possibilidade de dupla incidência do IPI na hipótese retratada nos autos.

Contudo, após análise mais apurada sobre o tema, com a permissão aos que entendem de modo diverso, tenho que a interpretação da legislação de regência não permite a dupla incidência.

As normas infraconstitucionais que dispõem especificamente sobre o IPI são: a Lei n. 4.502/1964, o Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do IPI) e os arts. 46 a 51 do CTN.

A Lei n. 4.502/64, instituidora do IPI, estabelece o seguinte:

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.

De acordo com essa norma, a depender da origem do produto submetido a processo de industrialização, dois seriam os aspectos materiais do IPI: (i) o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos industrializados de procedência estrangeira; e (ii) a saída do estabelecimento produtor, quanto aos de produção nacional.

Posteriormente, o CTN (Lei n. 5.172/66) definiu três hipóteses de incidência para o IPI, nos termos seguintes:

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.

Note-se que o CTN manteve as duas hipóteses de incidência previstas na Lei n. 4.502/64 e acrescentou mais uma, qual seja, a arrematação de bem industrializado quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Contudo, verifica-se que o CTN, quando tratou da segunda hipótese de incidência (saída do produto industrializado do estabelecimento), não trouxe, de modo expresso, a distinção constante do art. 2º, inciso II, da Lei criadora do IPI (n. 4.502/64) no sentido de que referida hipótese aplicar-se-ia apenas para os produtos de produção nacional.

Resta saber, portanto, se por essa razão, ou seja, pela ausência de referência à origem do produto em relação à hipótese de incidência consistente na 'saída do estabelecimento', o estabelecimento importador se tornaria contribuinte do IPI tanto no desembaraço aduaneiro quanto na saída do produto em razão de sua comercialização. A meu sentir, a resposta é negativa.

A Fazenda Nacional sustenta que o texto constitucional, notadamente o art. 153, inciso IV, não impõe ao legislador infraconstitucional a necessidade de vincular a cobrança do IPI à realização de uma atividade industrial pelo contribuinte. Defende, portanto, que o objeto material do IPI corresponde ao 'produto industrializado', e não à operação de industrialização propriamente dita.

Entretanto, não se deve confundir o aspecto material (hipótese de incidência) com o objeto da tributação nem com o objeto da obrigação.

Valho-me das lições de Luis Eduardo Schoueri:

O critério ou aspecto material da hipótese tributária é a descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de

suporte.

Não se deve confundir este aspecto, tal como ora apresentado, com o objeto da tributação nem com o objeto da obrigação; este é a própria prestação (tributo) e aquele é a manifestação da realidade econômica atingida pela tributação. Assim, pode ser objeto de uma tributação a renda consumida, mas o aspecto material estará no ato de promover a circulação de mercadorias.

Não é por outro o alerta de Amílcar de Araújo Falcão, para quem a expressão “objeto do tributo” é criticável, por recordar errônea concepção antiga, segundo a qual os impostos especialmente, em geral, os tributos, recaíam sobre coisas, de modo que se falava em impostos incidentes sobre imóveis, ou sobre mercadorias destinadas ao consumo, importadas, fabricadas etc. Em verdade, a relação jurídica tributária é uma relação pessoal ou obrigacional; a alusão à coisa, ao imóvel, à mercadoria, nos exemplos mencionados, é feita *brevitatis causa*, servindo a indicação de tais bens como um *prius* lógico para identificação do “fato gerador”, que é sempre uma relação estabelecida com tal coisa, imóvel, mercadoria etc. (Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 445-446)

Seguindo essa orientação doutrinária, não há dúvidas de que o 'produto industrializado' corresponde ao 'objeto' do IPI. Por sua vez, o aspecto material (hipótese de incidência) desse tributo está no ato de promover sua industrialização e submetê-lo “para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade”, levando a crer que “são necessários, portanto, para caracterizar o aspecto material da hipótese de incidência do imposto definida constitucionalmente a produção; a prática de um ato negocial; e o impulso à circulação do produto” (Vladimir Passos de Freitas – Código tributário comentado – 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 221).

