



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

AMANDA DA SILVA FONSECA SERRA

**A INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS E O
PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL DO GATT**

**BRASÍLIA
JULHO 2021**



AMANDA DA SILVA FONSECA SERRA

**A INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS E O
PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL DO GATT**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para a conclusão da
graduação em Direito do IDP.

Orientador: Alberto de Medeiros Filho

**BRASÍLIA
JULHO 2021**



Amanda da Silva Fonseca Serra

A incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados e o princípio do tratamento nacional do GATT

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a conclusão da graduação em Direito do IDP.

Brasília, 6 julho de 2021.

Professor M.e Alberto de Medeiros Filho (IDP)
Orientador

Professor M.e Guilherme Cardoso Leite (IDP)
Membro da Banca Examinadora

M.e Flávio Eduardo Silva de Carvalho (membro convidado)
Membro da Banca Examinadora



AGRADECIMENTOS

Este trabalho é resultado da minha trajetória no meu segundo curso universitário. Após seis anos da conclusão da faculdade de Relações Internacionais, vi-me, novamente, estimulada a encarar a longa e desafiante jornada da graduação. A escolha do curso de Direito remontou a um desejo antigo, até então, encarado como algo improvável ou mesmo impossível. A rotina intensa de trabalho, sendo já ocupante de cargo efetivo na Administração Pública Federal, em muito me fez pensar sobre a minha capacidade de organizar meu tempo e conseguir concluir uma nova graduação.

Quase cinco anos se passaram da decisão que, para muitos, foi considerada como um ato de loucura e/ou coragem e chego agora ao final do curso de Direito no IDP. Impossível não lembrar dos momentos de desespero e cansaço extremos, mas também das vitórias, sorrisos e daquelas pessoas que estiveram ao meu lado e contribuíram de alguma forma para esta conquista.

Aos meus pais, Valéria e Mário, agradeço por terem me ensinado a valorizar a busca pelo conhecimento e por estarem sempre disponíveis a me acolher nos momentos de fraqueza. Vocês, juntamente com a minha irmã, Lívia, são minha maior inspiração e minha principal fonte de energia e estímulo para seguir lutando sempre pelos meus sonhos, sem que os desafios do caminho me façam fraquejar.

Ao meu esposo, Henrique, que apoiou minha decisão de iniciar o curso, mesmo sabendo que eu passaria mais de doze horas diárias fora de casa, naquele ano que seria nosso primeiro ano de casados. Foi ainda meu professor particular, tendo, por muitos momentos, voltado à condição de estudante de Direito, mesmo já tendo seu diploma. Hoje posso dizer com plena convicção que não teria conseguido sem você.

Por fim, não posso deixar de agradecer àqueles que estiveram literalmente do meu lado durante todo o caminho. Reclamamos juntos do cansaço, enlouquecemos com os artigos, vibramos a cada semestre vencido. Aos colegas do IDP, que viraram amigos, os meus mais sinceros agradecimentos. Vocês foram, por muitas vezes, o suporte necessário para que eu seguisse em frente, tendo tornado o processo todo muito mais leve e divertido.



RESUMO

O Recurso Extraordinário nº 946648/SC, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 2020, assentou a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre a revenda de produtos importados, ainda que estes não sejam submetidos a processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro. Antes de chegar ao Supremo Tribunal Federal, o tema foi objeto de diversas decisões no âmbito Superior Tribunal de Justiça, o qual, diante de reiterados pleitos julgou, em 2015, a matéria sob o rito dos recursos repetitivos. A jurisprudência sobre o tema reflete a ausência de consenso doutrinário sobre a matéria. Nesse contexto, o presente trabalho perpassa pela doutrina e pela jurisprudência, com vistas à delimitação das principais divergências suscitadas acerca da incidência do IPI sobre produtos importados, que culminaram com a apreciação da matéria pelo STF. Objetiva-se, com isso, testar a tese de que a conclusão pela constitucionalidade da incidência do referido tributo sobre a revenda dos produtos de procedência estrangeira, sem que estes sejam submetidos a novo processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro, pode ensejar tratamento menos benéfico aos referidos produtos, em relação àquele dispensado a seus similares nacionais. Após análise detida das razões de decidir que fundamentaram o julgamento do Recurso Extraordinário em questão, conclui-se que, sob o ponto de vista das empresas revendedoras situadas no Brasil, vislumbra-se situação em que os produtos importados suportariam carga tributária de IPI superior àquela suportada pelos produtos nacionais. Dessa forma, restaria violada a isonomia tributária e, no âmbito internacional, o princípio do tratamento nacional do GATT.

Palavras-chave: IPI. Produtos importados. Revenda. Tratamento nacional. GATT.



ABSTRACT

Extraordinary Appeal No. 946648/SC, reported by Minister Marco Aurélio, judged in 2020, recognized the constitutionality of the incidence of the Tax on Industrialized Products (IPI) on the resale of imported products, even if they are not subjected to any industrialization process after the customs clearance. Before reaching the Federal Supreme Court, the issue was the subject of several decisions at the Superior Court of Justice, which, in the face of repeated claims, ruled the matter under the rite of repetitive appeals. The jurisprudence on the subject reflects the absence of doctrinal consensus. In this context, this study goes through national doctrine and jurisprudence in order to identify the main arguments raised about the incidence of IPI on imported products, which culminated in the assessment of the matter by the STF. The objective is to test the thesis that the conclusion on the constitutionality of the incidence of the referred tax on the resale of foreign products, without them being submitted to a new industrialization process after customs clearance, may lead to less beneficial treatment to these products, in relation to the national ones. After analyzing the decision of the Extraordinary Appeal, this study concludes that, from the point of view of the reseller companies located in Brazil, imported products would bear a higher IPI tax burden than the one supported by domestic products. In this way, both tax equality and, at the international level, the principle of national treatment of the GATT, would be violated.

Keywords: IPI. Imported Products. Resale. National Treatment. GATT.



SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. A incidência do IPI sobre produtos importados e as normas que a regulamentam: o que a doutrina tem a dizer sobre o tema?.....	10
1.1. O IPI na Constituição Federal: delimitação da norma de competência.....	10
1.2. O IPI no Código Tributário Nacional: delimitação das hipóteses de incidência.....	12
1.3. Análise crítica da atuação do legislador infraconstitucional	14
2. A incidência do IPI sobre produtos importados e a isonomia tributária: o que a jurisprudência tem a dizer sobre o tema?	19
2.1. A jurisprudência do STJ acerca da incidência do IPI sobre produtos importados	19
2.1.1 Recurso Especial nº 1.385.952/SC, de 2013, julgado pela Segunda Turma do STJ20	
2.1.2 Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.749/PR, de 2014, julgados pela Primeira Seção do STJ	24
2.1.3 Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC, de 2015, julgados pela Primeira Seção do STJ	27
2.2. A jurisprudência do STF acerca da incidência do IPI sobre produtos importados: Recurso Extraordinário nº 946.648/SC	31
2.2.1 O princípio constitucional da isonomia tributária	33
2.2.2 Argumentos pela inconstitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados	34
2.2.3 Argumentos pela constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados	37
2.3 Análise crítica dos argumentos apresentados pelos ministros do STF, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC	41
3. A incidência do IPI sobre produtos importados e o princípio do tratamento nacional: o que o direito internacional tem a dizer sobre o tema?.....	44
3.1. O GATT e o pacto de tratamento não discriminatório	44
3.2. A decisão do RE 946.648/RS sob a perspectiva do princípio do tratamento nacional..	48
CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

INTRODUÇÃO

A sistemática legal de tributação dos bens importados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário, tendo sido reconhecida a repercussão geral do tema em razão de sua relevância econômica e social.

O Recurso Extraordinário (RE) nº 946648/SC (BRASIL, 2020), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, teve seu julgamento finalizado em 21 de agosto de 2020, tendo sido, por maioria dos votos (seis a quatro), firmada a seguinte tese: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Cumprе ressaltar ter restado vencido o voto do Ministro Relator, o qual dava provimento ao recurso para conferir aos artigos 46, inciso II, e 51, inciso II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) interpretação conforme a Constituição (BRASIL, 1988), tendo proposto a seguinte tese: "Não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na comercialização, considerado produto importado, que não é antecedida de atividade industrial".

Análise mais detida dos fundamentos da decisão revela a complexidade do tema, sendo esta reforçada pela ausência de consenso entre os ministros. Dentre os argumentos constantes do voto do relator, que acabara vencido, chama atenção a menção não somente aos dispositivos constitucionais alegadamente violados, mas à violação de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, decorrente da dinâmica de incidência do IPI sobre os produtos importados.

A controvérsia levada ao STF recaía sobre a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, tendo em vista o disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal. O referido dispositivo veda o tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e institui, portanto, o imperativo da isonomia tributária. A dita isonomia tributária encontra-se refletida em compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), hoje regido pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

Dentre os princípios basilares do referido Acordo figura o princípio do tratamento nacional, que veda a existência de tratamentos distintos para produtos nacionais e importados. Trata-se do "pacto de tratamento não discriminatório" aludido pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto (BRASIL, 2020, p. 20). O tema do presente Trabalho de Conclusão de Curso remete

à preocupação levantada pelo Ministro Relator do RE 946648/SC, no que diz respeito especificamente à compatibilização da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados com o princípio do tratamento nacional do GATT (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 1947).

O trabalho perpassa, portanto, pela doutrina e pela jurisprudência, com vistas à delimitação das principais divergências suscitadas acerca da incidência do IPI sobre produtos importados, que culminaram com a apreciação da matéria pelo STF. Além disso, buscar-se-á testar a tese de que a conclusão pela constitucionalidade da incidência do referido tributo sobre a revenda dos produtos de procedência estrangeira, sem que estes sejam submetidos a novo processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro, pode ensejar tratamento menos benéfico aos referidos produtos, em relação àquele dispensado a seus similares nacionais. Estar-se-ia diante, portanto, de violação ao princípio do tratamento nacional do GATT.

O primeiro capítulo busca identificar as principais disposições legais que regulamentam a incidência do IPI sobre os produtos importados e apresenta diferentes pontos de vista doutrinários acerca dessas disposições. Em seguida, o segundo capítulo apresenta histórico jurisprudencial acerca de controvérsias atinentes à incidência do IPI sobre produtos importados, conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Uma vez identificados os principais argumentos suscitados pelos ministros da referida Corte, passa-se, ainda no segundo capítulo, à apresentação e à análise crítica dos votos dos ministros do STF no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC. Finalmente, o terceiro e último capítulo busca delimitar o conteúdo do princípio do tratamento nacional do GATT, a fim de avaliar sua compatibilização com a tese final firmada pelo Supremo Tribunal Federal quanto da decisão do RE 946648/SC.

1. A incidência do IPI sobre produtos importados e as normas que a regulamentam: o que a doutrina tem a dizer sobre o tema?

1.1. O IPI na Constituição Federal: delimitação da norma de competência

A competência tributária diz respeito à competência outorgada aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir um tributo e advém da Constituição Federal. Esta consiste na mais importante fonte do Direito, uma vez que corresponde ao diploma legal máximo de um Estado. No caso do Direito brasileiro, a supremacia do direito constitucional em muito importa em termos de matéria tributária, já que o Sistema Tributário Nacional, juntamente com a própria delimitação do poder de tributar, encontra-se definido na Constituição Federal. A esse respeito, leciona Claudio Carneiro (2020, p. 144) que

a Constituição, em matéria tributária, tem algumas funções especiais: a) outorgar competência tributária aos entes federados; b) inaugurar as limitações constitucionais ao poder de tributar; c) enumerar exhaustivamente as espécies tributárias; d) prever as hipóteses de repartição de receita. (grifo nosso)

Diante disso, salienta o autor que a Constituição não cria tributo, mas outorga a competência tributária aos entes da Federação. Nesse sentido, a Constituição Federal atribui à União a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados. Trata-se de norma de competência que, conforme preconiza Edvaldo Brito (2013), prescreve as condições para que o ato de criação posterior seja válido e adquira força normativa.

Com vistas à compreensão do papel da norma de competência, importa mencionar a regra matriz de incidência tributária, de Paulo de Barros Carvalho (2004). Trata-se de importante instrumento com vistas à análise do fenômeno da incidência tributária. A regra matriz tem em sua estrutura elementos antecedentes e consequentes. Importam para a análise da regra da norma de competência os elementos antecedentes, os quais abarcam os critérios material, temporal e espacial, conforme classificação sugerida por Carvalho (2004). Os referidos elementos correspondem, no mundo jurídico, à parte da norma tributária que trata do fato que faz nascer a obrigação tributária.

Dos critérios citados surge a hipótese de incidência do tributo, que, por diversas ocasiões, mesmo em dispositivos legais, é tratada como sinônimo do fato gerador, sendo este, na verdade, a concretização da hipótese de incidência no mundo dos fatos. O critério material diz respeito à própria tipificação da hipótese de incidência. Abarca, portanto, o objeto ou o

verbo que a define. O critério temporal, por sua vez, determina o momento em que a hipótese de incidência de fato ocorre. O critério espacial, por fim, diz respeito ao espaço físico em que deve ocorrer a hipótese de incidência para que esta, de fato, enseje o surgimento da obrigação tributária.

A norma de competência define, nas palavras de Edvaldo Brito (2013), ao menos três condições para o ato que instituirá o tributo: i. definição da pessoa qualificada para realizar o ato de criação; ii. descrição do procedimento de criação; iii. delimitação da matéria, ou seja, do objeto da regra que há de ser criada. Isso posto, caberá à legislação infraconstitucional proceder ao detalhamento dos demais elementos antecedentes da norma tributária, devendo, para tanto, se ater ao que dispõe a norma de competência que lhe deu ensejo.

