



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUCAO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)
INTERES. : LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS OTICOS E ESPORTIVOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GERD WILLI ROTHMANN
MARCELO MIRANDA DOURADO FONTES ROSA
PAULO CESAR TEIXEIRA DUARTE FILHO E OUTRO(S)
CARLOS HENRIQUE MIRANDA DE CASTRO
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CÁCITO AUGUSTO FREITAS ESTEVES E OUTRO(S)
INTERES. : COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : RAMIRO HEISE
RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA E OUTRO(S)
INTERES. : PETITE MARIE QUIMICA FINA INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA

EMENTA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de *bis in idem*, **dupla tributação ou bitributação**, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, **não onera a cadeia além do razoável**, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Retomado o julgamento, a Seção, por maioria, em questão de ordem, permitiu a renovação das sustentações orais das partes e admitiu as sustentações orais dos "amici curiae". No mérito, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa, negou provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."

Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques a Sra. Ministra Assusete Magalhães e os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Olindo Menezes (que se declarou habilitado a votar) e Herman Benjamin.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 14 de outubro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)

RELATÓRIO

1. Cuida-se de Embargos de Divergência opostos por ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA. em adversidade ao venerando acórdão da Segunda Turma, exarado no julgamento do AgRg no REsp. 1.403.532/SC, de relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, que entendeu ser cabível a incidência do IPI tanto no momento do desembaraço aduaneiro de produto importado industrializado, como na operação de sua revenda no mercado interno, ante à ocorrência de fatos geradores distintos.

2. A fim de demonstrar a alegada divergência, o embargante cita, como paradigma, o REsp. 841.269/BA, da Primeira Turma, de relatoria do eminente Ministro FRANCISCO FALCÃO, cujo aresto porta a seguinte ementa:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 (DJe 14.12.2006).

3. O Parecer do douto Ministério Público Federal, subscrito pelo eminente Subprocurador-Geral JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO, encontra-se às fls. 360/365 e é pelo provimento dos Embargos de Divergência, nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IPI. Ação declaratória visando ao reconhecimento da inexigibilidade do IPI sobre a operação de saída da mercadoria importada, julgada improcedente. Apelação não provida. Recurso especial não provido. Embargos de divergência opostos contra Acórdão que negou provimento ao Agravo Regimental, sob o fundamento de "ser devido o IPI no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do estabelecimento comercial importador, tendo em vista que equiparado à industrial". Alegada divergência do Acórdão com julgado da Primeira Turma, que decidiu 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". Divergência demonstrada. Acórdão atacado que divergiu de entendimento do STJ, em sede de embargos de divergência, ERESP 1411749/PR - acórdão ainda não publicado: "tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação". IPI: tributo não cumulativo, art. 153, IV, §3o., II, da CF. Em se tratando de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo possível nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

comercialização. Observância ao princípio da não cumulatividade como forma de evitar a bitributação. Embargos de divergência que devem ser acolhidos.

4. Em decisão de fls. 375/377 e-STJ, o feito foi admitido como representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC e Resolução STJ 08/2008.

5. É o brevíssimo relatório, no que interessa.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)

VOTO

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. POSSIBILIDADE DE SEU JULGAMENTO SEGUNDO O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. DECISÃO DA CORTE ESPECIAL DO STJ, INCIDENTAL NESTE ERESP. TRIBUTÁRIO. EMPRESA COMERCIAL NACIONAL IMPORTADORA DE PRODUTOS ESTRANGEIROS. FATO GERADOR DO IPI OCORRENTE NO ATO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INADMISSIBILIDADE DE NOVA EXIGÊNCIA DO MESMO IMPOSTO NA VENDA INTERNA DO PRODUTO IMPORTADO AO CONSUMIDOR NÃO CONTRIBUINTE DESSA EXAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA TRADICIONAL QUE SE CONSOLIDARA NO ÂMBITO DO STJ. ORIENTAÇÃO ADOTADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DESTE TRIBUNAL NO ERESP 1.411.749/PR. INÚMERAS DECISÕES MONOCRÁTICAS QUE SEGUEM ESTA DIRETRIZ. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. PRESTÍGIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. RESPEITO AOS TRATADOS INTERNACIONAIS. GATT. REJEIÇÃO DE PRÁTICA QUE APARENTA XENOFOBIA. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA ACOLHIDOS E PROVIDOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ.

1. *A douta Corte Especial do STJ, decidindo Questão de Ordem neste EREsp, em 6.5.2015, assentou ser admissível o julgamento de feito recursal desta espécie segundo o rito dos recursos repetitivos, regulado pelo art. 543-C do CPC e pela Resolução 8/2008 do STJ.*

2. *Os amigos do Juízo admitidos nos autos podem, excepcionalmente, sustentar as suas razões jurídicas na sessão de julgamento do RESP processado em regime recursal repetitivo, mas terão de distribuir o tempo entre os diversos amici curiae, na hipótese de pluralidade de Advogados inscritos.*

3. *A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte acha-se pacificada, quanto ao tema, eis que, por ocasião do julgamento do EREsp 1.411.749/PR, em 11.6.2014, Relator para acórdão o ilustre Ministro ARI PARGENDLER, consolidou o entendimento que, tratando-se de empresa comercial importadora, o fato gerador do IPI ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do mesmo tributo quando da sua saída, no percurso de sua circulação ou comercialização no domínio interno, em transações com consumidores não contribuintes do referido tributo.*

4. *A exigência de IPI na circulação doméstica de mercadoria importada implicaria em onerar ilegalmente a sua comercialização, o que se mostra inaceitável, ante a vedação do indesejável fenômeno da dupla tributação, superpondo-se ao ICMS, imposto preferencial sobre a circulação, o IPI, imposto preferencial sobre a produção.*

5. *Ademais, essa cumulação teria o abominável efeito de discriminar as mercadorias de origem estrangeira, em favor das nacionais, sugerindo a prática de atitude xenofóbica, quando se sabe que o processo de desembaraço acarreta a nacionalização das mercadorias importadas, cessando, quanto a elas, após esse procedimento, a nota de sua procedência estrangeira.*

6. *O Parecer do douto Ministério Público Federal, da lavra do eminente Procurador da República, Doutor JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO, é pelo acolhimento dos Embargos de Divergência.*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

7. *Embargos de Divergência providos para prevalecer o entendimento do acórdão paradigma e, conseqüentemente, dar provimento ao Recurso Especial da ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA.*

8. *Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a seguinte tese: tratando-se de empresa importadora de mercadoria estrangeira, o fato gerador do IPI ocorre no momento desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do mesmo tributo na saída do produto quando de sua comercialização no mercado interno, ante a vedação do fenômeno da bitributação.*

1. PRELIMINARMENTE - A douta Corte Especial do STJ, em 6.5.2015, decidindo Questão de Ordem incidental neste ERESP, assentou ser admissível o julgamento de feito recursal desta espécie segundo o rito dos recursos repetitivos, regulado pelo art. 543-C do CPC e pela Resolução 8/2008-STJ.