Sobre o tema, Ives Gandra da Silva Martins, valendo-se dos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, leciona que:

[...] à falta de operação, inexistente fato imponible do IPI. Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produtor sem constituir-se em objeto de uma 'operação' não é tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige (1) a produção, (2) a prática de ato negocial, e o conseqüente (3) impulso à circulação (que se exterioriza pela 'saída'). *Na operação assim está o cerne da incidência do IPI, como consagrado constitucionalmente.* (Curso de direito tributário: coordenador – 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 620)

Dessa forma, para cada incidência do IPI, exige-se, necessariamente, que

o seu objeto (produto industrializado) tenha se submetido a um processo (ou operação) de industrialização.

Poder-se-ia sustentar que a legislação, no que tange ao produto industrializado, traz como hipóteses de incidência do IPI situações que, no entender de alguns, não fazem referência ao processo de industrialização, mas admitem a tributação. Seriam eles (i) o desembaraço aduaneiro do produto industrializado ou (ii) a sua arrematação.

No entanto, a premissa de que nesses casos inexistente um processo de industrialização prévio que dê suporte à tributação do IPI não merece prosperar, pois o legislador, ao escolher referidos fatos (desembaraço aduaneiro e arrematação) como hipóteses de incidência do IPI, assim o fez considerando a impossibilidade de se cobrar o tributo do industrial estrangeiro, bem como daquele que estava de posse dos bens apreendidos ou abandonados e que foram levados a leilão.

Incabível, portanto, a alegação de que essa tributação se deve apenas porque o produto é industrializado, simplesmente. Não por isso, mas pelo fato de o produto decorrer de um processo de industrialização sem que antes alguém tenha suportado ônus tributário.

Assim, mesmo nesses casos, estamos diante de produtos que anteriormente foram submetidos a processo de industrialização e que, em razão das circunstâncias supramencionadas (impossibilidade de cobrança), elegeu-se como possíveis contribuintes pessoas que, de um modo ou de outro, encontram-se vinculadas ao fato gerador da exação, quais sejam o importador e o arrematante.

Cabe alertar, de outra parte, que o reconhecimento da tributação apenas pelo fato de o produto ser industrializado ocasionaria a inaceitável hipótese, do ponto de vista jurídico, de se tributar alguém pelo simples ato de proceder à circulação da mercadoria, situação que, no mínimo, revela a ocorrência de bitributação em relação ao ICMS, tributo cujo aspecto material corresponde à circulação de mercadoria, industrializada ou não.

Não se justifica, também, para admitir a dupla incidência, a simples constatação de que a legislação de regência incluiu o importador como sujeito passivo da relação jurídico-tributária cujo objeto corresponde ao IPI.

A definição do sujeito passivo de uma obrigação tributária por intermédio da sistemática legislativa de equiparação em nada deve interferir na hipótese material de incidência do tributo.

Se houver a previsão legal, como é o caso dos autos, o ente federado fica autorizado a definir como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de contribuinte ou responsável, qualquer pessoa (um terceiro) que direta ou indiretamente tenha ligação com o aspecto material do tributo, tudo com vista a obter a efetiva satisfação do crédito tributário.

É o que se tem no art. 51 do CTN quanto ao IPI. Confira-se:

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.

Note-se que o legislador assegurou à União a possibilidade de cobrar o IPI de várias pessoas, o que não quer dizer, necessariamente, que subsiste autorização para cobrar do importador quando do desembaraço aduaneiro e, posteriormente, quando da comercialização do produto sem que este tenha se submetido a novo processo de industrialização.

A leitura de outros dispositivos do CTN revela que essa técnica tributária também foi utilizada pelo legislador complementar quando definiu os possíveis sujeitos passivos do IPTU, nos termos seguintes:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

[...]