No caso do IPI, a norma de competência define como objeto do tributo os produtos industrializados. Assim dispõe o art. 153, inciso IV, da Constituição. Este, contudo, não é suficiente para delimitar a norma de competência ora discutida. Adquire relevância, nesse contexto, o §3º, inciso II, do artigo em comento, que, ao definir a não-cumulatividade, trata da compensação de créditos em cada operação. A leitura conjunta dos dispositivos citados leva ao termo “operação com produtos industrializados”. Quanto a isso, Brito (2013) é bastante taxativo ao determinar que o referido termo somente pode se referir ao ato industrial, uma vez que o produto industrializado não existiria sem ele. O autor esclarece que a Constituição Federal busca alcançar não o referido ato, mas o produto resultante do ato industrial. Entretanto, como se verá adiante, há controvérsias relevantes acerca do alcance do termo “operação com produtos industrializados”, se de fato corresponderia ao ato de industrializar, ou se abarcaria negócios jurídicos cujo objeto seriam os produtos industrializados.

Nesse contexto, ao detalhar os elementos antecedentes da hipótese de incidência do IPI, o Código Tributário Nacional buscou detalhar o que viria a ser o processo de industrialização, tendo, adicionalmente, indicado sujeitos equiparados ao industrial. Ao fazê-lo, delimitou diferentes hipóteses de incidência para o tributo, dando ensejo a diversas controvérsias no que tange à adequação das regras aplicáveis ao IPI com relação à norma de competência correspondente, extraída diretamente do texto constitucional.

A incidência do tributo sobre produtos importados, ainda que não sejam submetidos a qualquer procedimento de industrialização no Brasil, assume centralidade nas controvérsias judiciais suscitadas acerca do IPI, sendo, portanto, necessária a análise das diferentes hipóteses de incidência do referido tributo nos termos da legislação infraconstitucional.

1.2. O IPI no Código Tributário Nacional: delimitação das hipóteses de incidência

Conforme preconiza o art. 146, inciso III, da Constituição Federal, caberá à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária e, quanto aos impostos, definir o fator gerador, a base de cálculo e os contribuintes. Nesse sentido, tendo sido recepcionado no ordenamento jurídico atual como lei complementar, o CTN se incumbe de detalhar as hipóteses de incidência do IPI, sendo estas tratadas na legislação como sinônimo de fator gerador.

Atendendo ao comando constitucional, o Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966) define, em seu art. 46, a hipótese de incidência do referido imposto, *in verbis*:

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.

Importa mencionar a definição de produto industrializado constante do parágrafo único do artigo supracitado, que acaba por dar concretude ao comando constitucional. A norma de competência se limita a determinar a instituição de imposto sobre produtos industrializados, sendo, entretanto, imprescindível que se saiba o que de fato são esses produtos.

Com relação às hipóteses de incidência (fato gerador) listadas no art. 46, percebe-se que os incisos se referem ao elemento temporal de cada hipótese. Estes elencam momentos distintos em que o produto industrializado estará sujeito ao IPI, restando clara a intenção de que o referido tributo incida não somente sobre produtos fabricados no Brasil, mas também sobre produtos importados.

Isso posto, com vistas a melhor compreensão das hipóteses acima enumeradas, cabe ainda citar a definição dos contribuintes do IPI, nos termos do art. 51 do CTN (BRASIL, 1966):

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.

Como se vê, além do industrial, outros sujeitos são apontados como contribuintes do IPI, não sendo estes necessariamente coincidentes com o agente que realizou a industrialização do produto. Destaca-se, novamente, a presença do importador, que se justifica pela hipótese de incidência definida no art. 46, inciso I, que diz respeito ao desembaraço aduaneiro de produto industrializado de procedência estrangeira.

Ainda quanto ao importador, importa salientar a previsão contida no art. 46, inciso II, que deve ser lida em conjunto com o parágrafo único do art. 51 supramencionado. Ao prever a incidência do tributo sobre a saída do produto industrializado do estabelecimento de todos os contribuintes citados no art. 51, a norma definidora do fato gerador do tributo agrega hipótese adicional de incidência do IPI no que tange ao importador. Com efeito, a leitura conjunta dos dispositivos permite concluir que restará configurada a hipótese de incidência do tributo tanto no momento do desembaraço aduaneiro do produto industrializado importador, como na saída do referido produto do estabelecimento do importador.

A esse respeito, cumpre mencionar previsão contida no art. 9 do Decreto nº 7.212 (BRASIL, 2010), que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI. De acordo com o inciso I do referido artigo: “Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial: I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos”.

O dispositivo citado estaria amparado pela Lei nº 4.502 (BRASIL, 1964), que trata do Imposto de Consumo. Ainda que seja possível encontrar, na doutrina e na jurisprudência, argumentos de que o IPI corresponderia ao próprio Imposto de Consumo sob nova denominação, autores como Edvaldo Brito (2013) defendem que a referida lei não teria sido recepcionada pelo ordenamento inaugurado pela Constituição de 1988, por ser uma lei sobre imposto de consumo e não sobre produtos industrializados. Isso não obstante, cumpre mencionar que, nos termos do art. 1º da Lei nº 4.502, de 1964, o Imposto de Consumo incidia sobre produtos industrializados.

Ademais, os incisos I e II do art. 2º da lei em comento se preocuparam em diferenciar as hipóteses de incidência do tributo, de acordo com a origem do produto. Dessa forma, definiu ser o desembaraço aduaneiro, quanto a produtos de procedência estrangeira, ou a saída do respectivo estabelecimento produtor, quanto aos de produção nacional.

Ocorre que o legislador, ao tratar do IPI no âmbito do Código Tributário Nacional, não replicou a mesma lógica atinente ao Imposto de Consumo, não havendo, nos termos do referido diploma legal, clara distinção de tratamento a ser dispensado a produtos de procedência estrangeira ou produzidos nacionalmente.

Nesse contexto, da forma como se apresentam, as hipóteses de incidência do IPI ensejam diferentes entendimentos quanto a sua adequação à norma de competência extraída da Constituição Federal. Como se vê, a incidência do tributo sobre produtos importados pode ocorrer tanto no momento do desembarço, como no momento da saída do estabelecimento do importador, de forma que a doutrina se divide quanto à interpretação das regras estabelecidas no CTN.

1.3. Análise crítica da atuação do legislador infraconstitucional

Ao comentar os dispositivos do CTN que tratam do IPI, mais especificamente, aqueles que tratam da incidência do tributo sobre produtos de procedência estrangeira, Edvaldo Brito (2013) apresenta visão bastante crítica à atuação do legislador infraconstitucional. Ao começar pela hipótese de incidência do IPI sobre o desembarço aduaneiro de produtos industrializados, o autor afirma haver desde já incompatibilidade entre a referida hipótese e a norma de competência de natureza constitucional.

Quanto ao inciso I do art. 46 do CTN, o autor assevera que o legislador infraconstitucional estabeleceu elemento material inexistente na discriminação das normas de competência contidas na Constituição. Ressalta, a esse respeito, não haver qualquer previsão acerca de imposto incidente sobre o desembarço aduaneiro. Dessa forma, o ato industrial somente poderia referir-se a ato praticado no território brasileiro.

A controvérsia acerca da incidência de IPI sobre o desembarço aduaneiro de produtos importados perpassa pelo princípio da territorialidade tributária. Alberto Xavier (2010, apud BRITO, 2013) descreve o referido princípio sob diferentes prismas, dos quais se destaca a territorialidade, tanto em sentido material, como em sentido formal. No sentido material, refere-se a situações tributárias internacionais abrangidas por leis fiscais internas, desde que se configurem elementos de conexão com o território do país responsável pela tributação. Já no sentido formal, assevera-se que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coercitiva no território da ordem jurídica em que se integram.

Com base nessas acepções, Edvaldo Brito (2013) argumenta que, sob o prisma do sentido material do princípio da territorialidade, fatos ocorridos no exterior somente poderão ser alcançados por lei local, caso haja conexão com o território brasileiro. No caso do IPI, contudo, inexistiria qualquer elemento de conexão. O imposto incide sobre produtos industrializados, ou seja, sobre o resultado de uma operação de industrialização que tenha ocorrido no território brasileiro. A materialidade da hipótese do fato gerador não poderia, segundo essa lógica, ocorrer no exterior.

Nesse mesmo sentido, sob o ponto de vista formal da territorialidade, as leis tributárias somente seriam suscetíveis à execução coercitiva no Brasil, caso a hipótese fática do fato gerador ocorresse em território nacional. No caso da incidência do IPI sobre o desembaraço aduaneiro, o produto já chega no Brasil pronto para consumo no país, e não pronto para ser industrializado.

Pelo exposto, Brito (2013) conclui pela incompatibilidade da incidência do IPI sobre o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados com o princípio da territorialidade e com o próprio ordenamento jurídico brasileiro.

A visão expressa pelo referido autor não é unânime. Alguns autores defendem que o próprio princípio da territorialidade admite relativizações, de forma que a noção de elementos de conexão tende a ser ampliada. Heleno Taveira Torres (2003) destaca o princípio da universalidade, segundo o qual não seria mais necessário que a hipótese do fato gerador esteja ligada ao território nacional, bastando que haja algum critério de conexão com o Estado. Os critérios de conexão abarcariam aspectos pessoais e reais, dentre os quais figuram aspectos como local de pagamento e pertença econômica. De acordo com essa visão, o princípio da territorialidade deixa de ser um limite à soberania tributária, não sendo, portanto, fundamento válido para se afastar a possibilidade de incidência do IPI sobre a importação de produtos industrializados.

Uma vez relativizada a noção de territorialidade do direito tributário, surgem diferentes fundamentos, com vistas a validar a adequação da incidência do IPI sobre o desembaraço aduaneiro do produto estrangeiro industrializado com a norma de competência correspondente. Alguns autores consideram que a materialidade do IPI abarca a tributação da operação com produtos industrializados em etapa posterior ao ato de industrializar. Nesse sentido, o CTN se incumbiria de definir o aspecto temporal de tais operações, sendo, portanto, adequado prever a incidência do tributo no momento do desembaraço, sendo este o momento posterior à

industrialização do produto no exterior. Com base nesses preceitos, Mizabel Derzi (BALEEIRO, 2013) trata da nacionalização do produto estrangeiro, sendo esta necessária para que o referido produto seja levado a situação equivalente à de seu similar nacional, em termos de tributação.

Nesse mesmo sentido, Eduardo Bottallo (2009) considera que ao recolher o IPI no momento do desembaraço aduaneiro do produto industrializado, o importador equipara-se ao industrial, nos termos do art. 50, inciso II, do CTN. A esse respeito, salienta o autor que a equiparação corresponde a técnica legislativa que visa a igualar situações distintas, que apresentam, contudo, pontos de identificação entre si. Nesse interim, o industrial e o comerciante-importador recolhem o IPI, em igualdade de condições ao procederem à internalização de produtos industrializados no Brasil.

Considera-se, portanto, que a incidência do IPI sobre o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados serve ao propósito último de conferir isonomia ao produto estrangeiro em relação aos produtos fabricados no Brasil, uma vez que estes últimos estão sujeitos à tributação. Nesse sentido, Misabel Derzi (BALEEIRO, 2013) assevera que a incidência do IPI no desembaraço de produtos importados configura fenômeno necessário de isonomia e de equidade.

Ainda com relação às hipóteses de incidência do IPI, nos termos do art. 46, inciso II, do CTN, tem-se a saída de produtos industrializados de estabelecimentos equiparados a industriais, dentre os quais figuram os importadores. Mais uma vez, é possível identificar diversas críticas por parte da doutrina quanto à norma em questão. Edvaldo Brito (2013) enumera ao menos dois problemas, os quais chama de “defeitos jurídicos”, inerentes à hipótese de incidência ora discutida.

Primeiramente, o autor argumenta que, da forma como está posto, o aspecto temporal representado pela saída do produto do estabelecimento é tratado erroneamente como aspecto definidor da concretização da hipótese de incidência. Em segundo lugar, critica o fato de o elemento subjetivo (sujeito passivo) ser tratado como parte do conceito de elemento material. Adicionalmente, o autor reitera a delimitação da norma constitucional de competência, que remete ao produto industrializado e não à sua saída de determinado local. Quanto ao contribuinte, Brito (2013) também tece críticas. O autor salienta que o importador, assim como outros estabelecimentos equiparados ao industrial, não possui relação direta com o fato gerador, por não ser praticante do ato industrial.

Adicionalmente, Eduardo Botallo (2009) assevera que, uma vez internalizados os produtos industrializados, não restam quaisquer semelhanças entre as operações do comerciante-importador com aquelas próprias do industrial, caso aquele não submeta os referidos produtos a novo processo de industrialização. Ainda segundo o autor, a disponibilização dos produtos no mercado brasileiro se dá pelo desembaraço aduaneiro e não por sua revenda. Dessa forma, não estariam reunidos os requisitos mínimos para a equiparação, único fenômeno jurídico capaz de viabilizar a incidência do IPI sobre atividades desempenhadas por contribuinte que não se confunde com o industrial. Conclui, portanto, o autor que (BOTALLO, 2009, p. 24):

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

Visões como a de Eduardo Botallo (2009) levam a conclusões como a de que a incidência do IPI sobre a revenda de produtos industrializados representaria bitributação ou *bis in idem*. A ausência de procedimento de nova industrialização pelo importador faria com que o referido tributo invadisse a seara de outros tributos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, conforme alerta Roberto Vieira. De acordo com o referido autor (VIEIRA, 2013, p. 71)

O legislador da União, ao lançar mão do recurso ficcional, fere os limites da competência que lhe foi outorgada, viola a discriminação constitucional de competências e não só alarga, de forma não autorizada, a própria competência, mas, pior do que isso, invade despuadoradamente competência alheia.