2. Os amigos do Juízo admitidos nos autos podem, excepcionalmente, sustentar as suas razões jurídicas na sessão de julgamento do RESP processado em regime recursal repetitivo, mas terão de distribuir o tempo entre os diversos *amici curiae*, na hipótese de pluralidade de Advogados inscritos.

3. MÉRITO – A questão aqui discutida já foi apreciada e a sua solução consolidada por esta Primeira Seção, por ocasião do julgamento do ERESP 1.411.749/PR, em 11.06.2014, sendo Relator para acórdão o ilustre Ministro ARI PARGENDLER; naquele ensejo, prevaleceu o entendimento da Primeira Turma desta Corte, adotada no 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.*

4. Naquela ocasião, quando do julgamento do referido ERESP, entendi que havia quatro questionamentos a serem feitos na discussão do caso.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, o seu número se conta por mais de cinco centenas.

5. 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.

6. Pode ser citado, ainda, outro exemplar julgado, este da lavra da saudosa e sempre lembrada 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 se verifica na ementa, abaixo transcrita, redigida com o apuro e a elegância que eram a marca da inesquecível Julgadora e atenciosíssima colega:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...).

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, DJ 2.8.2007).*

7. É claro que se pode sempre invocar, mas sem consistência, com a devida vênia, a necessidade de proteção do mercado interno do País e dos seus agentes econômicos operadores, fora de situações emergenciais específicas, pois as medidas com tal propósito, como se sabe, devem ser motivadas em constatações empíricas que revelem a presença de ameaça. Isso 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

automotores: em ambos os casos, tratou-se de medidas temporárias e voltadas para o enfrentamento de crise cambial que então se avizinhava.

8. 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 e imortal Professor CELSO FURTADO, nordestino da Paraíba, como todos estamos recordados, e que tanta falta faz à luta pela superação do nosso colonialismo interno.

9. A segunda ponderação 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 – como neste caso – alteração normativa ou legal, dê-se a inversão da diretriz até então vigente.

10. 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

principiológica, a quaisquer relações jurídicas que provoquem a redução de direitos subjetivos.

11. 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.

12. 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, dos que proclamam a máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais, dos que protegem a segurança jurídica e a confiança e dos que tutelam o valor social e a adequada valorização do trabalho humano.

13. 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 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,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

p. 171).

14. Essa refinada advertência – volto a dizer – é dirigida a qualquer alteração prejudicante, seja legal ou jurisprudencial, 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.

15. A proposição contida no pronunciamento judicial de que se cogita, revela, ainda, 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 desembarço 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.

16. É claro que as empresas nacionais de qualquer ramo econômico merecem a proteção dos poderes instituídos, inclusive por meio de barreiras tributárias, mas é preciso enfatizar que a implementação desta proteção deve observar as disposições dos Tratados Internacionais de que o Brasil é signatário, inclusive para não perder a sua credibilidade junto aos parceiros internacionais e, ainda, sujeitar-se a revides, represálias e sanções econômicas, até mesmo por parte de organizações plurilaterais que velam pela livre concorrência.

17. Aliás, apenas para pontuar, refiro as ponderações de doutrinadores como o Professor ALBERTO XAVIER DE OLIVEIRA e o Professor VITTORIO CASSONE que enfatizam com insistência da confiabilidade das



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

relações internacionais, sublinhando a sua essencialidade nas relações comerciais; o comércio exterior abomina surpresas.

18. Neste caso, não há dúvida de que nas relações de comércio internacional entre o Brasil e os países signatários do GATT, por exemplo, deve ser aplicado o princípio da não-discriminação do tratamento, conforme elucidado pelo Professor ALBERTO XAVIER, que em nota, traz o art. III, § 2o. do GATT: *os produtos importados do território de qualquer parte contratante para o de outra parte contratante não serão taxados, direta ou indiretamente, por impostos internos superiores aos que atingem, direta ou indiretamente, os produtos nacionais similares.* E continua o ilustre mestre a ensinar:

Mas se, de um lado, o Estado do destino estabelece tributos compensatórios mais gravosos do que os que incidem sobre os produtos nacionais, e se - de outro lado - os Estados de origem conferem, a título de reembolso, importâncias superiores aos impostos que oneram as mercadorias exportadas, falseiam do mesmo passo as condições de concorrência, criando disparidades artificiais no comércio internacional. Discriminando-se na tributação indireta interna contra a mercadoria estrangeira e beneficiando-se a exportação nacional, criam-se fatores que influenciam as trocas comerciais, diversos dos custos comparados, das vantagens relativas ou das dotações de fatores produtivos, que estão na base de um puro sistema de livre câmbio.

Por isso - e tal como sucedera com os impostos aduaneiros - os acordos internacionais relativos à liberalização do comércio têm procurado naturalmente evitar distorções que os sistemas tributários internos possam provocar nos circuitos espontâneos das mercadorias.

O Acordo Geral sobre as Tarifas e o Comércio (GATT) (lei no. 313 de 30-7-48 e Decreto legislativo no. 43 de 20-6-50), proíbe qualquer forma de subsídio ou subvenção às exportações que tenha como resultado situar o preço de venda à exportação do produto abaixo do preço comparável pedido aos compradores do mercado interno para o produto similar (art. XVI, § 4o.); e entre tais formas foi entendido que se incluía a restituição, no que respeita à exportação, de somas superiores às efetivamente cobradas num ou em vários estádios, sobre esses produtos, sob a forma de impostos indiretos ou de imposições na importação.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Por sua vez, o art. 52 do Tratado de Montevideo prescreve: Nenhuma parte contratante poderá favorecer nas exportações mediante subsídios e outras medidas que passaram a perturbar as condições normais de concorrência dentro de Zona. Não se considerará subsídio a isenção, em favor de produto exportado, dos direitos aduaneiros e outros impostos que gravam o produto e seus componentes, quando se destinam ao consumo interno, nem a devolução dos direitos e impostos (Direito Tributário Internacional do Brasil, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, pp. 144-145).

19. 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; essa discriminação se mostra injustificável e desprovido de senso de justiça, digo-o com a devida vênia.

20. 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); não há como dissimular essa superposição.