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Nesse caso, não obstante o texto constitucional faça referência à

“propriedade predial e territorial urbana” (CF, art. 156, inciso I), o CTN também não se prendeu ao termo propriedade – do mesmo modo que o fez em relação ao IPI – e estabelece como fato gerador do IPTU 'a propriedade', 'o domínio útil' ou 'a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física'. E para garantir a satisfação do crédito correspondente, estabeleceu como contribuintes do IPTU não apenas o proprietário do imóvel, como também 'o titular do domínio útil' ou 'o seu possuidor'. Isso para impedir que o titular do domínio útil ou o possuidor, quando autuados pelo Fisco, pudessem se opor à exação, sustentando que não são proprietários.

Aqui, para assegurar a satisfação do crédito tributário, admitiu-se a inclusão no polo passivo da relação jurídico-tributária de pessoas que de um modo ou de outro têm relação com o aspecto material do tributo.

A preocupação do legislador em equiparar certas pessoas a contribuintes se justifica para evitar subterfúgios ao pagamento do tributo, e não para admitir sucessivas e repetidas tributações.

A propósito, as lições de Luciano Amaro:

A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da *conveniência* até a *necessidade*. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável. (...) Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável. (*in* Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 330-331)

Cabe esclarecer que o CTN não foi a única norma a fazer essa equiparação. A Lei n. 4.502/64, a Medida Provisória n. 2.158-35 de 2001, a Lei n. 11.281/2006 e o Decreto n. 7.212/2010 também o fizeram, tudo com objetivo de garantir a eficácia da arrecadação. Confira-se:

Lei n. 4.502/64

Art . 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, embalagens e recipientes para acondicionamento, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

Medida Provisória n. 2.158-35/2001

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Lei n. 11.281/2006

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Decreto n. 7.212/2010

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

Registre-se que a Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e a Lei n. 11.281/2006 estabeleceram a equiparação a estabelecimento industrial pelo fato de, nesses casos (importação por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; e importação por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora), a pessoa jurídica importadora funcionar apenas como uma espécie de mandatária dos reais adquirentes dos produtos, situações em que as importadoras encontrar-se-ão na qualidade de meros responsáveis tributários solidários.

Sob esse olhar, portanto, é que se devem interpretar as disposições do art. 46, inciso II, c/c o parágrafo único do art. 51 do CTN, a seguir transcritos:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

[...]

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

Superior Tribunal de Justiça

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Assim, em ocorrendo a (i) saída de um produto industrializado (ii) do estabelecimento de um importador, de um comerciante ou de um arrematante, esses encontram-se equiparados a contribuintes do IPI, admitindo-se a sua inclusão no polo passivo da relação jurídico-tributária na qualidade de contribuintes somente se até aquele momento o referido tributo não houver sido exigido.

Em outro giro, tenho que a possibilidade de utilização da técnica de creditamento do IPI não se apresenta como fundamento apto para admitir a dupla incidência do IPI, pois a *ratio essendi* desse tributo corresponde, como dito e demonstrado acima, o prévio e necessário processo de industrialização. Se essa industrialização não tiver ocorrido, o IPI não encontrará suporte que o ampare.

A incidência do IPI e a consequente aplicação da técnica de creditamento ocorreriam se o estabelecimento importador, antes de proceder à circulação do bem importado, submetesse o produto a novo processo de industrialização antes de o colocar em circulação. No entanto, essa não é a hipótese dos autos.

Por fim, cabe esclarecer que o Código Tributário Nacional, com suporte no art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, exerce a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, enquanto que a norma instituidora do imposto de renda corresponde, ainda, à Lei n. 4.502/64, que assim dispõe:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

- I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;
- II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

Convém registrar que a Lei n. 4.502 é de 1964, ao passo que o CTN foi publicado em 1966. No entanto, se a vontade do legislador fosse a de modificar a sistemática que vigorava até então, o texto da lei posterior teria sido explícito em assentar que a saída da mercadoria do estabelecimento ou equipado se constituía em fato gerador do imposto também para os produtos de procedência estrangeira, evitando, com isso, interpretações conflitantes.