Como se vê, ainda que divirjam quanto à adequação da incidência do IPI sobre o desembaraço aduaneiro das mercadorias estrangeiras, os autores citados tecem críticas à segunda incidência do tributo, no momento da revenda do produto, sem que este seja submetido a novo processo de industrialização. Alegam desde a ausência de conexão entre o importador e o fato gerador do tributo até a existência de *bis in idem* ou bitributação.

O que viria a ser quase um consenso doutrinário é rompido pela visão dissonante, expressa pelo professor Heleno Torres (2018), que defende a adequação da incidência do tributo também no momento de sua revenda pelo importador, sem que haja qualquer violação à norma de competência extraída da Constituição. O autor remete ao processo de “nacionalização” do produto estrangeiro, o qual não se limitaria ao seu desembaraço aduaneiro, de forma que a

revenda do produto importado integraria etapa autônoma, que, uma vez conjugada como o desembaraço aduaneiro anterior do produto industrializado, ensejaria a incidência do IPI, sendo o importador equiparado com o estabelecimento industrial.

Torres (2018) salienta ainda a não cumulatividade do IPI. Trata-se de tributo de natureza indireta, de forma que o contribuinte de direito não se confunde com o contribuinte de fato. Esse tipo de tributo permite a repercussão tributária, com base na qual o encargo do tributo é repassado para a etapa subsequente da cadeia. A esse respeito, Carneiro (2020) sintetiza a ideia de não cumulatividade no sistema débito/crédito, típico dos tributos indiretos. Por meio do referido sistema, os valores de IPI incidentes sobre insumos adquiridos são contabilizados como créditos e são, posteriormente, compensados no momento da alienação do produto final. Periodicamente, realiza-se fechamento dos débitos e créditos, para o efetivo recolhimento aos cofres públicos. Caso os créditos excedam os débitos, a diferença pode ser compensada posteriormente, podendo haver ressarcimento ao contribuinte, desde que atendidas determinadas condições.

No caso dos produtos industrializados importados, ao recolher o IPI no momento do desembaraço aduaneiro, o importador acumula créditos do tributo, que serão compensados caso os produtos sejam revendidos, cabendo o recolhimento, no momento da revenda, somente do valor residual incidente sobre a diferença entre o valor da revenda do produto e seu valor de aquisição do fornecedor estrangeiro.

Tendo em vista a não cumulatividade, considera-se que o desembaraço aduaneiro e a saída do produto importado do estabelecimento do importador, por meio de sua revenda, representam hipóteses autônomas de incidência, não sendo cabível a argumentação quanto existência de *bis in idem*. Ao contrário, somente por meio da tributação também do produto revendido, o produto importador alcançaria condições isonômicas em relação ao produto industrializado e levado ao consumo no Brasil. Nas palavras de Heleno Torres (2018):

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

Como se vê, a incidência do IPI sobre produtos importados detém guarida na legislação infraconstitucional, especialmente no Código Tributário Nacional. A norma de competência,

extraída da Constituição Federal, não prevê expressamente essa hipótese, de forma que a doutrina se divide quanto à adequação entre o que dispõe o CTN e o comando constitucional para que seja instituído pela União imposto sobre produtos industrializados. Nesse contexto, as controvérsias sobre a matéria chegaram aos tribunais superiores, sendo, portanto, relevante se avaliar a evolução da jurisprudência sobre a matéria.

2. A incidência do IPI sobre produtos importados e a isonomia tributária: o que a jurisprudência tem a dizer sobre o tema?

Com vistas ao levantamento da jurisprudência acerca da incidência do IPI sobre produtos industrializados, fez-se necessário recorte temporal, além de delimitação do órgão julgador que se pretende analisar. A temática da isonomia tributária remete à constitucionalidade do tema, o que indica a necessidade de busca pelo histórico de decisões no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Entretanto, da análise dos votos nos Ministros do STF no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648, de 2020, cujo detalhamento será apresentado em tópico apartado do presente trabalho, constatou-se haver histórico de decisões acerca da matéria também no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda que parta de parâmetro de legalidade, com base no que dispõe o Código Tributário Nacional, a jurisprudência do STJ revela elementos relevantes acerca da dinâmica de tributação do IPI, os quais auxiliam na compreensão dos fundamentos aduzidos na jurisprudência mais recente sobre o tema no âmbito do STF. Não por outra razão, constam dos votos dos Ministros da Suprema Corte, proferidos no âmbito da decisão que assentou o entendimento mais recente acerca da matéria, diversas menções às razões de decidir de precedentes do STJ. Nesse ínterim, o item a seguir traça breve histórico acerca das divergências jurisprudenciais que marcaram o tratamento da matéria no âmbito do STJ.

2.1. A jurisprudência do STJ acerca da incidência do IPI sobre produtos importados

Inicialmente, buscou-se identificar decisões acerca da incidência do IPI sobre produtos importados no âmbito do STJ. Constatou-se, a esse respeito, a existência de divergências relevantes, que culminaram na apreciação da matéria sob o rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do já revogado Código de Processo Civil (BRASIL, 1973).

Antes de adentrar nos fundamentos da decisão dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.403.532-SC (BRASIL, 2015), que colocou fim, ao menos no âmbito do

STJ, à discussão jurisprudencial acerca do tema, buscaram-se decisões da Corte que ilustrassem as divergências em questão. Salienta-se, a esse respeito, que o julgamento sob o rito de recursos repetitivos se deu no âmbito de embargos de divergência, interpostos perante a Primeira Seção do STJ, tendo sido identificadas controvérsias relevantes entre precedentes das Primeira e Segunda Turmas do tribunal. Antes de seu julgamento, contudo, a matéria já havia sido levada à Corte sob a forma de embargos de divergência, tendo a posição adotada contrariado o que, para muitos, representava a posição dominante à época.

Nesse sentido, buscar-se-á traçar breve histórico das idas e vindas da jurisprudência do STJ acerca da legalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados. Pretende-se, com isso, identificar os principais argumentos suscitados pelos ministros, com vistas a se delimitar o pano de fundo jurisprudencial do julgamento do Recurso Extraordinário nº 946.648, de 2020, que sedimentou o entendimento pela constitucionalidade da matéria.

Dessa forma, apresentar-se-ão a seguir: (i) o entendimento prevalecente na Segunda Turma do STJ, consubstanciado pelo Recurso Especial nº 1.385.952/SC (BRASIL, 2013b); (ii) o entendimento prevalecente na Primeira Turma do STJ, consubstanciado pelo Recurso Especial nº 841.269/BA (BRASIL, 2006), reforçado pela decisão dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.749/PR (BRASIL, 2014); e (iii) a definição do entendimento da Primeira Seção do STJ, formada pelas Primeira e Segunda Turmas, por meio do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC (BRASIL, 2015), sob o rito dos recursos repetitivos.

2.1.1 Recurso Especial nº 1.385.952/SC, de 2013, julgado pela Segunda Turma do STJ

O Recurso Especial nº 1.385.952/SC, de 2013, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, indeferiu pleito de empresa importadora que buscava obter declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que lhe obrigasse a recolher o IPI quando da revenda para o mercado nacional de produtos importados, sob o fundamento de que a incidência do referido tributo já teria se dado quando do desembaraço aduaneiro, não tendo este sido sujeito a novo processo de industrialização entre a importação e a revenda.

Dentre as razões de decidir suscitadas, o Relator defendeu que do fato de o nome do tributo remeter a produto industrializado não decorreria a necessidade de que este tivesse sido submetido a um imediato processo de industrialização. Ao contrário, este poderia ter ocorrido em determinado momento do passado, sendo necessária para a configuração de alguma das

hipóteses de incidência previstas na legislação, dentre as quais figura a saída do estabelecimento industrial. Essa visão se contrapõe ao já mencionado entendimento adotado por autores como Edvaldo Brito (2013), que defende que o imposto incide sobre produtos industrializados, ou seja, sobre o resultado de uma operação de industrialização que tenha ocorrido no território brasileiro.

Conforme exposto anteriormente, não há consenso nem mesmo na doutrina acerca da adequação das hipóteses de incidência do IPI previstas no Código Tributário Nacional. Nesse sentido, com vistas a fundamentar seu entendimento acerca da matéria, o Ministro Mauro Campbell Marques citou Ricardo Lobo Torres (2007, p. 174 apud BRASIL, 2013b), cuja visão se contrapõe às críticas de Edvaldo Brito (2013), conforme resta claro de trecho extraído de uma de suas obras: “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”.

Ao comentar o posicionamento do referido autor, o Ministro Relator chamou a atenção para os limites do exame da matéria pelo STJ, cuja atuação deve se pautar pela análise da legalidade do tema, tendo em vista o que dispõe a legislação infraconstitucional aplicável.

Nesse contexto, o posicionamento do ministro se pautou em interpretação literal dos dispositivos legais que tratam das hipóteses de incidência do IPI, tendo concluído que se trata de hipóteses alternativas e independentes. Dessa forma, no que tange ao produto importado, estas, segundo defendeu o Ministro Mauro Campbell, podem se concretizar tanto no momento do desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 46, inciso I, do CTN, como no momento da saída do produto do estabelecimento comercial do importador, conforme previsto no inciso II do referido artigo. Salientou-se, ainda a esse respeito, a previsão constante do art. 51 do mencionado diploma legal, que, em seu parágrafo único, indica o estabelecimento de importador como contribuinte autônomo do IPI.

Pelo exposto, concluiu-se, quanto à incidência do IPI sobre produtos importados, não se caracterizar o *bis in idem* ou situação de bitributação, uma vez que a lei prevê duas hipóteses de incidência distintas. A esse respeito, acrescentou o Ministro Relator que a primeira tributação, no momento do desembaraço aduaneiro, recai sobre o preço de venda da empresa estrangeira, enquanto a segunda, no momento da saída do produto industrializado do estabelecimento importador, recai sobre o preço de revenda, o qual inclui a margem de lucro da empresa brasileira importadora.

Nesse sentido, a dinâmica de tributação do IPI sobre produtos importados não oneraria a cadeia além do razoável. A incidência do imposto no momento do desembaraço aduaneiro decorreria do próprio princípio da territorialidade, que impede a caracterização do produtor estrangeiro como contribuinte do tributo, o que coloca o importador na condição de contribuinte de fato e de direito. Este, por força da natureza não cumulativa do imposto, acumula então crédito do valor pago no momento do desembaraço aduaneiro, que será, posteriormente, abatido do valor devido no momento da saída do produto de seu estabelecimento, mantendo-se, dessa forma, a tributação apenas sobre o valor agregado.

Em contraposição ao entendimento descrito, citaram-se notáveis doutrinadores que defenderiam a tese da existência de hipóteses de incidência alternativas, dentre quais se destacaria Aliomar Baleeiro (2013), o qual considera ter havido falha técnica do legislador, ao invocar o parágrafo único de art. 51, que define os contribuintes autônomos do IPI, dentre os quais figura o importador, nos termos do art. 46, inciso II do CTN.

Segundo defendeu o Ministro Mauro Campbell Marques, contudo, não seria possível afastar a letra da lei por mera invocação de impropriedade técnica. Reitera-se, a esse respeito, que ao reconhecer a legalidade das hipóteses de incidência do IPI sobre produtos importados, a decisão partiu da literalidade do que dispõe o Código Tributário Nacional. Este, segundo defendeu o Ministro Relator, define dois fatos geradores distintos para a incidência do tributo sobre os produtos de procedência estrangeira, não sendo possível se falar, portanto, em bitributação.

A Segunda Turma, por unanimidade, deu provimento à pretensão recursal nos termos do voto do Ministro Mauro Campbell Marques e assentou precedente no sentido da ausência de qualquer ilegalidade na incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, conforme ementa a seguir reproduzida (BRASIL, 2013b):

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes. 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos

importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. 3. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 4. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado em abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. 5. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006 6. Recurso especial parcialmente provido.

Considerou-se, nesse contexto, como superado o precedente firmado pela Primeira Turma em 2006, no âmbito do Recurso Especial nº 841.269/BA (BRASIL, 2006), de relatoria do Ministro Francisco Falcão, cujo ementa reproduz-se a seguir:

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

No referido precedente, a Primeira Turma do STJ determinou haver hipóteses alternativas de incidência do IPI sobre produtos importados, de forma que a hipótese aduzida no inciso II do artigo 46 do CTN, relativa à saída do produto do estabelecimento a que se refere o art.51, parágrafo 51, do mesmo diploma legal, não atingiria a hipótese prevista no inciso I do mesmo artigo 46, específica para o produto importado.

2.1.2 Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.749/PR, de 2014, julgados pela Primeira Seção do STJ

Ainda em 2013, após o julgamento do Recurso Especial nº 1.385.952/SC, a matéria foi novamente objeto de decisão pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Especial nº 1.411.749/PR, tendo sido suscitada a existência de divergência jurisprudencial na referida Corte. O recurso foi indeferido por decisão monocrática do Ministro Relator Humberto Martins da Segunda Turma, por contrariar, em seu entendimento, jurisprudência dominante do referido tribunal. Na referida decisão, o Ministro Humberto Martins reproduziu as razões de decidir do precedente anterior do STJ, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, tendo salientado que entendimento contrário, veiculado no Recurso Especial nº 841.269/BA, de 2006, estaria superado.