21. 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 proíbem ou discriminem 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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).

22. Veja-se que a mudança abrupta da orientação até então prevalecente nesta Corte Superior 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 e somente para fins fiscais, *agravando-se desnecessariamente a carga tributária o que, a meu sentir, data venia, a partir de uma interpretação do texto legal, não revela seu escopo, sua vocação ou sua lógica com base na integração com outros preceitos do ordenamento jurídico tributário.*

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



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.

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.

24. A meu sentir, não se deve interpretar essas normas isoladas do contexto tributário, como se 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*; o STJ já afastou essa possibilidade.

25. 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, de forma arbitrária ou ao seu bel-prazer.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

26. 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. 40., 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 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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Um Falso Caso de Equiparação Legal, Revista Dialética de Direito Tributário no. 140, São Paulo, Dialética, 2007, p. 99).

27. 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; *mas essa conclusão é logicamente insustentável.*

28. De fato, 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, 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.

29. 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.

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

31. 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.

32. 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, *somente 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; seria discriminatório que o comerciante importador se sujeitasse ao pagamento do IPI na comercialização de produtos importados quando o seu concorrente que comercializa produtos nacionais não se submete a essa exigência, sugerindo a prática de atitude xenofóbica, quando se sabe que o processo de desembaraço acarreta a nacionalização das mercadorias importadas, cessando, quanto a elas, a nota de sua procedência estrangeira.

33. 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; não pode haver tratamento tributário diferenciado na operações de venda no mercado interno de produtos nacionais e os seus similares importados.

34. 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributação do IPI, é uma equiparação *verdadeiramente ficcional* e o legislador – como todos sabem – não é livre para estabelecer equiparações aleatórias, oportunistas ou dissociadas dos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN.

35. Em nota ao art. 51, *caput* do CTN, o reconhecido doutrinador Professor LEANDRO PAULSEN afirma o seguinte:

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).

36. 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 e isso é facilmente constatável pela simples observação de suas operações.

37. 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, parágrafo 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; este objetivo já está atendido.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

38. 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.

39. Com base nesses fundamentos, dá-se provimento aos Embargos de Divergência para prevalecer o entendimento do acórdão paradigma e, conseqüentemente, prover o Recurso Especial da ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA.

40. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a seguinte tese: *tratando-se de empresa importadora de mercadoria estrangeira, o fato gerador do IPI ocorre no momento desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do mesmo tributo na saída do produto quando de sua comercialização no mercado interno, ante a vedação do fenômeno da bitributação.*

41. É como penso, é como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2014/0034746-0 PROCESSO ELETRÔNICO EREsp 1.403.532 /
SC

Números Origem: 201303061470 50069526620124047201 50102503820124040000
SC-50069526620124047201 TRF4-50102503820124040000

PAUTA: 25/03/2015

JULGADO: 25/03/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : ALEXANDRE RAMOS E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. **JOSÉ ANTÔNIO HOMERICH VALDUGA**, pela Embargante e **JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO**, 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 as sustentações orais, a Seção, em questão de ordem, decidiu suspender o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

juízo do feito, submetendo-o à Corte Especial, para deliberar acerca da admissão dos Embargos de Divergência como representativos da controvérsia-repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8 de 7/8/2008/STJ."

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2014/0034746-0 PROCESSO ELETRÔNICO EREsp 1.403.532 /
SC

Números Origem: 201303061470 50069526620124047201 50102503820124040000
SC-50069526620124047201 TRF4-50102503820124040000

PAUTA: 27/05/2015

JULGADO: 27/05/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

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

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : ALEXANDRE RAMOS E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO

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:

"Processo retirado de pauta, por indicação do Sr. Ministro Relator."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

EMENTA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de **bis in idem, dupla tributação ou bitributação**, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, **não onera a cadeia além do razoável**, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Antes de desenvolver meus argumentos, esclareço que tenho conhecimento de que esta Primeira Seção já julgou a matéria no bojo dos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014. Naquela ocasião, onde o julgado se deu por uma maioria de 5 votos a 3 votos, não pude proferir voto pois estive ausente da sessão onde efetivadas as sustentações orais. De modo que não foi ali possível defender a posição que assumi em vários precedentes da Segunda Turma no sentido da legalidade da incidência da exação, os quais cito para exemplo: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Por tudo isso é que faço questão de agora, em sede de recurso representativo da controvérsia, marcar minha posição a respeito do tema.

Examino.

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 trata de produtos já acabados e prontos 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 juris* 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 ela 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 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 desembarço 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 desembarço 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 guarida 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 **desembarço aduaneiro**, quando de procedência estrangeira;
[...]

Veja-se que para essa hipótese de incidência não há a necessidade de operação de industrialização imediatamente associada ao desembarço 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 desembarço.

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 quem a lei a ele equiparar;

III - o **comerciante de produtos sujeitos ao imposto**, que os forneça aos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contribuintes definidos no 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*:

Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 pela 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. Essa argumentação foi, portanto,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

Do mesmo modo, quanto à tão falada questão da bitributação entre o IPI e o ICMS na revenda interna do produto importado. Nesse ponto, esclareço que a Lei Kandir (LC N. 87/96) admite hipóteses expressas de bitributação entre o IPI e o ICMS. O art. 13, §2º estabelece que o valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS toda a vez que a operação configurar fato gerador de ambos os impostos. Ou, seja, a lei permite a bitributação, mas minora seus efeitos ao retirar o IPI da base de cálculo do ICMS. Essa regra é uma mera reprodução do disposto no art. 155, §2º, XI, da CF/88 que parte do pressuposto justamente da possibilidade de se bitributar pelo IPI e pelo ICMS. **Tal não transforma, de modo algum, o IPI em ICMS, ou cria o chamado "ICMS Federal", dada as competências tributárias distintas das exações.**

Insisto que a CF/88 não veda a bitributação entre as duas exações, o exemplo clássico é a sua incidência dupla (IPI e ICMS) na importação (até quádrupla, se considerarmos o PIS/COFINS na importação e a CIDE - importação), tudo em situações perfeitamente autorizadas pela Constituição Federal de 1988.

Quanto ao argumento de violação ao GATT, registro que a cláusula de obrigação de tratamento nacional tem aplicação somente na primeira operação (a de importação). A segunda operação já é interna. Há dois fatos geradores. Desse modo, a igualdade ao tratamento nacional resta preservado para a primeira operação. Dizer que houve qualquer violação da cláusula significa tratar dois fatos geradores como se fossem um só. O raciocínio é, data vênias, falacioso.