Superior Tribunal de Justiça

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

Ante o exposto, conheço dos embargos de divergência, dando-lhes provimento.

É como voto.

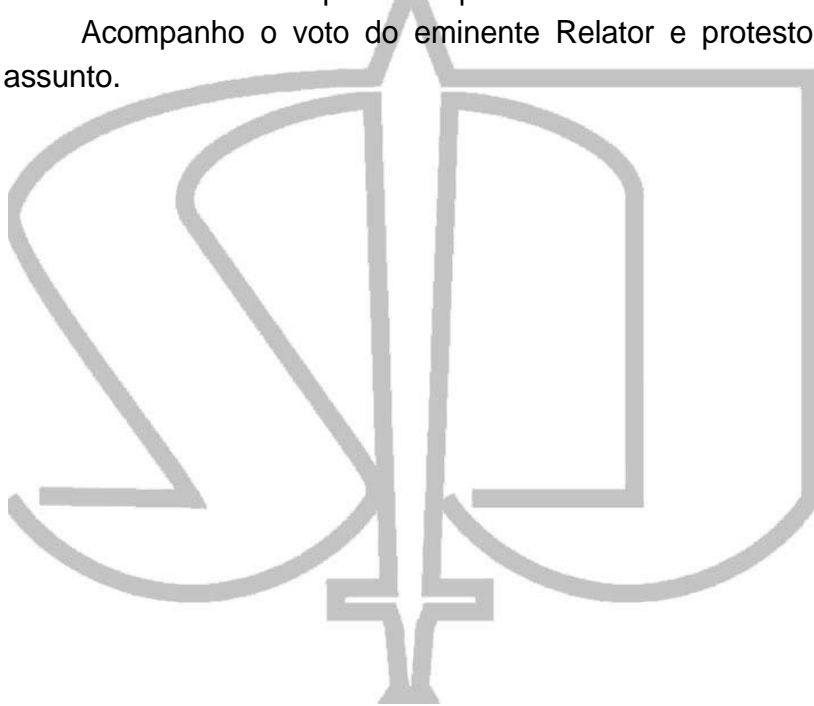


EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.398.721 - SC (2013/0380352-6)

VOTO-VENCIDO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, pretendia pedir vista, na medida em que porventura surgisse um impasse na votação, em que meu voto fosse relevante, para firmar uma posição da 1ª Seção sobre o assunto. Mas, tendo em vista que, a essa altura, qualquer posição que venha eu a adotar seria desinfluyente para o resultado final, peço vênua à divergência e acompanho o eminente Relator, na esteira dos precedentes da 2ª Turma, que se louvaram no Recurso Especial 1.385.952/SC, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.

Acompanho o voto do eminente Relator e protesto pela juntada de voto sobre o assunto.



VOTO VOGAL

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Como relatado pelo eminente Ministro Sérgio Kukina, cinge-se a controvérsia à incidência ou não de IPI sobre a revenda, pelo importador, do produto por ele importado, que não tenha sofrido qualquer processo de industrialização (no mercado interno e após o desembaraço aduaneiro).

Inicialmente, em 28/11/2006, quando do julgamento do REsp 841.269/BA, da relatoria do eminente Ministro Francisco Falcão, a 1ª Turma do STJ entendeu que não incide o IPI sobre a comercialização de produto importado, porquanto “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”. Eis a ementa do referido julgado:

"EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III - Recurso especial provido".

Contudo, em 03/09/2013, a 2ª Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.385.952/SC, da relatoria do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, superando o entendimento veiculado no REsp 841.269/BA, concluiu que “os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda”. Nesse sentido, seguiram-se os precedentes abaixo:

“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” (STJ, REsp 1.247.788/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/10/2013).