A decisão monocrática em comento foi levada à apreciação do colegiado da Segunda Turma do STJ, que manteve, a princípio, o entendimento firmado no âmbito do Recurso Especial nº 1.385.952/SC, pela legalidade das hipóteses de incidência do IPI sobre produtos importados, conforme ementa a seguir apresentada (BRASIL, 2013a):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTADOR COMERCIANTE. FATOS GERADORES. DESEMBARAÇO ADUANEIRO E SAÍDA DO ESTABELECIMENTO COMERCIANTE. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. No julgamento do REsp 1385952/SC, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 11.9.2013, firmou-se 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. 4, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN".

2. Precedente no mesmo sentido: Resp 1.393.102/SC, Rei. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3.9.2013, DJe 11.9.2013.

Agravo regimental improvido.

Pelo exposto, resta clara a divergência jurisprudencial entre o entendimento adotado pela Segunda Turma do STJ, consubstanciado pelas decisões dos Recursos Especiais nºs 1.385.952/SC e 1.411.749/PR, ambas de 2013, e o entendimento da Primeira Turma do STJ, consubstanciado no já citado Recurso Especial nº 841.269/BA, julgado em 2006.

Nesse contexto, foram opostos embargos de divergência, com vistas à uniformização da jurisprudência da Primeira Seção do STJ, no tocante à incidência ou não do IPI sobre a revenda de produtos importados, a despeito da existência de novo procedimento de industrialização após o desembaraço aduaneiro dos referidos produtos.

O Ministro Relator Sérgio Kukina, em seu voto, defendeu a literalidade do art. 46 do CTN, o qual, segundo seu entendimento, prevê hipóteses distintas de incidência do IPI sobre produtos importador, sendo a primeira delas o momento do desembaraço aduaneiro do produto (inciso I), em que o importador se sujeita à exação como sujeito passivo. Posteriormente, hipótese igualmente válida diz respeito à saída do referido produto do estabelecimento do importador (inciso II), na qual este figura novamente como sujeito passivo, desta vez na qualidade de contribuinte autônomo, nos termos do art. 51, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

O Ministro Sérgio Kukina salientou ainda em seu voto que o objeto material do tributo seria a operação que tem por objeto o produto industrializado, e não a industrialização em si. Dessa forma, a ausência de industrialização do produto importado não seria argumento suficiente para afastar a incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados.

Salienta-se, contudo, que no julgamento dos embargos de divergência em comento, o Ministro Relator restou vencido, tendo prevalecido entendimento de que o IPI não deveria incidir sobre a revenda de produtos importados, a não ser que estes tenham sido submetidos a nova industrialização após o desembaraço aduaneiro.

Não consiste em objetivo do presente trabalho o detalhamento de cada um dos argumentos suscitados pelos ministros na decisão citada. Importa, tão somente, a identificação das principais linhas argumentativas que permeiam as controvérsias acerca da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados na jurisprudência sobre o tema, uma vez que estas auxiliam para a compreensão da posição adotada mais recentemente no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Em sentido contrário ao que defendeu o Ministro Relator dos embargos de divergência ora analisados, o Ministro Ari Pargendler, ao inaugurar a controvérsia que acabou por definir a decisão final dos referidos embargos, defendeu entendimento de que a norma do parágrafo único do art. 46 do CTN constituiria a essência do fato gerador do IPI. O dispositivo em comento (BRASIL, 1973) define o processo de industrialização como “qualquer operação que modifique a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe o produto para o consumo”.

Dessa forma, não se poderia atribuir a incidência do IPI a cada acréscimo embutido nos diferentes estágios da circulação de produtos industrializados, de forma que as hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 46 do CTN seriam excludentes, salvo se o importador, após o desembaraço aduaneiro do produto o submetesse a nova industrialização.

Adicionalmente, cumpre mencionar que, da análise da decisão dos embargos de divergência opostos perante a Primeira Seção do STJ, identificaram-se argumentos que extrapolam a literalidade do que dispõe o Código Tributário Nacional, tendo sido suscitada eventual violação ao princípio constitucional da isonomia tributária, por meio de tratamento discriminatório ao produto importado em contraposição ao seu similar nacional.

Chamou a atenção, a esse respeito, o posicionamento do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que caracterizou como prática puramente protecionista a dinâmica de tributação do IPI sobre produtos importados, ao afirmar expressamente que, ao incidir sobre a revenda do produto importador, o referido tributo representaria a sobretaxação de produtos estrangeiros. A fim de fundamentar seu entendimento, o referido Ministro citou diferentes doutrinadores, dentre os quais se destaca o Professor Gabriel Lacerda Troianelli (2011, p. 39-40 apud BRASIL, 2014), que apresenta exemplo numérico bastante elucidativo:

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, gerado 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).

O exemplo numérico apresentado acima ilustra de forma simples a alegada quebra de tratamento isonômico e será retomado quando da análise dos argumentos presentes na decisão do Recurso Extraordinário nº 946.648, de 2020, que determinou a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados.

Ademais, em contraposição à análise literal do Código Tributário Nacional, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho propôs interpretação que levasse em consideração o sentido e a finalidade da norma positivada. Nesse sentido, afirmou haver uma verdadeira correspondência entre os fatos geradores previstos no art. 46 do CTN e os contribuintes listados no art. 51, parágrafo único, do mesmo diploma legal, de forma que (BRASIL, 2014, p. 33)

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).

Pelo exposto, concluiu o Ministro Napoleão que a incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro colocaria fim à necessária equiparação da mercadoria a produtos nacionais. Posteriormente, salvo se submetida a novo procedimento de industrialização, não seria cabível nova incidência do referido imposto. Publicada em junho de 2014, a decisão dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.789/PR (BRASIL, 2014), restou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Consequentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização. Embargos de divergência conhecidos e providos.

Reitera-se não consistir em objetivo do presente trabalho o esgotamento das decisões do STJ acerca da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados. Visa-se, entretanto, a partir do histórico apresentado, melhor delineamento da controvérsia jurisprudencial acerca do tema, que acabou por levar a discussão ao Supremo Tribunal Federal, para que este se posicionasse de forma definitiva acerca da constitucionalidade das hipóteses de incidência previstas na legislação aplicável ao tributo em questão.

Nesse contexto, insta ainda mencionar precedente do STJ que acabou por sedimentar o tratamento do tema, ao menos no referido tribunal, cujo julgamento se deu sob o rito dos recursos repetitivos. Trata-se dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

2.1.3 Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC, de 2015, julgados pela Primeira Seção do STJ

Em dezembro de 2015, a controvérsia acerca da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, foi novamente levada à apreciação pela Primeira Seção do STJ, em sede

de embargos de divergência, tendo estes sido opostos em face de decisão da Segunda Turma do Tribunal, que reafirmou o entendimento até então adotado por seu colegiado no sentido da legalidade da incidência do IPI tanto no momento do desembaraço aduaneiro, como no momento da saída do produto do estabelecimento do importador.

A fim de demonstrar a alegada divergência, citou-se novamente o precedente da Primeira Turma, consubstanciado na decisão do Recurso Especial nº 841.269/BA, de 2006, cuja ementa fora anteriormente citada. Mencionou-se ainda o entendimento exarado no âmbito dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.411.749/PR, que reforçava a posição até então adotada pela Primeira Turma, no sentido da existência de fatos geradores alternativos para o IPI, de forma que não seria adequada sua incidência sobre a revenda de produtos importados, sem que houvesse novo processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro.

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho manteve sua posição, conforme argumentos apresentados no âmbito dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.411.749/PR e, desta vez na posição de Ministro Relator, salientou que a matéria já estaria pacificada, não sendo viável a cobrança do IPI na saída do produto de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, ante a vedação do fenômeno da bitributação.

Novamente, o Ministro defendeu haver verdadeira discriminação em relação a produtos estrangeiros, caso estes estejam sujeitos à incidência do IPI tanto no desembaraço aduaneiro, como no momento da revenda do produto importado ao mercado interno brasileiro. Acrescentou, a esse respeito, a existência de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, dentre os quais se destaca o GATT, cujos princípios incluem a igualdade de tratamento entre o produto importado e seu similar nacional.

Buscou-se ainda afastar a alegação de que a natureza não cumulativa do tributo seria suficiente para neutralizar o tratamento menos favorável ao produto importado. Nesse sentido, o Ministro Napoleão salientou que o valor da importação, sobre o qual incide o IPI no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, não coincide com o valor de revenda do produto ao consumidor final, o qual tende a ser maior. Dessa forma, ainda que sejam compensados créditos do tributo na operação e revenda, o valor final recolhido a título de IPI seria superior ao valor que seria recolhido caso fosse revendido produto industrializado adquirido no mercado interno brasileiro.

Em voto no mesmo sentido do Ministro Relator, o Ministro Og Fernandes defendeu a necessidade de operação de industrialização anterior para que se configure hipótese de incidência do IPI. Sobre o tema, citou ensinamento de Ives Gandra da Silva Martins (2010, p. 620 apud BRASIL, 2015), segundo o qual:

[...] à falta de operação, inexistente fato imponible do IPI. Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produto 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.

Nesse contexto, o Ministro Og Fernandes se mostrou contrário à posição defendida pela Fazenda Nacional de que o objeto material do IPI corresponderia ao produto industrializado e não à operação de industrialização propriamente dita.

Em contraposição ao entendimento do Ministro Relator votou o Ministro Mauro Campbell Marques, tendo reiterado os argumentos por ele defendidos em decisões anteriores da Segunda Turma. Mais uma vez, defendeu que mera impropriedade técnica dos dispositivos legais do CTN não seria suficiente para afastar sua aplicabilidade, sendo cabível, portanto, interpretação literal da legislação, a qual prevê fatos geradores distintos para o IPI, no caso de produtos importados.

Por fim, com relação à alegada violação a compromissos internacionais assumidos no âmbito do GATT, afirmou que a cláusula de não discriminação expressa pelo princípio do tratamento nacional seria somente aplicável à primeira operação, ou seja, à importação em si, concretizada pelo desembaraço aduaneiro da mercadoria. A revenda do produto importado consistiria em operação interna e não ensejaria, portanto, violação à referida cláusula.

Tendo também adotado posição contrária àquela defendida pelo Ministro Relator, o Ministro Olindo Menezes acrescentou argumento novo no sentido de que os aspectos legal e prático do Direito Tributário não se vinculam à lógica econômica. Nesse sentido, defendeu que eventuais disfunções do sistema que venham a atingir uma ou outra classe de contribuinte deveriam ser resolvidas pelo legislador, em termos de política tributária, não cabendo ao judiciário endereçar a questão.

Ao final, por maioria dos votos, restou vencido o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, e a decisão, publicada em dezembro de 2015, restou assim ementada (BRASIL, 2015):

EMENTA EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. 4. 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 no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006. 5. Embargos de divergência em Recurso especial não providos.

Reitera-se que o julgamento se deu sob o rito dos recursos repetitivos, regulado pelo então vigente Código de Processo Civil, de 1973 (antigo CPC). Conforme se pode inferir dos diversos precedentes citados anteriormente, a legitimidade da cobrança do IPI sobre a revenda de produto importados foi objeto de extensa gama de recursos, de forma que se mostrou premente a necessidade da definição de entendimento uniforme da Corte.

Nos termos do art. 543-C do antigo CPC (BRASIL, 1973), uma vez identificada multiplicidade de recursos com fundamento em matéria idêntica de direito, seria possível a admissão de um ou mais recursos como representativos da controvérsia. Após o julgamento, passa-se a ter um enunciado que visa a conferir maior segurança jurídica, na medida em que deve fundamentar decisões futuras do tribunal sobre o tema, além de conferir maior celeridade em eventuais recursos que venham a ser ajuizados. Nesse sentido, a decisão dos Embargos de

Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC ensejou a definição do Enunciado Tema Repetitivo nº 912, *in verbis* (BRASIL, 2015): “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”.

A decisão em comento foi objeto de embargos de declaração, sob o fundamento de que o recurso representativo da controvérsia (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC) não teria abordado a matéria sob a ótica do princípio constitucional da isonomia tributária e do princípio do tratamento nacional do GATT.

Ao decidir sobre os referidos embargos, o Ministro Marco Campbell Marques salientou que o tema estava em julgamento no Supremo Tribunal Federal, tendo sido reconhecida a repercussão geral, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, sob a ótica de alegada violação ao princípio da isonomia tributária. Dessa forma, diante dos efeitos infringentes pretendidos pela embargante, decidiu-se pelo sobrestamento do feito até que fosse publicada a decisão de mérito do STF.

A decisão citada, referente aos embargos de declaração, foi publicada em outubro de 2017. Já o recurso Extraordinário em questão somente teve seu julgamento encerrado em 2020. Decidiu-se, por maioria dos votos, pela constitucionalidade da cobrança do IPI sobre a revenda de produtos importados, tendo restado vencido o relator, Ministro Marco Aurélio.

Salienta-se a relevância da decisão em comento, que pretende pôr fim às controvérsias judiciais que marcaram a apreciação do tema no âmbito do Poder Judiciário. Nesse contexto, no item a seguir, apresentar-se-á análise dos votos dos ministros do STF, com vistas a se identificar os principais argumentos considerados. Espera-se que estes reflitam, de certa forma, alguns dos principais entendimentos debatidos nas decisões do STJ já apresentadas. Adicionalmente, considerando o parâmetro da constitucionalidade da matéria, buscar-se-á identificar argumentos adicionais quanto ao princípio da isonomia tributária. Por fim, reitera-se o objetivo específico de se avaliar a compatibilização da decisão do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC com o princípio do tratamento nacional do GATT.