Ante o exposto, renovando vênias ao eminente Ministro-Relator, NEGÓCIO PROVIMENTO aos presentes embargos de divergência em recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

VOTO-VOGAL

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Embargos de 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.

Debata-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 no momento do desembaraço aduaneiro.

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.razão

Resta saber, portanto, se por esse motivo, 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 dúvida 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 impositivo 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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), foram eleitas como possíveis contribuintes pessoas que, de um modo ou de outro, se encontram 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 por ocasião do desembaraço aduaneiro e, posteriormente, no momento 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 n. 34, de 1966)

IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Incluído pelo Decreto-Lei n. 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 n. 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:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 conseqüente 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 em questão corresponde, ainda, à Lei n. 4.502/64, que assim dispõe:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

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

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 equiparado se constituía em fato gerador do imposto também para os produtos de procedência estrangeira, evitando, com isso, interpretações conflitantes.

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

norma instituidora do imposto sobre produtos industrializados, no sentido de que o fato gerador do tributo, "quanto aos produtos de procedência estrangeira", corresponde ao "respectivo desembaraço aduaneiro".

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

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUCAO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)
INTERES. : LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS OTICOS E ESPORTIVOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GERD WILLI ROTHMANN
MARCELO MIRANDA DOURADO FONTES ROSA
PAULO CESAR TEIXEIRA DUARTE FILHO E OUTRO(S)
CARLOS HENRIQUE MIRANDA DE CASTRO
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CÁCITO AUGUSTO FREITAS ESTEVES E OUTRO(S)
INTERES. : COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : RAMIRO HEISE
RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA E OUTRO(S)
INTERES. : PETITE MARIE QUIMICA FINA INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA

VOTO-VENCIDO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Sr. Presidente, por ocasião do julgamento do EREsp 1.384.179/SC, acompanhei o voto do eminente Ministro Ari Pargendler no sentido de que o IPI não incide sobre o despacho aduaneiro.

Mantenho o entendimento no caso e, pedindo vênias ao Ministro Mauro Campbell Marques,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

acompanho o voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, coerente com o pensamento.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, pelo levantamento que pude fazer, em duas oportunidades esta Primeira Seção julgou a matéria, nos Embargos de Divergência 1.411.749/PR e 1.398.721/SC, ambos em 11 de junho de 2014.

Naquela ocasião, votei vencida, salvo engano, com os Ministros Sérgio Kukina e Herman Benjamin, pela incidência do IPI também na saída do produto importado, acabado, do estabelecimento importador. Penso que o julgamento do presente recurso, embora a existência desses dois precedentes, é exatamente a oportunidade para que cada julgador se posicione, de maneira definitiva, sobre o assunto, em função da natureza repetitiva da conclusão jurídica que aqui se firmar.

Entendi, naquela oportunidade em que meu voto restou vencido, que não haveria, no caso, bitributação, pois há dois fatos geradores distintos: o primeiro, o desembaraço aduaneiro, tal como previsto no art. 46, inciso I, do CTN; o segundo, a saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, na forma do art. 46, inciso II, combinado com o art. 51, parágrafo único, do CTN.

Na verdade, o IPI não incide sobre a industrialização do produto em si, mas sobre o produto industrializado. Por isso mesmo, a arrematação, na hipótese prevista no art. 46, inciso III, do CTN, é também considerada hipótese de incidência do aludido tributo.

Naquela ocasião, proferi um voto escrito e protestei pela sua juntada naqueles autos. Vou ler apenas alguns trechos do voto que proferi, que está juntado aos EREsp 1.411.749/PR, e protesto pela sua juntada igualmente no presente processo.

Naquela ocasião disse eu o seguinte:

"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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 jùris* 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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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*:

Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

eminente Ministro Ari Pargendler, acompanho o voto do Relator, o eminente Ministro Sergio Kukina, para negar provimento aos Embargos de Divergência."

Não vou me alongar mais na leitura do voto que proferi, sobre o assunto, em 11 de junho de 2014, nos EREsp 1.411.749/PR, protestando pela juntada de sua cópia, nesta oportunidade. Como disse, naquela ocasião, em 11 de junho de 2014, votei vencida, e, embora as respeitáveis opiniões que aqui se colocaram, não só por ilustres advogados, da tribuna, como também no voto do eminente Relator, continuo convencida, com a mais respeitosa vênua, daquele posicionamento. Por isso, pedindo a mais respeitosa vênua ao eminente Relator e ao Ministro Benedito Gonçalves, que o acompanhou, estou divergindo do Relator, que dá provimento aos Embargos de Divergência, para negar-lhes provimento, protestando, nessa oportunidade, pela juntada de voto sobre o assunto, proferido no julgamento dos EREsp 1.411.749/PR.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.411.749 - PR (2014/0010870-8)

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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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"**.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- 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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 impôsto:

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;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

[...]

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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)
INTERES. : LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS OTICOS E ESPORTIVOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GERD WILLI ROTHMANN
MARCELO MIRANDA DOURADO FONTES ROSA
PAULO CESAR TEIXEIRA DUARTE FILHO E OUTRO(S)
CARLOS HENRIQUE MIRANDA DE CASTRO
INTERES. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CÁCITO AUGUSTO FREITAS ESTEVES E OUTRO(S)
INTERES. : COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : RAMIRO HEISE
RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA E OUTRO(S)
INTERES. : PETITE MARIE QUÍMICA FINA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA

VOTO-VOGAL



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Trata-se de Embargos de Divergência interposto de acórdão assim ementado (fl. 302e):

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.*

Para configurar a divergência, a Embargante, **ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA.**, indica como paradigma o 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”.

A Corte Especial, em 06/05/2015, admitiu o processamento do recurso consoante o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Penso que a questão relativa à exigência do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) na revenda do produto importado, ou seja, após o produto industrializado importado ter sido desembaraçado, resolve-se à luz da Constituição da República (art. 153, IV) e do Código Tributário Nacional (art. 46).

O dispositivo constitucional autoriza a União a instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, cuja materialidade encontra-se desdobrada no art. 46 do Código Tributário Nacional, ao dispor:

O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
l) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

estrangeira;

II) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

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

Desse modo, o IPI possui três materialidades. Na verdade, são três impostos muito distintos entre si, constituindo-se o IPI na arrematação o menos importante deles.

Ainda há o IPI no desembaraço aduaneiro e o IPI - com essa dicção não muito didática do Código – na saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51.