“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” (STJ, AgRg no REsp 1.403.532/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/12/2013).

“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” (STJ, AgRg no REsp 1.423.457/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/02/2014).

“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" (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1.373.734/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/12/2013).

A questão está em saber se incide o Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações de comercialização, no mercado interno, de produtos de procedência estrangeira, levando em conta que já houve a incidência do referido tributo, por ocasião do desembaraço aduaneiro, bem como pelo fato de a mercadoria não ter sido submetida a qualquer novo processo de industrialização.

O Imposto sobre Produtos Industrializados está disciplinado na Seção I do Capítulo IV do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

"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**".

Por pertinente, transcrevem-se os seguintes dispositivos do RIPI, Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010:

"Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

(...)

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13).

(...)

Contribuintes

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "b");

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "a");

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "a"); 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).

(...)

Valor Tributável

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b"); e
b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15)".

Observa-se, dos dispositivos acima, que a legislação não determina, como fato gerador do tributo, o processo de industrialização de produtos, mas os fatos referentes: **a)** ao desembaraço aduaneiro do produto industrializado, quando de procedência estrangeira; **b)** à saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante; **c)** à arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Dessa forma, verifica-se que, tratando-se de importação de produto industrializado, de procedência estrangeira, o importador, embora não realize qualquer processo de industrialização, é equiparado a estabelecimento industrial, sendo devido o IPI nas operações de importação, quando do desembaraço aduaneiro do produto, bem como na posterior saída do produto importado. Isso porque ocorrem dois fatos geradores diversos, ou seja, a importação de produtos industrializados, em que o fato gerador é o desembaraço aduaneiro (arts. 46, I, do CTN, e 24, I, do RIPI) e a subsequente comercialização desses produtos (arts. 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN, e 24, III, do RIPI).

Nesse contexto, na forma da jurisprudência da 2ª Turma do STJ, afigura-se possível a incidência do IPI, quando da saída do produto industrializado, de procedência estrangeira, do estabelecimento importador, equiparado a estabelecimento industrial/produtor, não caracterizando bitributação, **bis in idem** ou dupla tributação.

Considerando tratar-se de um processo econômico com mais de uma operação e visando evitar o denominado "efeito cascata", "o legislador, no Direito Tributário Brasileiro, optou pela regra da não-cumulatividade, garantindo ao sujeito passivo o direito de compensar o montante do imposto devido em operações realizadas por ele com o imposto cobrado nas operações posteriores (...)" (REsp 805.793/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJU de 26/09/2007).

Ressalta-se, assim, que:

"Por força de dispositivo constitucional (CF, art. 153, § 3º, inc. II), o IPI 'será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores'. Nos termos do CTN, '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 a produtos nele entrados" (in Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 23ª ed., Malheiros Editores Ltda, 2003, p. 312).

Há de se considerar, ainda, que a exigência do IPI, no desembaraço aduaneiro e na saída do produto do estabelecimento importador, não implica em desvantagem para o importador, que supostamente pagaria o imposto duas vezes. Ao contrário, essa exigência vem a conferir tratamento isonômico ao produtor nacional e ao importador que revende os produtos importados, no mercado interno.

De fato, a partir do julgamento do REsp 1.385.952/SC, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques (DJe de 10/09/2013), a 2ª Turma do STJ passou a adotar o entendimento de que "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 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN".

A propósito, reporto-me às considerações do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, **in verbis**:

"Quanto ao mérito, observo que as empresas importadoras objetivam a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que lhes obrigue a recolher o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI quando da revenda para o mercado nacional das mercadorias que importaram, ao fundamento de que a incidência do referido tributo somente poderia se dar quando do desembaraço aduaneiro (importação), pois se tratam de produtos já acabados e produtos para o consumo, não se justificando uma nova tributação na saída do estabelecimento comercial para os varejistas, já que ali não houve nenhuma industrialização.

Sobre esses argumentos teço algumas considerações.