2.2. A jurisprudência do STF acerca da incidência do IPI sobre produtos importados: Recurso Extraordinário nº 946.648/SC

O Recurso Extraordinário nº 946.648/SC foi protocolado em 11 de fevereiro de 2016, pela empresa Polividros Comercial Ltda., no Supremo Tribunal Federal, em face de decisão

mediante a qual a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª região proveu apelação, assentando ser devido o pagamento do IPI tanto no momento do desembaraço aduaneiro do produto importado como na saída do estabelecimento do importador.

Após ser distribuído ao Ministro Marco Aurélio, reconheceu-se a repercussão da matéria, com fundamento em alegada violação ao princípio da isonomia, nos termos da seguinte ementa (BRASIL, 2020):

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

A repercussão geral consiste em requisito de admissibilidade do recurso extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal, que foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro em 2004, por meio da Emenda Constitucional nº 45 (BRASIL, 2004). Ao instituir filtro de relevância e transcendência às controvérsias analisadas pelo STF, no âmbito de Recursos Extraordinários, o legislador reforçou a função da Corte de guardadora das normas constitucionais, não se limitando aos direitos subjetivos das partes. A esse respeito, ensinam Marinoni e Mitidiero (2008, p. 38) que

A transcendência da controvérsia constitucional levada ao conhecimento do Supremo Tribunal Federal pode ser caracterizada tanto em uma perspectiva qualitativa como quantitativa. Na primeira, sobreleva para individualização da transcendência o importe da questão debatida para a sistematização e desenvolvimento do direito; na segunda, o número de pessoas susceptíveis de alcance, atual ou futuro, pela decisão daquela questão pelo Supremo e, bem assim, a natureza do direito posto em causa (notadamente, coletivo ou difuso).

Nos termos do relatório do acórdão do Recurso Extraordinário em epígrafe, a matéria ultrapassa o interesse subjetivo das partes, mostrando-se relevante sob os pontos de vista jurídico e social. Seria, de acordo com o entendimento do Ministro Relator, de interesse de todos os contribuintes o não recolhimento do IPI em duplicidade. Nesse contexto, não consiste em objetivo do presente trabalho o detalhamento da controvérsia subjetiva que desencadeou a apreciação da matéria pelo STF. Buscar-se-á, entretanto, apresentar de forma detalhada as razões de decidir dos ministros, que consolidaram o entendimento da Corte acerca do tema.

O Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, teve seu julgamento finalizado em 21 de agosto de 2020, tendo sido, por maioria dos votos (seis a

quatro), firmada a seguinte tese: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Cumprе ressaltar ter restado vencido o voto do Ministro Relator, o qual dava provimento ao recurso para conferir aos artigos 46, inciso II, e 51, inciso II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional interpretação conforme a Constituição, fixando a seguinte tese: "Não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na comercialização, considerado produto importado, que não é antecedida de atividade industrial".

Votaram conforme o voto do Ministro Relator Marco Aurélio e restaram, portanto, vencidos, os ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Roberto Barroso. Por outro lado, defenderam a tese que restou vencedora os ministros Alexandre de Moraes, Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Camem Lúcia, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux. O Ministro Celso de Melo não participou do julgamento, por motivo de licença médica.

Isso posto, serão apresentados nos subitens a seguir: (i) considerações acerca do princípio da isonomia tributária; (ii) identificação dos principais argumentos apresentados pelo Ministro Relator e por aqueles que votaram conforme seu entendimento, no sentido da inconstitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados; (iii) identificação dos principais argumentos apresentados pelos ministros que votaram conforme a tese vencedora, no sentido da constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados; e (iv) análise crítica dos argumentos apresentados pelos ministros do STF, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC.

2.2.1 O princípio constitucional da isonomia tributária

O princípio da isonomia tributária encontra-se exposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ao vedar o tratamento desigual entre contribuintes, o referido princípio visa a garantir tratamento jurídico igualitário a pessoas que se encontrem em situação equivalente, sob o

mesmo pressuposto fático. Sobre o tema, o autor Leandro Paulsen (2020) caracteriza a isonomia como princípio decorrente do próprio princípio republicano, que prevê o desaparecimento de privilégios tributários, tanto de indivíduos, como de segmentos específicos da sociedade.

Ao tratar do imperativo da igualdade de tributação, o referido autor chama a atenção, entretanto, para o fato de que a diferença entre pessoas e situações se faz presente em todos os ramos do Direito e, portanto, também no Direito Tributário. A existência de normas de isenções tributárias, por exemplo, decorre desse fato, sendo estas plenamente compatíveis com o ordenamento jurídico e com a busca pelo tratamento isonômico aos indivíduos e segmentos da sociedade. O que, no entanto, se coloca como parâmetro relevante para se avaliar eventual quebra de isonomia são as razões e critérios que orientam a dispensa de tratamento diferenciado a determinado indivíduo ou grupo.

Isso posto, passa-se à apresentação dos principais argumentos e teses suscitados pelos ministros do STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, que serão, posteriormente, analisados sob o prisma do princípio constitucional da isonomia tributária, para que possam ser, finalmente, confrontados ao que preconiza o princípio do tratamento nacional do GATT.

2.2.2 Argumentos pela inconstitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados

Em seu voto, o Ministro Relator, Marco Aurélio, mencionou precedente consubstanciado no Recurso Extraordinário nº 723.651/PR, no qual se assentou a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a importação de veículos automotivos por pessoas naturais. A decisão restou assim ementada (BRASIL, 2016):

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final.

Conforme destacado pelo Ministro Relator, abordou-se, no referido julgado, o necessário tratamento igualitário a ser conferido aos bens industrializados importados por pessoas naturais e os bens industrializados fabricados no Brasil. Ainda que trate de matéria diversa, a decisão citada ilustra a busca por compatibilização das dinâmicas de incidência do IPI sobre produtos importados com o princípio da isonomia tributária. Cumpre salientar que o precedente em comento assentou a constitucionalidade da incidência do IPI no momento do

desembaraço aduaneiro de produtos industrializados importados, como forma de equalizar o tratamento a ele conferido em relação àquele dispensado a seu similar nacional.

Isso posto, passando a tratar especificamente da análise da constitucionalidade da incidência IPI sobre a revenda de produtos importados, o Ministro Marco Aurélio remeteu à materialidade do tributo, expondo entendimento de que esta estaria vinculada a uma operação alusiva a produto industrializado. Nesse sentido, esclareceu o ministro que o fato gerador do IPI não estaria vinculado à industrialização propriamente dita, mas a negócio jurídico com produto industrializado, havendo, contudo, limitações claras quanto à natureza da referida operação. Com vistas a reforçar sua posição, citou lição do professor José Roberto Vieira (2013, p. 71 apud BRASIL, 2020, p. 15):

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

Diante do exposto, o Ministro Relator defende que o IPI deveria incidir após etapa de industrialização ou que dela faça as vezes, como no caso desembaraço aduaneiro. A lógica descrita não seria, portanto, aplicável à saída do produto do estabelecimento importador, sem que tenha havido novo processo de industrialização. Segundo a lógica exposta, no momento da internalização do produto no mercado brasileiro, por meio do desembaraço aduaneiro, o importador equipara-se ao industrial, uma vez que introduz o produto importado na cadeia econômica nacional. Entretanto, vencida essa etapa, inexistiriam razões constitucionais que permitissem nova incidência do IPI, a não ser se o importador procedesse a novo processo de industrialização da mercadoria importada.

O fenômeno da equiparação ao industrial seria, portanto, perfeitamente possível no caso do importador que internaliza produto industrializado no mercado brasileiro. No entanto, conforme leciona Eduardo Domingos Botallo (2009), o mesmo raciocínio não se aplicaria ao importador que revende o produto industrializado importador, uma vez que o ato de revender

em nada se assemelha ao de industrializar. Ao tratar a equiparação viável no que tange à revenda do produto importado, estar-se-ia, em verdade, atribuindo tratamento igual a situações absolutamente distintas, o que, segundo o autor, conflitaria com a própria ideia de equiparação, além de implicar violação ao princípio da isonomia tributária.

Nesse contexto, o Ministro Marco Aurélio argumentou que, sob o pretexto de gerar equiparação, a incidência do IPI sobre a revenda do produto importado geraria tratamento desigual, o que colocaria o produto nacional em vantagem em relação ao importado. Nesse sentido, para além da violação do que preconiza o art. 150, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Ministro Relator enfatizou que, ao colocar o produto industrializado de procedência estrangeira em situação menos favorável que seu similar nacional, restaria configurada violação ao pacto de tratamento não discriminatório, consubstanciado no princípio do tratamento nacional do GATT.

Por fim, em alusão à natureza não cumulativa do IPI, salientou que esta não afasta por si só a inadequação da cobrança do referido tributo na revenda do produto importado, sem que haja novo beneficiamento industrial. Relembrou-se a esse respeito, que a simples circulação da mercadoria gera a cobrança do ICMS, de competência dos estados federados.

Na mesma linha externada pelo Ministro Relator, o Ministro Edson Fachin argumentou pela necessidade de se considerar a materialidade do imposto, tendo proposto leitura conjunta do art. 153, IV, da Carta Magna, que atribui a competência para a União de instituir imposto sobre produtos industrializados, com o art. 46, parágrafo único, do CTN, que define a que se refere o processo de industrialização. Com isso, concluiu que a norma de competência expressa na Constituição pressupõe uma operação material de industrialização, e não um mero negócio jurídico ficcional.

Isso posto, o Ministro chamou a atenção para a vedação expressa no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, quanto à imposição por um mesmo ente político de dois tributos sobre o mesmo fato gerador. Nesse sentido, reconhecida a necessidade de processo de industrialização prévio para que se configure hipótese de incidência do IPI, estar-se-ia diante de dupla oneração pela União sobre a mesma materialidade tributária.

Nesse contexto, concluiu restar configurado tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, o que representaria violação ao princípio da isonomia tributária. Segundo entendimento do Ministro Fachin, a equivalência entre o produto industrializado importado e o seu similar nacional seria alcançada quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria. Uma

vez configurada a incidência dos tributos internos, estaria consolidada a nacionalização do bem. Após o desembaraço aduaneiro, na ausência de beneficiamento industrial, restaria configurada clara ofensa aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Adicionalmente, no âmbito internacional, ocorreria evidente afronta ao princípio do tratamento nacional, que veda a exigência de valores a título de tributos incidentes sobre os produtos importados em maior montante do que aqueles incidentes sobre os produtos fabricados nacionalmente.

A esse respeito, citando Liziane Angelotti Meira (2012 apud BRASIL, 2020), o Ministro Edson Fachin salientou definição relevante acerca do alcance do princípio do tratamento nacional, extraído da literalidade do texto do GATT (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 1947), segundo o qual restam vedadas “discriminações em leis, regulamentos e exigências administrativas referentes a compra, venda transporte, distribuição e utilização de bens importados”.

2.2.3 Argumentos pela constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados

Tendo se posicionado contrariamente ao entendimento exposto pelo Ministro Relator Marco Aurélio, o Ministro Alexandre de Moraes salientou, inicialmente, que a base econômica a ser tributada pelo IPI seria a operação com produtos industrializados. Mencionou, a esse respeito, o art. 153, “§ 3º, inciso II, da Constituição Federal, que, ao definir a natureza não cumulativa do referido tributo, determina a necessidade de compensação do que for devido em cada operação com montantes cobrados naquelas que a precedem. Concluiu que o parâmetro constitucional imposto ao legislador ordinário seriam os negócios jurídicos cujo objeto seriam os produtos industrializados.

Citou então, assim como fez o Ministro Relator, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651/PR, em que questões de isonomia tributária teriam informado a decisão quanto à constitucionalidade da incidência do IPI sobre produtos industrializados importados por pessoas físicas. Naquela ocasião, sedimentou-se entendimento no sentido da adequação da equiparação de estabelecimentos comerciais a industriais com vistas à identificação do sujeito passivo do IPI no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

Entretanto, segundo o Ministro Alexandre de Moraes, o precedente em comento diria respeito a situação em que o produto importado segue diretamente para o consumo final, em

que a incidência do tributo no desembaraço aduaneiro seria suficiente para colocar o produto importado em condições isonômicas em relação a seu similar nacional. Ocorre que, além do consumo nacional, o produto pode ter outras destinações, como a revenda, o que inaugura situação diversa quanto às medidas necessárias à adequação ao princípio da isonomia tributária.

O Ministro apresentou então considerações acerca da literalidade do que dispõe o Código Tributário Nacional, no que tange ao IPI. Concluiu, a esse respeito, na mesma toada dos argumentos amplamente debatidos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que o CTN, em seu art. 46, define hipóteses de incidência não excludentes, de forma que, restariam afastadas as teses de dupla tributação e *bis in idem*.

Em relação à alegada violação ao princípio da isonomia, o Ministro Alexandre de Moraes reiterou a adequação da incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro, mas acrescentou que esta não seria suficiente para garantir a isonomia do tratamento dispensado ao produto importado com seu similar nacional. Nesse sentido, afirmou ser necessária análise da base de cálculo considerada.