São dois IPIs completamente diferentes. O IPI padrão é justamente aquele a que se refere o inciso II desse artigo, incidente sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados, devido durante o ciclo de industrialização. Nessa materialidade, o IPI é plurifásico ou multifásico, o que significa dizer que incidirá nas operações sucessivas durante todo o ciclo de industrialização. É por isso que, evidentemente, atua nessa seara o princípio da não cumulatividade, que só faz sentido falar nesse contexto de imposto plurifásico ou multifásico.

Sobre o assunto, já manifestei-me em obra doutrinária:

*Outra importante regra concernente ao IPI é a **não-cumulatividade**. Preceitua o art. 153, § 3º, II, que o imposto "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".*

*O objetivo de tal regra é evitar-se a chamada **tributação em cascata**, vale dizer, a incidência de imposto sobre imposto, uma vez que o IPI é um imposto **plurifásico** porquanto incide em operações sucessivas. Em outras palavras, a não-cumulatividade, na hipótese, visa impedir que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação de produto deixando o proibitivo.*

*Estabelece-se, assim, um **sistema de créditos** que poderá ser usado como forma de pagamento do imposto. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a esse título o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es). Os créditos funcionam, assim, como autênticas moedas de pagamento do IPI.*

(Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Nacional, 4ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009, pp.350/351).

Ocorre que a discussão vertida no bojo deste recurso repetitivo não diz respeito a esse IPI e, portanto, não faz sentido falar em imposto plurifásico ou multifásico, em não cumulatividade, porque não é disso que se trata. Estamos falando do IPI na importação e este – isso a doutrina diz há décadas e sem dissonância – é um verdadeiro adicional do próprio Imposto de Importação.

Incide, pois o IPI na importação, da mesma maneira que incide o Imposto de Importação, porque o objeto da importação é um produto industrializado e, com toda a carga extrafiscal que a sustenta, a instituição desse imposto visa, justamente, a proteção da indústria nacional.

Nessa hipótese, em se tratando de adicional do Imposto de Importação, o IPI não se caracteriza como imposto multifásico, mas sim monofásico, incidindo, portanto, uma única vez – no momento do desembaraço aduaneiro.

Indispensável, pois, a distinção entre as hipóteses de incidência e as materialidades para afastar-se, no caso do inciso I do art. 46, princípios e regramentos que são próprios do IPI padrão, do IPI típico, que é o IPI nas operações sobre os produtos industrializados, o IPI interno.

Com efeito, a tese em discussão encontra resposta tão somente na interpretação do dispositivo, sendo desnecessário socorrer-se da lei do IPI ou de decretos.

Na verdade, este IPI tem uma configuração completamente diferente do IPI do inciso II, do art. 46. Por isso, **não é possível falar-se na incidência de IPI na revenda, na comercialização de um produto industrializado sobre o qual já incidiu o IPI importação.**

Não há nenhuma justificativa que sustente entendimento contrário, pois ausente lei prevendo a incidência e, se houvesse, estaria em confronto com o Código Tributário Nacional, que é lei complementar, à qual todas as normas tributárias têm que render homenagem, por contemplar



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

normas gerais do Direito Tributário.

Parece-me revelar a pretensão fiscal uma preocupação meramente arrecadatória, consoante pontuado pelo Sr. Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia Filho. Pode-se entender que exista, eventualmente, uma necessidade econômica, mas não é possível solucionar a questão extraindo ou misturando incidências que dizem respeito a situações fáticas totalmente distintas.

Não se trata de uma postura pró-contribuinte ou a favor do contribuinte, mas a favor da tributação justa.

Ademais, a proteção da indústria nacional há de ser feita por vias adequadas, em consonância com Constituição da República e com o Código Tributário Nacional, não sendo possível analisar a questão apenas sob o prisma do impacto puramente econômico.

Isto posto, peço vênias às divergências para acompanhar o Sr. Ministro Relator e, nesse sentido, dar provimento ao recurso.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)
INTERES. : LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS ÓTICOS E ESPORTIVOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GERD WILLI ROTHMANN
MARCELO MIRANDA DOURADO FONTES ROSA
PAULO CESAR TEIXEIRA DUARTE FILHO E OUTRO(S)
CARLOS HENRIQUE MIRANDA DE CASTRO
INTERES. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CÁCITO AUGUSTO FREITAS ESTEVES E OUTRO(S)
INTERES. : COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : RAMIRO HEISE
RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA E OUTRO(S)
INTERES. : PETITE MARIE QUÍMICA FINA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA

VOTO

Exmo. Sr. MINISTRO OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO - Relator): — Senhor Presidente, tenho tempo de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

validade estabelecido nesta Seção, em razão da minha convocação, razão por que, estando situado na matéria, depois de ouvir todas as sustentações orais, do mais elevado nível, peço licença para antecipar o meu voto, sem esperar o voto-vista, como quiçá fosse mais “litúrgico”.

Na sei se estarei nessa Seção na próxima sessão. Com a presença do Sr. Ministro Gurgel de Faria, que ocupará vaga na 1ª Turma, tudo talvez tivesse que ser novamente contextualizado a fim de que S. Exa., já integrando a Seção, pudesse proferir o seu voto.

Discute-se a incidência do IPI na revenda do produto importado, ou seja, após o produto industrializado importado passar pelo desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 46, I e II do CTN. A proposição é que não incida o tributo pelo inciso II, por já ter sido cobrado na importação, nos termos do inciso I. Faltaria justificativa técnica para isso, para esse *bis in idem*.

Mas, Senhor Presidente, como todos sabemos, a exigência de tributo, sobre ser uma questão de legalidade estrita, nem sempre tem uma lógica fático-econômica retilínea, pois os tributos de maneira geral se caracterizam pela sua praticidade, haja vista (v.g.) que a capacidade tributária passiva independe mesmo da capacidade civil das pessoas, como estipula do art. 126, I do CTN. Todos nós já ouvimos "n" vezes falar sobre aquele suposto diálogo histórico (*non olet*) do Imperador Vespasiano com o seu filho a respeito da cobrança de tributo sobre as cloacas romanas.

A lei, e isso ficou muito claro na sustentação oral do eminente Procurador da Fazenda Nacional, dá toda a guarida à exigência fiscal em debate. Se ela é justa ou injusta, se tem disfunções tributárias, em termos de desenvolvimento, no que diz respeito a uma classe ou outra de contribuinte, esse é um problema a ser resolvido pelo legislador, em termos de política tributária.

O saudoso Professor Aliomar Baleeiro, Ministro do Supremo Tribunal Federal, referido por mais de uma vez nesta sessão, lembra, no seu livro "As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", que a economia, mesmo com as suas leis, precisa do Direito para fazer valer suas proposições. Mas o Direito não precisa da economia para fazer valer e ser eficaz uma proposição tributária não raro na contramão de um raciocínio econômico.