Efetivamente, o fato de o *nomen jûris* do tributo ser 'Imposto sobre Produtos Industrializados' não significa que seu fato gerador esteja necessariamente atrelado a uma imediata operação de industrialização. A este respeito, rememoro que o IPI, antes da Emenda Constitucional n. 18/65 e do Decreto-Lei n. 34/66, denominava-se 'Imposto de Consumo', e assim o era porque seu ônus econômico era e é suportado pelo consumidor e em suas origens incidia sobre bens de consumo. O fato de o tributo incidir

sobre o produto industrializado significa somente que é necessário e relevante que essa operação de industrialização em algum momento tenha ocorrido, pois a circulação que se tributa é de um produto industrializado, mas não que ele tenha que ocorrer simultaneamente a cada vez que se realize uma hipótese de incidência do tributo (fato gerador). Por todos, transcrevo as lições de Ricardo Lobo Torres Filho e Fábio Fanucchi, *in verbis*:

“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 (TORRES, R. L., Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 174).

O fato gerador do tributo é instantâneo (...). Cada desembaraço aduaneiro, cada saída de produto de estabelecimento contribuinte e cada produto arrematado em leilão, faz nascer uma obrigação tributária distinta (FANUCCHI, F. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1986. vol. II, p. 129).

À toda evidência, quando se está a falar da importação de produtos, a **primeira incidência** do IPI encontra-se guardada no art. 46, I, do CTN, que assim define o fato gerador:

Lei n. 5.172/66 – Código Tributário Nacional – CTN.

Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu **desembaraço aduaneiro**, quando de procedência estrangeira;

[...]

Veja-se que para essa hipótese de incidência não há a necessidade de operação de industrialização imediatamente associada ao desembaraço aduaneiro. Até porque o produto pode ser adquirido do exterior depois de ter trafegado pelas mãos de vários intermediários, sejam ou não industriais produtores. O que importa aqui é que em algum momento tenha havido a industrialização (produto industrializado) e não que ela ocorra imediatamente antes da operação que leva ao desembaraço.

Essa mesma lógica subsiste quando se tributa '*o comerciante de produtos sujeitos ao imposto que os fornece a estabelecimento industrial ou equiparado a industrial*', ou '*o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados*', pois nesses dois casos também não

há atividade de industrialização desenvolvida pelos contribuintes.
Transcrevo:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

[...]

II – o industrial ou que a lei a ele equiparar;

III – o **comerciante de produtos sujeitos ao imposto**, que os forneça aos contribuintes definidos do inciso anterior;

IV – o **arrematante de produtos apreendidos ou abandonados**, levados a leilão.

[...]

Não foge a esta linha **a segunda incidência do tributo sobre o importador**, no momento em que promove a saída do produto do seu estabelecimento a título de revenda, veja-se:

Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional – CTN

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

[...]

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

[...]

Art. 51. [...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Ora, muito embora existam respeitadas posições com contrário, tudo isso demonstra que a tese de que somente é contribuinte do IPI quem participa do processo de industrialização, ou de que cada incidência do IPI deve estar atrelada a uma nova operação de industrialização específica é, com todo o respeito, completamente descabida, sob o ponto de vista infraconstitucional, que limita o exame da matéria por esta Corte.

O problema então merece outra abordagem.

O certo é que, na letra da Lei n. 4.502/64, o "Imposto de Consumo" tinha duas hipóteses de incidência clássicas a depender de onde se dava a produção do bem industrializado:

- Se ocorrida a produção no exterior, o fato gerador era o desembaraço aduaneiro (art. 2º, I, da Lei n. 4.502/64);
- Se ocorrida a produção no Brasil, o fato gerador era a saída do estabelecimento produtor (art. 2º, II, da Lei n. 4.502/64).

Tal levava a crer que se a produção fosse no exterior não se dava o fato gerador na saída do estabelecimento produtor, pois não se podia compor uma norma de incidência cruzada. Transcrevo a Lei n. 4.502/64, *in litteris*:

Superior Tribunal de Justiça

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.