No momento do desembaraço aduaneiro, a base de cálculo do IPI é o valor declarado na Declaração de Importação (DI). No caso do produto industrializado nacional, a base de cálculo consiste no valor da operação de venda apurado na saída do referido produto do estabelecimento do contribuinte. Nesse sentido, defendeu o Ministro Marco Aurélio que a base de cálculo do IPI no desembaraço aduaneiro do produto importado não captura eventual margem de lucro auferida pelo importador quando este revende o produto no mercado interno brasileiro.

Seguindo a lógica proposta, em caso de revenda do produto importado, mesmo que este não tenha sido submetido a beneficiamento industrial, somente no momento de sua saída do estabelecimento do importador restaria configurada situação equivalente àquela do industrial brasileiro que fabrica e vende seu produto para o mercado interno. Segundo defende o Ministro Alexandre de Moraes, a incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro teria o condão tão somente de neutralizar os incentivos fiscais, ou seja, a ausência de tributação sobre o produto exportado. Resta necessária, portanto, nova incidência do tributo no momento da revenda, o que, diante da sua natureza não cumulativa, garantiria a equivalência de condições com o produto fabricado e vendido no Brasil.

O posicionamento adotado reflete o entendimento exposto pelo professor Heleno Taveira Torres, que, conforme trecho de parecer citado pelo Ministro Alexandre de Moraes,

defende a necessidade de incidência do IPI sobre a revenda do produto importado, com vistas a se garantir a isonomia tributária em relação ao produto industrializado fabricado no Brasil. Conforme citado pelo Ministro (2018, p. 45 apud BRASIL, 2020, p. 38–39):

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

Concluiu-se a partir da tese ora defendida que a incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro e no momento da revenda do produto, ainda que não haja novo processo de industrialização, serve ao propósito de se conceder ao produto importado tratamento isonômico em relação aos produtos industrializados fabricados no Brasil.

O cerne do argumento reside no fato de que, ao revender o produto, o importador não cobra valor idêntico àquele que pagou pela mercadoria importada. Nesse sentido, agrega ao menos montante referente a sua margem de lucro, sobre o qual deve também haver a incidência do IPI. Caso contrário, o produto importado estaria em condição mais benéfica que o seu similar nacional, já que, para este último, o tributo incide sobre o valor total cobrado pelo produtor nacional para disponibilizar o produto para o consumo.

Relembrou-se, ainda a esse respeito, que essa tese fora também defendida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que pacificou, ao menos sob o prisma da legalidade, a discussão acerca do tema, com o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.403.532-SC, cujas principais razões de decidir foram apresentadas anteriormente.

Por fim, o Ministro Alexandre de Moraes salientou não decorrer dos compromissos assumidos no âmbito do GATT qualquer diretriz que conceda tratamento mais favorável ao produto de procedência estrangeira, o que de fato ocorreria, caso o produto importado sofresse a incidência do IPI somente no momento do desembaraço aduaneiro.

Ao concluir seu voto, lembrou a natureza extrafiscal do IPI, o que faria do tributo importante ferramenta indutora da atividade econômica industrial no país. Sendo assim, não seria razoável conceder tratamento mais benéfico a produto importado para posterior revenda, sem que seja submetido a qualquer processo de industrialização no Brasil, pois este sequer contribuiu para o fomento da atividade econômica interna e geração de empregos, ambos efeitos decorrentes da atividade industrial local.

O Ministro Dias Tofoli alegou, preliminarmente, que o tema em debate cingir-se-ia ao nível infraconstitucional, o que seria reforçado pelo fato de ter sido objeto de decisão do STJ em sede de recursos repetitivos. Defendeu, nesse sentido, a ausência de repercussão geral, tendo, contudo, restado vencido em sua posição.

Quanto ao mérito, o Ministro descreveu o histórico das controvérsias suscitadas no Superior Tribunal de Justiça, tendo citado as principais decisões anteriormente apresentadas quando da descrição do histórico da jurisprudência da referida Corte. Filiou-se, por fim, à tese defendida pelo Ministro Mauro Campbell Marques do STJ, reiterada pelo Ministro Alexandre de Moraes em seu voto, segundo a qual somente no momento da saída do produto importado do estabelecimento do importador, em caso de revenda sem beneficiamento industrial prévio, haveria a incorporação dos valores que compõem o preço final do produto, sendo esta a base de cálculo adequada para a incidência do IPI, por ser equivalente ao preço praticado pelo industrial brasileiro que vende seu produto no mercado interno do país.

Reiterou, a esse respeito, que, no caso de produtos industrializados fabricados no Brasil, o IPI incide sobre o valor total da operação. Ao descrever operação de venda de uma determinada indústria A para a indústria B, salientou que o tributo incidiria tanto sobre o valor praticado de A para B, como de B para o consumidor final, fazendo esta última jus aos créditos acumulados na primeira operação.

Já no caso do produto importado, este chegaria ao Brasil desonerado no momento de seu desembarço aduaneiro. Segundo o Ministro Dias Toffoli, somente no momento da saída do referido produto do estabelecimento do importador, haveria a incorporação de outros custos e montantes, inclusive o lucro do importador revendedor.

Em seguida, o Ministro Ricardo Lewandowski iniciou seu voto fazendo referência à decisão do STJ da matéria sob o rito de recursos repetitivos, no âmbito dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.403.532-SC. Nesse sentido, defendeu a existência de dois fatos geradores distintos, previstos na legislação infraconstitucional que regulamenta a incidência do IPI sobre produtos importados. Acrescentou que a natureza não cumulativa do tributo afastaria as alegações de excessiva ou dupla tributação.

Tendo se filiado à tese defendida pelo Ministro Alexandre de Moraes, o Ministro Lewandowski defendeu a adequação da equiparação ente o estabelecimento importador e o industrial, uma vez que ambos são responsáveis por colocar o produto industrializado, seja de procedência estrangeira ou de origem nacional, em circulação no mercado nacional. Dessa

forma, o valor de saída do estabelecimento importador se aproximaria mais do valor de mercado do produto.

O Ministro ainda acrescentou considerações sobre o “Custo Brasil”, de forma a corroborar a tese de que o produto importado estaria em condições mais benéficas que seu similar nacional, uma vez que este último arcaria com encargos atinentes ao custo de produção nacionais, dentre os quais figuram aspectos como burocracia, tributação de serviços e insumos e infraestrutura logística.

Por fim, o Ministro Ricardo Lewandowski reforçou argumento defendido no âmbito do STJ, tendo como expoente o Ministro Mauro Campbell Marques, segundo o qual a incidência da cláusula de não discriminação do GATT, consubstanciada pelo princípio do tratamento nacional, seria aplicável somente no ingresso do produto no país, ou seja, no momento do desembarço aduaneiro. Quanto à eventual revenda do produto importado, esta ocorreria em circunstância em que o produto já estaria inserido no mercado interno brasileiro.

2.3 Análise crítica dos argumentos apresentados pelos ministros do STF, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC

Conforme salientado anteriormente, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, cuja decisão fora publicada em agosto de 2020, teve como principal objetivo a avaliação da constitucionalidade da incidência do IPI, no momento da saída do produto importado do estabelecimento do importados, sem que este tenha sido submetido a novo processo de industrialização, após o desembarço aduaneiro. Para tanto, o parâmetro foi o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

Importa, nesse sentido, avaliar, sob o prisma do princípio constitucional em comento, se contribuintes que se encontram em situação equivalente estão sendo tratados ou não diversamente. Ademais, deve-se avaliar se eventual tratamento diferenciado se justifica por um critério legítimo de discriminação.

Como se viu, a partir dos argumentos que fundamentaram a decisão do Recurso Extraordinário em epígrafe, a busca por se atingir tratamento isonômico entre o produto importado e seu similar nacional perpassa os principais argumentos aludidos pelos ministros do STF, com vistas à defesa da tese jurídica vencedora. Nesse sentido, o Ministro Alexandre de Moraes e os demais ministros que se posicionaram favoráveis à referida tese salientaram a

adequação da equiparação do estabelecimento importador com o estabelecimento industrial, para fins da incidência do IPI no momento da disponibilização do produto ao mercado.

Seguindo a lógica proposta, somente no momento da revenda do produto importado, o estabelecimento importador estaria de fato em condição equivalente àquela em que se encontra o industrial brasileiro. Salientou-se, a esse respeito, a necessidade de incidência do tributo sobre o valor agregado após o desembaraço aduaneiro do produto importado, representado, em grande medida, pela margem de lucro auferida pelo importador, com a revenda do produto industrializado importado.

Insta mencionar que a tese ora apresentada fora já defendida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, tendo como precursor o Ministro Mauro Campbell, cujos argumentos foram, inclusive, citados por alguns dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Já para aqueles que acreditam ser inconstitucional a incidência do tributo na revenda do produto importado, não sendo esta precedida de atividade de industrialização, a isonomia tributária seria alcançada pela incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro do produto industrializado importado, de forma que nova incidência, no momento de sua saída do estabelecimento do importador privilegiaria o produto nacional em detrimento do produto de procedência estrangeira.

Aspecto relevante atinente à tese que restou vencida diz respeito às diferentes destinações do produto industrializado, as quais decorrem da própria natureza daqueles a que estes se destinam. O consumidor final de um produto o adquire para consumo próprio e não agrega nenhum valor a ele. Cumpre mencionar, a esse respeito, precedente consubstanciado pelo Recurso Extraordinário nº 723.651/PR, em que se assentou a constitucionalidade da incidência do IPI sobre produtos industrializados importados por pessoas físicas, sob o prisma do princípio da isonomia tributária.

Naquela ocasião, sedimentou-se entendimento no sentido da adequação da equiparação de estabelecimentos comerciais a industriais com vistas à identificação do sujeito passivo do IPI no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria. Considerou-se, para tanto, o fato de que, ao adquirir produto industrializado de fornecedor do mercado interno brasileiro, o consumidor final, ainda que seja pessoa física, deve arcar com o IPI incidente sobre a operação. Dessa forma, a não incidência do referido tributo sobre o desembaraço aduaneiro de produto industrializado importado colocaria o produto de procedência estrangeira em situação mais benéfica que seu similar nacional, o que representa quebra da almejada isonomia tributária.

Cumpra salientar, entretanto, que os distribuidores ou revendedores representam categoria específica de consumidores e não se confundem com os citados consumidores finais das mercadorias. A referida categoria abarca empresas que adquirem produtos acabados de terceiros e revendem a seus clientes. A aquisição pode se dar tanto no próprio mercado interno brasileiro, como de fornecedores estrangeiros. Considera-se que recai justamente sobre essas empresas o cerne da discussão quanto à constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos industrializados importados.

Cumpra lembrar que, em seu voto, o Ministro Alexandre de Moraes argumentou que a incidência do IPI sobre o desembaraço aduaneiro da mercadoria não seria capaz de garantir que, caso haja revenda do produto importado, o importador estivesse em condições isonômicas em relação ao industrial brasileiro. Com a devida vênia, questiona-se, contudo, a adequação da comparação entre empresa importadora, que somente importa e revende produtos, com produtores industriais brasileiros, que de fato fabricam o produto industrializado.

Insta ressaltar que os referidos produtores industriais podem vender seus produtos tanto para consumidores finais, como para empresas revendedoras, que atuarão como distribuidoras, sem que submetam os produtos adquiridos, no Brasil ou exterior, a qualquer processo de industrialização. Considera-se que, ao se partir da situação dessas empresas revendedoras, a análise quanto aos parâmetros de isonomia tributária levaria a conclusão diversa daquela alcançada pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Ao supor que determinada empresa adquire vidros e espelhos tanto de fornecedores brasileiros como de fornecedores estrangeiros, é possível vislumbrar situação em que, partindo-se de situação equivalente, o produto importado suportará carga tributária de IPI superior em relação a seu similar nacional. Reitera-se, a esse respeito, exemplo numérico bastante elucidativo enunciado pelo Professor Gabriel Lacerda Troianelli (2011, p. 39-40 apud BRASIL, 2014, p. 29), citado pelo Ministro Napoleão Maia Filho do STJ em seu voto no âmbito dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.749/PR, de 2014:

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, partindo-se da situação da empresa revendedora, resta clara a diferença de tributação do IPI, a depender da origem do produto. Cumpre ainda salientar que a natureza não cumulativa do tributo não é capaz de neutralizar a referida diferença, uma vez que o IPI não incidirá sobre a revenda de produtos industrializados adquiridos no mercado nacional. Dessa forma, no caso de produtos nacionais, o valor agregado pela empresa revendedora não estará sujeito à incidência do tributo. Questiona-se, portanto, sob qual fundamento seria devido o IPI sobre o valor agregado, ou seja, sobre a margem de lucro auferida a partir da revenda de produtos industrializados de procedência estrangeira.

Pondera-se, por fim, se, de fato, a decisão em comento apresentou respostas aos questionamentos e críticas que permeiam a dinâmica de tributação do IPI e que perpassam pela própria materialidade do tributo. Da leitura dos votos dos Ministros do STF não resta clara sequer a real delimitação da expressão “operação com produto industrializado”, o que seria essencial para que se analisasse com maior clareza a situação do produto de procedência estrangeira em relação a seu similar nacional.

Ainda que seja passível de críticas, fato é que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC determinou a constitucionalidade da incidência do IPI sobre produtos importados, ainda que estes não sejam submetidos a novo beneficiamento industrial pela empresa responsável por disponibilizá-lo no mercado. Resta, contudo, avaliar se, para além do princípio constitucional da isonomia tributária, está-se diante de possível violação à cláusula de não discriminação, consubstanciada pelo princípio do tratamento nacional do GATT.