Veja-se um pequeno exemplo: paga imposto de renda quem, segundo o art. 43 CTN, quem obtém disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que, o rigor dos termos, seria o resultado depois dos custos e das despesas. Mas aquele que tem um filho num colégio particular, ou numa faculdade, que paga, digamos, R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por ano de mensalidades tem, portanto, R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) de despesa, que obviamente não será renda. Mas, a despeito disso, vem a lei e diz o seguinte: você só pode descontar R\$ 6.000,00 reais (seis mil reais) no seu imposto de renda. Ou seja, a pessoa vai pagar imposto de renda em cima de uma despesa de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais), que é um absurdo e ilógico, mas é a regra legal da qual não se pode fugir. É dizer, o Direito tributário não precisa da economia para fazer valer suas proposições. Essa é a filosofia que rege o Direito Tributário.

O voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, na minha modesta opinião, esgotou a matéria. Não precisaria agregar absolutamente nada, mas, para não ficar apenas no “de acordo”, permitam-me essas breves considerações. Já tinha tido acesso ao voto de S.Exa. no sistema e fiquei convencido do acerto da suja tese.

Há uma crítica muito comum essa Corte, por parte do observador externo, de que



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

muda muito a sua jurisprudência. Mas, como a jurisprudência é viva, não devemos ter receio de mudar esposar a melhor posição, tanto mais que no caso se estará retornando ao entendimento anterior. Aliás, e como foi lembrado nesta sessão, a exegese sufragada pelo Sr. Ministro Mauro Campbell Marques já era uma posição tradicional no Direito Tributário Brasileiro, inclusive sufragada por esta Corte. Sei que se trata de tema polêmico, mas o tributo é devido.

Senhor Presidente, para não me alongar, peço toda a vênua ao Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, com o seu voto extraordinário, e sua sensibilidade a toda prova, mas privilegiando esse aspecto legal e prático do Direito Tributário que nem sempre rende homenagem a uma lógica econômica, peço vênua a S. Excelência para acompanhar o voto divergente do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento aos embargos de divergência no recurso especial.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS
- "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E
OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO
PAULO FIESP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E
APLICATIVOS DE CONSTRUCAO CIVIL LTDA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)
INTERES. : LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS OTICOS E ESPORTIVOS
LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GERD WILLI ROTHMANN
MARCELO MIRANDA DOURADO FONTES ROSA
PAULO CESAR TEIXEIRA DUARTE FILHO E OUTRO(S)
CARLOS HENRIQUE MIRANDA DE CASTRO
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS,
SERVICOS E TURISMO - CNC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CÁCITO AUGUSTO FREITAS ESTEVES E OUTRO(S)
INTERES. : COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : RAMIRO HEISE
RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA E OUTRO(S)
INTERES. : PETITE MARIE QUIMICA FINA INDUSTRIA E COMERCIO
DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Sr. Presidente,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

embora tenham sido apresentados novos e respeitáveis elementos em favor da tese da 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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).

Destaco, ainda, 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, **peço vênia para divergir do brilhante voto do eminente Relator e assim negar provimento aos Embargos de Divergência.**

É como **voto.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.403.532 - SC (2014/0034746-0) EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO DE ORDEM. ATRIBUIÇÃO DO REGIME DE RECURSOS REPETITIVOS (543-C DO CPC) AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. INADEQUAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. VOTO VENCIDO.

1. Trata-se de questão de ordem submetida pela Primeira Seção à Corte Especial para a análise da possibilidade da atribuição do regime de recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC, ao recurso de embargos de divergência em recurso especial.

2. Os embargos de divergência (art. 546, I, do Código de Processo Civil), representam o recurso de pacificação interna da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso especial em julgados de Turma que diverjam do julgamento de outra Turma, Seção ou da Corte Especial.

3. O julgamento proferido nos embargos de divergência gera efeitos apenas entre as partes, mas serve indiscutivelmente como paradigma jurisprudencial sobre os temas neles enfrentados. O precedente firmado no recurso remete à pacificação da tese jurídica debatida e à necessidade de aplicação do entendimento em casos análogos, inclusive nos casos de recursos especiais repetitivos.

4. Por outro lado, é necessário ressaltar que, no atual sistema, os recursos especiais julgados sob o regime de repetitivos não tem aplicação vinculante aos demais órgãos do Judiciário.

5. Nesse contexto, não haveria modificação significativa apta a justificar a aplicação do regime de repetitivos aos embargos de divergência, na medida em que a tese continuará a não ter efeito vinculante, sobretudo ao STJ, órgão de cúpula do Poder Judiciário que tem a missão de dizer a última palavra em matéria de lei federal infraconstitucional em todo território nacional.

6. Ao lado disso, tem-se que a Lei 11.672/2008 veio a inserir o regime de repetitivos apenas ao recurso especial. Em outras palavras, não há permissivo legal para a aplicação do regime de repetitivos aos embargos de divergência. O art. 543-C, nesse particular, é expreso quanto à aplicação de mencionado regime ao recurso especial. É verdade que o art. 7º da Resolução 8/2008 do STJ permitiu a aplicação dos repetitivos ao recurso de agravo interposto contra a decisão que não admitir recurso especial. Tal permissão, contudo, decorre do art. 544, § 4.º, II, *b e c*, do CPC/73, eis que, nessas hipóteses, a própria legislação federal permite o julgamento do agravo e seu respectivo conhecimento para negar seguimento ou dar provimento ao próprio recurso especial. Em outros termos, o julgamento do recurso especial é suscetível de ser exercido em função do julgamento do agravo.

7. Diferentemente, a lei não estabelece tal possibilidade para os embargos de divergência. Como dito, tal recurso não se configura como continuação do julgamento do recurso especial. Este último tem por função uniformizar o julgamento da lei federal em todo território nacional, ao passo que os embargos de divergência têm a função de uniformizar a jurisprudência no âmbito do STJ.

8. A maior prova de que aos embargos de divergência não se aplica o regime de repetitivos pode ser extraída do Novo Código de Processo Civil, recentemente publicado como Lei 13.105/2015. O art. 1.036, do Novo Código de Processo Civil (NCPC) prescreve a possibilidade de julgamento de recursos especiais e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

extraordinários repetitivos. Segundo a literalidade do *caput* de aludido dispositivo legal, "*Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento...*". Não houve a menção aos embargos de divergência.