[...]

Com o advento do IPI na Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN, essa discriminação tomou novos contornos, pois não foi repetida a regra contida no art. 2º, II, da Lei n. 4.502/64 que limitou o critério temporal "saída" apenas para os produtos de produção nacional. Sendo assim, a lei permitiu que também os produtos de procedência estrangeira estejam sujeitos novamente ao fato gerador do imposto quando da saída do estabelecimento produtor ou equiparado. Veja-se:

Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN

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:

[...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

De ver que essa autorização é perfeitamente compatível com o art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, que equipara os importadores a estabelecimento produtor, isto porque o próprio art. 51, II, do CTN, admitiu a equiparação. Transcrevo os dois dispositivos:

Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

[...]

Lei n. 4.502/64

Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

[...]

Outrossim, legislação mais recente estabeleceu a referida equiparação entre estabelecimento industrial e os estabelecimentos atacadistas ou varejistas que adquirem produtos de procedência estrangeira. A saber:

Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Lei n. 11.281/2006

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Desta forma, 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.

Interpretando esse conjunto de dispositivos legais, o atual Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2010 (Decreto n. 7.212/2010), assim estabeleceu:

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os **estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

[...]

Hipóteses de Ocorrência

Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

[...]

II - **a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.**

[...]

Desse modo, não vejo 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, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006, tudo com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

Também observo que essa incidência do IPI:

a) **não se caracteriza como *bis in idem*, dupla tributação ou**

bitributação, isto 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;

b) **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 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.

Nessa linha, data vênua, considero equivocado o precedente firmado por esta Primeira Turma no REsp. n. 841.269 - BA, Rel. Min. Francisco Falcão, *in verbis*:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III - Recurso especial provido (REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006).

No precedente criticado, considerou o Relator Min. Francisco Falcão que a indicação constante da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN ("*saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51*") não atingiria a hipótese descrita no inciso I, específica para o produto de procedência estrangeira. Essa linha de pensar encontra guarida em notáveis doutrinadores, tendo inclusive Aliomar Baleeiro (*in* BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 343) considerado que o art. 46, II, do CTN, cometeu "falha técnica" ao invocar o parágrafo único do art. 51 do mesmo diploma.

No entanto, não é possível superar a letra da lei invocando mera impropriedade técnica e, como já o vimos, a linha de argumentação que impedia a nova incidência para produtos provenientes do exterior somente fazia sentido durante a vigência da Lei n. 4.502/64, que vinculava a hipótese de incidência ao local de produção do bem.

Superior Tribunal de Justiça

Essa argumentação foi, portanto, superada pelo advento do CTN e pela legislação posterior (art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006).

Quanto ao argumento da bitributação também utilizado naquele acórdão, também já ressaltamos que não ocorre dada a duplicidade de fatos geradores”.

Com a mais respeitosa vênia à divergência, inaugurada pelo eminente Ministro Ari Pargendler, acompanho o voto do Relator, o eminente Ministro Sergio Kukina, para negar provimento aos Embargos de Divergência.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2013/0380352-6

**EREsp 1.398.721 /
SC**

Números Origem: 201302718130 50092356520124047200 SC-50092356520124047200

PAUTA: 28/05/2014

JULGADO: 11/06/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **ARI PARGENDLER**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO**

Secretária

Bela. **Carolina Vêras**

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : SEGER COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A

ADVOGADOS : JOÃO MARCELO SCHWINDEN DE SOUZA E OUTRO(S)

RAFAEL DE LIMA LOBO

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI / Imposto sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Herman Benjamin e Assusete Magalhães, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Ari Pargendler, que lavrará o acórdão."

Votaram com o Sr. Ministro Ari Pargendler os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, que retificou o voto, Napoleão Nunes Maia Filho (voto-vista), Og Fernandes e Benedito Gonçalves.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.