3. A incidência do IPI sobre produtos importados e o princípio do tratamento nacional: o que o direito internacional tem a dizer sobre o tema?

3.1. O GATT e o pacto de tratamento não discriminatório

O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 1947), tradução do termo em inglês “*General Agreement on Tariffs and Trade*” (GATT), hoje regido pela Organização Mundial do Comércio (OMC), representa um dos principais compromissos internacionais referentes à promoção da redução das barreiras ao comércio internacional, do qual o Brasil é signatário. Dentre os princípios norteadores do

referido Acordo figura o princípio do tratamento nacional, que veda a existência de tratamentos distintos para produtos nacionais e importados. Trata-se do “pacto de tratamento não discriminatório” aludido pelo Ministro Marco Aurélio, relator do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, cujo voto, como já apontado anteriormente, restou vencido.

O GATT foi assinado em 30 de outubro de 1947, tendo entrado em vigor em 1948. O contexto da época remonta ao fim da Segunda Guerra Mundial, de forma que as regras nele previstas remetem à busca pela recuperação econômica no cenário pós-guerra, por meio da retomada e da liberalização dos fluxos de comércio internacional. Tendo vigorado por todo o período, desde sua criação até o ano de 1995, o GATT foi incorporado à recém-criada OMC, que passou a administrá-lo juntamente com outros acordos relativos ao comércio mundial.

O Brasil figurou como membro fundador do GATT e, em 1994, já no âmbito dos acordos regidos pela OMC, internalizou os termos atualizados do Acordo por meio do Decreto Executivo nº 1.355, de 1994. Dentre os pilares do referido Acordo figura a cláusula do tratamento nacional no tocante a tributação e regulamentação interna. Nesse sentido, o Artigo III detalha a cláusula citada, *in verbis* (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 1947, p. 5):

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1.

3. Relativamente a qualquer imposto interno existente, incompatível com o que dispõe o parágrafo 2, mas expressamente autorizado por um acordo comercial, em vigor a 10 de abril de 1947, no qual se estabelece o congelamento do direito de importação que recai sobre um produto à Parte Contratante que aplica o imposto será lícito protelar a aplicação dos dispositivos do parágrafo 2 a tal imposto, até que possa obter dispensadas obrigações desse acordo comercial, de modo a lhe ser permitido aumentar tal direito na medida necessária compensar a supressão da proteção assegurada pelo imposto.

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se

baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto.

5. Nenhuma Parte Contratante estabelecerá ou manterá qualquer regulamentação quantitativa interna que se relacione com a mistura, transformação ou utilização de produtos em quantidades ou proporções determinadas e que exija, direta ou indiretamente o fornecimento pelas fontes produtoras nacionais, de quantidade ou proporção determinada de um produto enquadrado na regulamentação. Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, regulamentações quantitativas internas, de forma a contrariar os princípios estabelecidos no parágrafo 1º.

6. Os dispositivos do parágrafo 5º não se aplicarão a qualquer regulamentação quantitativa interna em vigor, no território de qualquer Parte Contratante, a 1 de julho de 1939, a 10 de abril de 1947, ou a 24 de março de 1948, à escolha da Parte Contratante, contanto que qualquer regulamentação dessa natureza, contrária ao que dispõe o parágrafo 5º, não seja modificada em detrimento de importações e seja tratada como se fosse um direito aduaneiro, para efeito de negociação.

7. Nenhuma regulamentação quantitativa interna que se relacione com a mistura, transformação ou utilização de produtos em quantidades ou proporções determinadas será aplicada, de modo a repartir qualquer quantidade, ou proporção dessa natureza entre fontes estrangeiras de suprimento.

8. (a) As disposições desse Artigo não se aplicarão às leis, regulamentos ou exigências que se refiram a aquisições, por órgãos governamentais de produtos comprados para atender às necessidades dos poderes públicos e não se destinam à revenda, no comércio, ou à produção de bens para venda no comércio.

(b) As disposições deste artigo não impedirão o pagamento de subsídios exclusivamente a produtores nacionais compreendidos os pagamentos a produtores nacionais com recursos provenientes da arrecadação dos impostos ou tributos internos aplicados de conformidade com os dispositivos deste Artigo e de subsídios concedidos sob a forma de compra de produtos nacionais pelos poderes públicos.

9. As Partes Contratantes reconhecem que as medidas internas para controle de preços máximos embora guardem conformidade com outros dispositivos deste Artigo, podem ocasionar prejuízos aos interesses das Partes Contratantes que fornecem os produtos importados. As Partes Contratantes que tomarem tais medidas levarão em conta os interesses das Partes Contratantes exportadoras, com o fim de evitar o mais possível, esses efeitos perniciosos.

10. Os dispositivos deste Artigo não impedirão qualquer Parte Contratante de estabelecer ou manter regulamentações quantitativas internas relativas à exibição de filmes cinematográficos e de atender às exigências do Artigo IV. (grifo nosso)

Da leitura do artigo citado, constata-se que o alcance do pacto de não discriminação do produto importado mostra-se bastante amplo, não se restringindo aos procedimentos atinentes ao desembaraço aduaneiro da mercadoria. Nesse contexto, conforme ensinamentos de Ligia Maura Costa (2005), são vedadas quaisquer discriminações entre produtos importados e seus similares nacionais. Segunda a autora, uma vez cumpridas as obrigações aduaneiras pertinentes e finalizada a sua internalização, o produto de procedência estrangeira deverá ser tratado da mesma forma que o produto nacional.

A fim de melhor compreender o conteúdo do princípio do tratamento nacional, recorreu-se à jurisprudência da Organização Mundial do Comércio, que, por meio de seu Sistema de

Solução de Controvérsias, é frequentemente instada a se posicionar no âmbito de contenciosos suscitados pelos países membros, com vistas a definir se determinadas práticas estariam de acordo com o que dispõem os acordos sob sua administração. Cumpre mencionar que, mesmo antes da criação da OMC em 1995, o GATT já dispunha de mecanismos similares de solução de controvérsias, tendo sido estes institucionalizados no âmbito da OMC.

Consta do sítio eletrônico da Organização índice analítico, por meio do qual é possível acessar, em um único documento (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 2020), diversos pronunciamentos de Painéis e do Órgão de Apelação, que indicam o entendimento vigente acerca dos dispositivos dos Acordos, firmado no âmbito de contenciosos entre os países membros. Identificou-se, no referido documento, subtópico específico referente ao propósito do Artigo III. Nesse sentido, ao examinar a consistência da tributação Japonesa sobre bebidas alcoólicas com o que preconiza o referido Artigo, o Órgão de Apelação estabeleceu que (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 2020, p. 6):

The broad and fundamental purpose of Article III is to avoid protectionism in the application of internal tax and regulatory measures. More specifically, the purpose of Article III 'is to ensure that internal measures "not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production". Toward this end, Article III obliges Members of the WTO to provide equality of competitive conditions for imported products in relation to domestic products. [T]he intention of the drafters of the Agreement was clearly to treat the imported products in the same way as the like domestic products once they had been cleared through customs. Otherwise indirect protection could be given.

O propósito amplo e fundamental do Artigo III é evitar o protecionismo na aplicação de tributos internos e de medidas regulatórias. Mais especificamente, o propósito do Artigo III é assegurar que as medidas internas não sejam aplicadas a produtos importados ou aos produtos nacionais de forma a garantir a proteção da produção nacional. Com essa finalidade, o Artigo III obriga os Membros da OMC a garantir condições igualitárias de competição para os produtos importados em relação aos produtos nacionais. A intenção daqueles que confeccionaram o Acordo foi claramente tratar os produtos importados da mesma forma que os produtos nacionais, após o desembaraço aduaneiro. Não fosse assim, proteção indireta poderia ser concedida. (tradução nossa)

Resta claro, pelo exposto, que, ao tratar de tributos internos, o Artigo III não se refere aos direitos aduaneiros ou ao próprio imposto de importação, uma vez que estes somente incidem sobre os produtos importados, sendo, portanto, considerados como discriminatórios por natureza. Nos termos do referido artigo, após o desembaraço aduaneiro, determina-se que seja concedido ao produto importado tratamento igualitário em relação a seu similar nacional, em termos da incidência de tributos internos e medidas regulatórias. Dessa forma, os demais

tributos internos do país deverão incidir de forma semelhante sobre produtos importados e nacionais, com vistas a garantir a eles condições similares de concorrência no mercado.

Isso posto, no tópico seguinte, buscar-se-á: (i) identificar menções expressas aos compromissos do GATT nos votos dos ministros do STF, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946.648/SC; (ii) avaliar a compatibilização da tese final firmada pelo Supremo Tribunal Federal quando da decisão do Recurso Extraordinário em questão com o princípio do tratamento nacional do GATT.

3.2. A decisão do RE 946.648/RS sob a perspectiva do princípio do tratamento nacional

Em seu voto, o Ministro Relator, Marco Aurélio, argumentou que a incidência do IPI sobre a revenda de produtos industrializados importados, sem que haja processo de industrialização que a preceda, colocaria o produto estrangeiro em situação menos favorável que seu similar nacional, o que implicaria em violação do princípio do tratamento nacional do GATT. Conforme argumento do Ministro Relator, a violação à determinação prevista no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que trata da isonomia tributária, enseja, no âmbito internacional, a violação ao pacto de tratamento não discriminatório previsto no GATT.

Tendo defendido a mesma tese do Ministro Relator, que ao fim do julgamento restou vencida, o Ministro Edson Fachin salientou, no mesmo sentido, que, ao ensejar tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, a incidência do IPI sobre a revenda do produto industrializado importado ensejaria, no âmbito internacional, violação ao princípio do tratamento nacional. Citou, com vistas a reforçar seu entendimento, comentário acerca do referido princípio de Liziane Angelotti Meira (2012, p. 265 apud BRASIL, 2020, p. 84–85):

“Importante anotar que a regra do tratamento nacional garante que os tributos internos incidentes também na importação podem ter, no máximo, o mesmo ônus (mesma alíquota, mesma base de cálculo) que recai sobre as operações internas com similares nacionais.

(...)

A regra do tratamento nacional também proíbe discriminações em leis, regulamentos e exigências administrativas relacionadas a compra, venda, transporte, distribuição e utilização de bens importados.”

Importa frisar, do trecho citado, aspecto relativo à abrangência da vedação do tratamento discriminatório em relação ao produto importado. Além dos tributos internos incidentes na importação, o Acordo veda discriminações relacionadas a compra, venda, transporte,

distribuição e utilização dos bens importados, o que extrapola, portanto, os procedimentos atinentes ao desembaraço aduaneiro das mercadorias.

O Ministro Edson Fachin afirmou ainda que o GATT teria sido recepcionado pela ordem constitucional de 1988 com *status* de norma supralegal, em referência ao precedente consubstanciado no Recurso Extraordinário nº 229.096, de 2008, que restou assim ementado (BRASIL, 2008):

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Ao tratar da possibilidade da extensão de isenções de tributos estaduais a produtos importados, a que façam jus seus similares nacionais, em decorrência das obrigações de isonomia de tratamento decorrentes do GATT, o STF reconheceu o alcance nacional dos acordos internacionais que tratam de matéria tributária, nos termos do art. 98 do CTN (BRASIL, 1966), que dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Ainda que o Ministro Fachin tenha caracterizado as normas decorrentes dos tratados como supralegais, os argumentos discutidos no âmbito da decisão em comento indicam tratar-se de normas de “caráter nacional”, o que as diferencia das leis de competência da União e as autoriza a modificar leis prévias dos demais entes federados, ainda que essas modificações ensejem a concessão de tributos por eles instituídos.

Em se tratando o IPI de tributo federal, a discussão ora apresentada deixa de ser tão relevante. Isso não obstante, esta serve ao propósito de chamar a atenção para a necessidade de se garantir o cumprimento das regras do GATT, sendo estas normas que compõem o ordenamento jurídico pátrio.

Ao defender a ausência de violação ao princípio da isonomia tributária decorrente da incidência do IPI sobre a revenda do produto importado, o Ministro Alexandre de Moraes salientou que não seria possível extrair das regras do GATT qualquer imperativo que levasse à concessão de tratamento mais benéfico ao produto de procedência estrangeiras, o que, segundo seu entendimento, ocorreria, caso o produto importado sofresse a incidência do IPI somente no momento do desembaraço aduaneiro.

Por fim, em referência aos compromissos assumidos no âmbito do GATT, o ministro Lewandowski defendeu que a incidência da cláusula de não discriminação do GATT, consubstanciada pelo princípio do tratamento nacional, seria aplicável somente no ingresso do produto no país, ou seja, no momento do desembaraço aduaneiro. No momento de eventual revenda do referido produto, este já estaria inserido no mercado interno brasileiro. Tese similar fora defendida pelo Ministro Mauro Campbell Marques do STJ, conforme precedentes apresentados anteriormente.

Das menções ao GATT identificadas, restam claros três argumentos principais. O primeiro deles, defendido pelo Ministro Relator, diz respeito ao entendimento de que a violação ao princípio do tratamento nacional decorre da própria violação ao princípio constitucional da isonomia tributária. Ao colocar o produto importado em situação menos benéfica que o seu similar nacional, a incidência do IPI sobre a saída do produto de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, sem que este realize qualquer processo de industrialização, ensejaria violação ao princípio do tratamento nacional.

Por outro lado, para aqueles que defendem a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, há o argumento de que somente a partir da incidência do IPI no momento do desembaraço e, posteriormente, no momento da revenda do produto, este alcançaria condições semelhantes às aquelas a que está submetido o produto industrializado nacional. Nesse sentido, ao se garantir a isonomia tributária, não há que se falar em violação ao princípio do tratamento nacional.