9. Por sua vez, os dispositivos que cuidam dos embargos de divergência do NCPC (arts. 1.043 e 1.044) também não tratam da aplicação do regime de repetitivos a essa modalidade recursal. Tais considerações permitem afirmar que, muito embora os embargos de divergência tenham sofrido inúmeras alterações com o advento do Novo Código de Processo Civil, a possibilidade de aplicação do regime de repetitivos a esse recurso não veio a ser considerada. Ou seja, o legislador de 2015 deu especial atenção a essa modalidade recursal e, ainda, aos sistemas de recursos repetitivos. Assim, é manifesto que não houve vontade do legislador inserir no NCPC a possibilidade de aplicação do regime de repetitivos aos embargos de divergência.

10. Ante o exposto, manifesto entendimento no sentido da impossibilidade de atribuição do regime de recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC, ao recurso de embargos de divergência em recurso especial.

VOTO-VENCIDO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

Preliminarmente, deve ser ressaltado que **não** estamos discutindo o cabimento de embargos de divergência em face de recurso especial representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC).

Entretanto, caso seja necessário a análise do tema, apresento breves considerações:

A problemática guarda específicas particularidades que merecem ser ponderadas.

O julgamento do recurso especial nos moldes do art. 543-C do Código de Processo Civil visa, entre outros objetivos, à pacificação do tema objeto da controvérsia e à efetiva aplicação do entendimento em processos de idêntica similitude jurídica. Não seria razoável admitir que esse julgamento, cercado de mecanismos que permitem amplo debate das partes e interessados para a consolidação da tese jurídica possa ser impugnado por meio de embargos de divergência .

Por outro lado, a interpretação dos dispositivos legais e regimentais (Arts. 546 do CPC e 266 do RISTJ) estabelece que os embargos de divergência somente são cabíveis em julgamentos de recursos especiais realizados por *Turmas*.

Nesse sentido, o entendimento pacífico desta Corte Superior ao proclamar "*que é manifestamente incabível a apresentação de embargos de divergência contra acórdão deste Tribunal, proferido em sede de embargos de divergência*" (*excerto da ementa dos EDv nos EDcl nos EREsp 1.096.074/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 31.5.2013*).

No âmbito do STJ (Resolução STJ 8/2008), o julgamento dos recursos especiais representativos da controvérsia é de competência das Seções e da Corte Especial, conforme a matéria e a abrangência da tese debatida no caso específico, inexistindo hipótese de julgamento de mérito da controvérsia pelas Turmas componentes deste Tribunal Superior.

Tais considerações, ainda que em uma análise superficial sobre o tema, remetem ao não cabimento dos embargos de divergência contra recurso especial representativo de controvérsia, pois não configuraria a indispensável hipótese de julgamento pelo órgão fracionário.

Portanto, não é possível admitir o cabimento de embargos de divergência em face de recurso especial julgado sob a sistemática de recursos repetitivos.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No caso concreto, a questão de ordem submetida pela Primeira Seção à Corte Especial trata de questão diversa, pois consiste na análise da possibilidade da atribuição do regime de recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC/73, ao recurso de embargos de divergência em recurso especial.

Os embargos de divergência (art. 546, I, do CPC/73), representam o recurso de pacificação interna da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso especial em julgados de Turma que diverjam do julgamento de outra Turma, Seção ou da Corte Especial.

Em tempos de necessária racionalização do sistema recursal brasileiro, é comum o questionamento pelos operadores do Direito a respeito da importância dos embargos de divergência nos Tribunais Superiores.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, constituem instrumento de suma importância para o cumprimento da sua missão constitucional, a pacificação da interpretação da legislação infraconstitucional brasileira.

Merecem especial atenção as palavras de Araken de Assis (**Manual dos Recursos**. 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 883):

“O rol dos recursos dispensáveis decerto não inclui os embargos de divergência. Ao contrário, tal meio de impugnação desempenha função relevante e imprescindível. Há que existir remédio para debelar a divergência intestina dos tribunais superiores. A incerteza da jurisprudência proveniente dos órgãos encarregados de uniformizar a interpretação e aplicação das normas constitucionais e federais repercute, qual efeito dominó, em todas as esferas da Justiça.

O mau uso dos embargos de divergência, segundo as estatísticas disponíveis, que indicam a rejeição da larga maioria por motivos inerentes à admissibilidade, não é problema que lhe seja específico. A interposição de recursos fadados ao desprovimento, por espírito de emulação, constitui fenômeno geral e muito mais intenso nas instâncias ordinárias.”

Entretanto, não é possível falar em uniformização de jurisprudência quando órgãos julgadores de um tribunal divergem sobre o mesmo tema. A instabilidade de decisões judiciais, com a aplicação de teses antagônicas para casos semelhantes, principalmente na esfera de atuação de uma corte uniformizadora, atinge diretamente o princípio da segurança jurídica.

A preservação da legislação federal infraconstitucional é corolário da estabilidade das decisões do Tribunal da Cidadania, sob o risco de transmitir interpretações difusas e desconexas que dificultem ou confundam os operadores do direito e à própria sociedade. A mensagem dirigida ao público alvo deve ser clara, direta e, preferencialmente, linear em seus comandos.

No entendimento de Athos Gusmão Carneiro (**Recurso Especial, agravos e agravo interno**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011, p. 142), a “*uniformidade das decisões dos tribunais e dos juízes é altamente conveniente à segurança jurídica e, pois, ao interesse público. Aos cidadãos e às pessoas jurídicas, postos em situação de conflito potencial ou efetivo, interessa saber, e muito, as consequências de determinadas condutas na vida pessoal e no âmbito dos negócios. A instabilidade na aplicação do direito é fator de indecisão, e conspira contra o progresso de uma comunidade*”.

Necessário lembrar que o julgamento proferido nos embargos de divergência gera efeitos apenas entre as partes, mas serve indiscutivelmente como paradigma jurisprudencial sobre os temas nele enfrentados. O precedente firmado no recurso remete à pacificação da tese jurídica debatida e à necessidade de aplicação do entendimento em casos análogos, inclusive nos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

casos de recursos especiais repetitivos que tratem do tema.

Nelson Nery Júnior e Rosa de Andrade Nery (*Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante*. 13ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 1.135) afirmam que as decisões dos Tribunais Superiores proferidas em embargos de divergência têm “duas eficácias subjetivas: a) quanto ao objeto litigioso (*Streitgegenstand*), a lide fixada pelo recorrente, as decisões vinculam e obrigam somente as partes entre as quais foi proferida, não beneficiando nem prejudicando terceiros (CPC 472); b) quanto à tese jurídica nelas fixada, as decisões fixam paradigmas para o futuro, que não vinculam nem obrigam terceiros, mas servem de parâmetro para juízes e tribunais decidirem, com implicação inclusive no juízo de admissibilidade de recurso (v.g., CPC 518 § 1.º e 557 caput) ou de remessa necessária (CPC 475 § 3.º), e até no juízo de mérito de recurso (v.g., CPC 557 § 1.º-A)”.

Por outro lado, é necessário ressaltar que, no atual sistema, os recursos especiais julgados sob o regime de repetitivos não tem aplicação vinculante aos demais órgãos do Judiciário.

Nesse contexto, não haveria modificação significativa apta a justificar a aplicação do regime de repetitivos aos embargos de divergência, na medida em que a tese continuará a não ter efeito vinculante, sobretudo ao STJ, órgão de cúpula do Poder Judiciário que tem a missão de dizer a última palavra em matéria de lei federal infraconstitucional em todo território nacional.

Ao lado disso, tem-se que a Lei 11.672/2008 veio a inserir o regime de repetitivos apenas ao recurso especial. Em outras palavras, não há permissivo legal para a aplicação do regime de repetitivos aos embargos de divergência. O art. 543-C, nesse particular, é expreso quanto à aplicação de mencionado regime ao recurso especial.

É verdade que o art. 7º da Resolução 8/2008 do STJ permitiu a aplicação dos repetitivos ao recurso de agravo interposto contra a decisão que não admitir recurso especial. Tal permissão, contudo, decorre do art. 544, § 4º, II, b e c, do CPC/73, eis que, nessas hipóteses, a própria legislação federal permite o julgamento do agravo e seu respectivo conhecimento para negar seguimento ou dar provimento ao próprio recurso especial. Em outros termos, o julgamento do recurso especial é suscetível de ser exercido em função do julgamento do agravo.

Diferentemente, a lei não estabelece tal possibilidade para os embargos de divergência. Como dito, tal recurso não se configura como continuação do julgamento do recurso especial. Este último tem por função uniformizar o julgamento da lei federal em todo território nacional, ao passo que os embargos de divergência têm a função de uniformizar a jurisprudência no âmbito do STJ.

A maior prova de que aos embargos de divergência não se aplica o regime de repetitivos pode ser extraída do Novo Código de Processo Civil, recentemente publicado como Lei 13.105/2015.

O art. 1.036, do Novo Código de Processo Civil (NCPC) prescreve a possibilidade de julgamento de recursos especiais e extraordinários repetitivos. Segundo a literalidade do *caput* de aludido dispositivo legal “Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento...”. Não houve a menção aos embargos de divergência.

Por sua vez, os dispositivos que cuidam dos embargos de divergência do NCPC (arts. 1.043 e 1.044) também não tratam da aplicação do regime de repetitivos a essa modalidade recursal.

Tais considerações permitem afirmar que, muito embora os embargos de divergência tenham sofrido inúmeras alterações com o advento do Novo Código de Processo Civil, a possibilidade de aplicação do regime de repetitivos a esse recurso não veio a ser considerada.

Efetivamente, os embargos de divergência foram alvo de diversas alterações no Novo Código de Processo Civil, Ou seja, o legislador de 2015 deu especial atenção a essa



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

modalidade recursal e, ainda, aos sistemas de recursos repetitivos. Assim, é manifesto que não houve vontade do legislador inserir no NCPC a possibilidade de aplicação do regime de repetitivos aos embargos de divergência.

Esses são os motivos em função dos quais se pode afirmar que o regime de recursos repetitivos é próprio dos recursos especiais e extraordinários, sendo insuscetíveis de aplicação ao recurso de embargos de divergência.

Ante o exposto, manifesto entendimento no sentido da impossibilidade de atribuição do regime de recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC/73, ao recurso de embargos de divergência em recurso especial.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2014/0034746-0 PROCESSO ELETRÔNICO EREsp 1.403.532 /
SC

Números Origem: 201303061470 50069526620124047201 50102503820124040000
SC-50069526620124047201 TRF4-50102503820124040000

PAUTA: 14/10/2015

JULGADO: 14/10/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : ATHLETIC INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS DE FISIOTERAPIA LTDA
ADVOGADOS : NILTON ANDRÉ SALES VIEIRA
LILIANE QUINTAS VIEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADO : MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E OUTRO(S)
INTERES. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO E OUTRO(S)
INTERES. : W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : BARBARA MELO CARNEIRO E OUTRO(S)
JESSICA MOREIRA BRITO
INTERES. : TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE
CONSTRUCAO CIVIL LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : MARCIO S. POLLET
ELIAS SAMPAIO FREIRE E OUTRO(S)
INTERES. : LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS OTICOS E ESPORTIVOS LTDA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GERD WILLI ROTHMANN
MARCELO MIRANDA DOURADO FONTES ROSA
PAULO CESAR TEIXEIRA DUARTE FILHO E OUTRO(S)
CARLOS HENRIQUE MIRANDA DE CASTRO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E
TURISMO - CNC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : CÁCITO AUGUSTO FREITAS ESTEVES E OUTRO(S)
INTERES. : COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : RAMIRO HEISE
RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA E OUTRO(S)
INTERES. : PETITE MARIE QUIMICA FINA INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS
QUIMICOS LTDA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA

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 EMBARGADA, e como "AMICI CURIAE" os Drs. ALEXANDRE POLETTI, pela ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS, CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO, pela FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP, HELENO TAVEIRA TORRES, pela FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO FIESP, BÁRBARA MELO CARNEIRO, pela W SUL LOGÍSTICA EM DUAS RODAS LTDA, ELIAS SAMPAIO FREIRE, pela TOYLAND COMERCIAL, DISTRIBUIDORA, TECIDOS E APLICATIVOS DE CONSTRUCAO CIVIL LTDA, GERD WILLI ROTHMANN, pela LUXOTTICA BRASIL PRODUTOS OTICOS E ESPORTIVOS LTDA, RODRIGO GAZZANA DE ALMEIDA, pela COMERCIAL DE FERRAGENS MILIUM LTDA, GUSTAVO DALLA VALLE B DA SILVA, pela PETITE MARIE QUIMICA FINA INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA e FERNANDO CESAR THAGO DE MELLO, pela CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO.

CERTIDÃO

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

"Retomado o julgamento, a Seção, por maioria, em questão de ordem, permitiu a renovação das sustentações orais das partes e admitiu as sustentações orais dos "amici curiae". No mérito, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa, negou provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, que lavrará o acórdão."

Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques a Sra. Ministra Assusete Magalhães e os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Olindo Menezes (que se declarou habilitado a votar) e Herman Benjamin.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.