Por fim, como argumento adicional daqueles que defendem a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, defende-se alcance limitado ao princípio do tratamento nacional, cujo cumprimento somente poderia ser aferido no momento do desembaraço aduaneiro. Uma vez internalizado, não haveria mais que se falar em discriminação em relação ao produto importado.

Diante do exposto, cumpre reiterar as ressalvas apresentadas quanto à tese vencedora que reconheceu a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados. Conforme defendido anteriormente, partindo-se da situação da empresa revendedora, resta clara a diferença de tributação do IPI, a depender da origem do produto.

Com efeito, ao supor que determinada empresa adquire determinados produtos finais tanto de fornecedores brasileiros como de fornecedores estrangeiros, é possível vislumbrar situação em que, partindo-se de situação equivalente, o produto importado suportará carga tributária de IPI superior em relação a seu similar nacional. Nesse sentido, havendo quebra da isonomia tributária na situação narrada, configura-se, no âmbito internacional, violação ao princípio do tratamento nacional do GATT.

Restaria ainda o argumento de que a aferição de eventual violação ao referido princípio deveria se restringir ao momento do desembarço aduaneiro da mercadoria. Cumpre, inicialmente, mencionar não ter sido indicado qualquer nome da doutrina ou ainda norma específica que corroborassem esse entendimento. Ao contrário, conforme aludido anteriormente, a própria literalidade do Artigo III do GATT lista diversas circunstâncias de discriminação vedadas, que são posteriores ao desembarço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, abarcando, por exemplo, os momentos de distribuição e oferta para venda do produto importado.

Ademais, nos termos da doutrina especializada e da própria jurisprudência da OMC, o pacto de não discriminação do GATT visa a garantir que, após a internalização do produto no mercado brasileiro, este deverá estar sujeito ao mesmo tratamento dispensado a seu similar nacional. Considerar, portanto, que a aplicabilidade do princípio do tratamento nacional estaria limitada ao momento do desembarço aduaneiro acabaria por minar a própria eficácia do dispositivo.

Por todo o exposto, conclui-se haver ressalvas quanto à adequação da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados em relação ao princípio constitucional da isonomia tributária. Nesse sentido, tendo em vista seu propósito de garantir condições igualitárias de concorrência entre o produto importado e seu similar nacional, constata-se restar também configurada possível violação ao princípio do tratamento nacional, sendo este um dos pilares dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito do GATT.

CONCLUSÃO

O Imposto sobre Produtos Industrializados consiste em tributo de competência da União, cujas hipóteses de incidência, previstas na legislação infraconstitucional, incluem diferentes situações, dentre as quais figuram o desembaraço aduaneiro de produtos importados e a saída do produto industrializado dos estabelecimentos industriais ou a estes equiparados.

Sobre o tema, conforme exposto no primeiro capítulo, é possível identificar na doutrina diversas críticas à atuação do legislador, uma vez que, para alguns autores, as hipóteses de incidência do IPI, especialmente aquelas referentes a produtos importados, extrapolariam o que dispõe a norma de competência extraída da Constituição Federal. Parte da controvérsia recai sobre a própria definição do objeto material do referido tributo. Ao determinar que seja instituído imposto sobre produtos industrializados, discute-se se a Constituição teria buscado vincular as hipóteses de incidência ao próprio processo de industrialização ou se a materialidade do IPI abarcaria a operação com produtos industrializados em etapa posterior ao ato de industrializar.

Partindo-se da premissa de que o aspecto material do IPI diz respeito à industrialização em si, a hipótese de incidência do tributo sobre o desembaraço aduaneiro do produto importado não seria adequada, já que o imposto deveria incidir sobre produtos industrializados, ou seja, sobre o resultado de uma operação de industrialização que tenha ocorrido no território brasileiro. Por outro lado, uma vez adotada a premissa de que se pretende tributar operações com produtos industrializados, seria adequada a incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, uma vez que o aspecto material do tributo não se limitaria à industrialização. Nesse sentido, a hipótese de incidência em questão conferiria tratamento isonômico ao produto estrangeiro em relação ao produto fabricado no Brasil, uma vez que este último está sujeito à tributação pelo IPI no momento da saída do estabelecimento industrial.

Ainda com relação às hipóteses de incidência do IPI, nos termos do art. 46, inciso II, do CTN, tem-se a saída de produtos industrializados de estabelecimentos equiparados a industriais, dentre os quais figuram os importadores. Mais uma vez, identificam-se diferentes entendimentos doutrinários quanto à norma em questão. Por um lado, considera-se que a incidência do IPI sobre a revenda de produtos industrializados representaria bitributação ou *bis in idem*.

Por outro lado, Heleno Torres (2018) defende a adequação da incidência do tributo também no momento de sua revenda pelo importador, sem que haja qualquer violação à norma

de competência extraída da Constituição. Tendo em vista a natureza não cumulativa do IPI, considera-se que somente por meio da tributação no momento da revenda do produto estrangeiro, após o seu desembaraço aduaneiro, este alcançaria condições isonômicas em relação ao produto industrializado fabricado nacionalmente e disponibilizado ao consumo no Brasil.

As diferentes visões expressas por diferentes autores encontram-se refletidas na jurisprudência sobre o tema. Nesse sentido, o segundo capítulo se dedicou à apresentação de histórico das divergências jurisprudenciais que marcaram o tratamento da matéria no âmbito do STJ. Conforme visto, a existência de divergências relevantes identificadas em diversos precedentes da referida Corte culminou na apreciação da matéria sob o rito dos recursos repetitivos.

Dos argumentos suscitados pelos ministros do STJ nos diversos precedentes analisados, constatou-se, por um lado, a defesa da literalidade do que dispõe o Código Tributário Nacional, de forma que as hipóteses de incidência do IPI sobre produtos importados podem se concretizar tanto no momento do desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 46, inciso I, do CTN, como no momento da saída do estabelecimento comercial do importador, conforme previsto no inciso II do referido artigo. O alegado *bis in idem* não restaria configurado, uma vez que a lei prevê duas hipóteses de incidência distintas.

Adicionalmente, salientou-se, quanto à defesa da legalidade da matéria, que a primeira tributação, no momento do desembaraço aduaneiro, recai sobre o preço de venda da empresa estrangeira, enquanto a segunda, no momento da saída do produto industrializado do estabelecimento importador, recai sobre o preço de revenda, o qual inclui a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Ocorre que, por força da natureza não cumulativa do imposto, o importador acumula crédito do valor pago no momento do desembaraço aduaneiro, que será, posteriormente, abatido do valor devido no momento da saída do produto de seu estabelecimento, mantendo-se, dessa forma, a tributação apenas sobre o valor agregado. Não haveria que se falar, portanto, em oneração da cadeia para além do razoável.

Ainda que tenha sido esta a visão prevalecente no âmbito do julgamento Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532/SC, sob o rito de recursos repetitivos, muitos foram os fundamentos apresentados com vistas à defesa da inadequação da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados. Tendo como expoente o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a posição que restara vencida após as diversas idas e vindas dos precedentes da

Corte indicava que a dinâmica de tributação do IPI sobre produtos importados representaria a sobretaxação de produtos estrangeiros.

Nesse sentido, os defensores da referida tese consideram que a incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro colocaria fim à necessária equiparação da mercadoria a produtos nacionais. Posteriormente, salvo se submetida a novo procedimento de industrialização, não seria cabível nova incidência do referido imposto, sob pena de se configurar situação discriminatória em relação ao produto importado, o que ensejaria a violação de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, dentre os quais se destaca o GATT, cujos princípios incluem a igualdade de tratamento entre o produto importado e seu similar nacional.

Cumprido mencionar, nesse sentido, que a natureza não cumulativa do tributo não seria suficiente para neutralizar a alegada discriminação, uma vez que o valor da importação, sobre o qual incide o IPI no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, não coincide com o valor de revenda do produto ao consumidor final, o qual tende a ser maior. Dessa forma, ainda que sejam compensados créditos do tributo na operação de revenda, o valor final recolhido a título de IPI no caso do produto importado seria superior ao valor que seria recolhido caso fosse revendido produto industrializado adquirido no mercado interno brasileiro.

Uma vez delimitado o pano de fundo da jurisprudência existente acerca da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, passou-se, ainda no segundo capítulo, à análise das razões de decidir dos ministros do Supremo Tribunal Federal que consolidaram o entendimento da Corte acerca do tema, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 946648/SC, julgado em 2020.

Nos termos do voto do Ministro Relator, Marco Aurélio, a isonomia tributária seria alcançada pela incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro do produto industrializado importado, de forma que nova incidência, no momento de sua saída do estabelecimento do importador privilegiaria o produto nacional em detrimento do produto de procedência estrangeira. Dessa forma, estar-se-ia diante de violação ao princípio constitucional da isonomia tributária e, no âmbito internacional, de tratamento discriminatório em relação ao produto importado, contrariamente ao que dispõe o princípio do tratamento nacional do GATT.

Por outro lado, segundo o entendimento que informou a tese vencedora, defendido, dentre outros, pelo Ministro Alexandre de Moraes, somente no momento da revenda do produto importado, o estabelecimento importador estaria de fato em condição equivalente àquela em

que se encontra o industrial brasileiro. Seria necessária, portanto, a incidência do tributo sobre o valor agregado após o desembaraço aduaneiro do produto importado, representado, em grande medida, pela margem de lucro auferida pelo importador com a revenda do produto industrializado importado.

Da análise dos argumentos apresentados, concluiu-se ser passível de críticas a premissa de que a empresa importadora brasileira, responsável pela revenda dos produtos importados sem que os submeta a novo processo de industrialização, estaria em situação equivalente àquela dos produtores industriais brasileiros, que de fato fabricam o produto industrializado. Salientou-se, nesse sentido, que se determinada empresa, na situação de distribuidora/revendedora, adquire produtos finais tanto de fornecedores brasileiros como de fornecedores estrangeiros, configura-se situação em que, partindo-se de situação equivalente, o produto importado suportará carga tributária de IPI superior em relação a seu similar nacional. Com efeito, ao revender o produto nacional, não haverá incidência do IPI. Entretanto, ao revender o produto de procedência estrangeira, haverá a incidência do referido tributo.

Nesse contexto, passou-se, no terceiro capítulo, à análise da decisão do Recurso Extraordinário nº 946648/SC, sob a perspectiva do princípio do tratamento nacional do GATT. A delimitação de seu alcance se deu por meio de consulta à doutrina especializada e à jurisprudência do Sistema de Solução de Controvérsias da OMC. Concluiu-se, a esse respeito, tratar-se de imperativo à garantia de condições similares de concorrência entre produtos nacionais e importados no mercado interno dos países signatários do Acordo, que perpassa pelo tratamento igualitário em termos da incidência de tributos internos, após o desembaraço aduaneiro da mercadoria.

Isso posto, conclui-se que o princípio do tratamento nacional em muito se aproxima da noção de isonomia tributária, aplicada especificamente aos produtos importados em relação a seus similares nacionais. Dessa forma, ao se falar em possível violação ao princípio constitucional da isonomia tributária em decorrência da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados, resta também violado o princípio do tratamento nacional, sendo este um dos pilares dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito do GATT.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BOTALLO, E. D. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**: p. 1, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 jan. 2021.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 16 jun. 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: 31 dez. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**: 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.htm. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: 17 jan. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869impressao.htm. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.411.749/PR. Brasília, 22 de outubro de 2013. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 29 out. 2013a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301398442&dt_publicacao=29/10/2013. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.403.532-SC. Brasília, 14 de outubro de 2015. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 18 dez. 2015. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400347460&dt_publicacao=18/12/2015. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.411.749/PR. Brasília, 11 de junho de 2014. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 18 dez. 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400108708&dt_publicacao=18/12/2014. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.385.952/SC. Brasília, 3 de setembro de 2013. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 11 set. 2013b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301486825&dt_publicacao=11/09/2013. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 841.269/BA. Brasília, 28 de novembro de 2006. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600860867&dt_publicacao=14/12/2006. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. Recurso Extraordinário nº 229.096/RS. Brasília, 16 de agosto de 2007. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 10 abr. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. Recurso Extraordinário nº 723.651/PR. Brasília, 4 de fevereiro de 2016. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 5 ago. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. Recurso Extraordinário nº 946.648/SC. Brasília, 24 de agosto de 2020. **Diário de Justiça**: Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 16 nov. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754380405>. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRITO, E. Arts. 46 a 51. *In*: MARTINS, I. G. da S. (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

CARNEIRO, C. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, L. M. **Comércio exterior: negociação e aspectos legais**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2005.

MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Repercussão geral no recurso extraordinário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. 1947. Disponível em: https://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/LTF_MA_26142.pdf. Acesso em: 12 jun. 2021.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Índice analítico da OMC**. dez. 2020. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/ai17_e/gatt1994_art3_jur.pdf. Acesso em: 12 jun. 2021.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TORRES, H. **É constitucional o IPI incidente na revenda do produto importado**. 28 nov. 2018. Disponível em: <http://profhelenotorres.com.br/e-constitucional-o-ipi-incidente-na-revenda-do-produto-importado/>. Acesso em: 12 jun. 2021.

TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VIEIRA, J. R. IPI X ICMS e ISS: conflitos de competência ou sedução das aparências? In: SANTI, E. M. D. de; CANADO, V. R. (Coord.). **Tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013.