



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A DIVERGÊNCIA DOS TRIBUNAIS NO TOCANTE À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO
SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DOS PRODUTOS
IMPORTADOS

Vanessa Ferreira Moura

Rio de Janeiro
2021

VANESSA FERREIRA MOURA

A DIVERGÊNCIA DOS TRIBUNAIS NO TOCANTE À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO
SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DOS PRODUTOS
IMPORTADOS

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato
Sensu da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Ubirajara da Fonseca Neto

Maria Carolina Cancelli Amorim

Nelson C. Tavares Junior Tavares

Rio de Janeiro
2021

A DIVERGÊNCIA DOS TRIBUNAIS NO TOCANTE À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA REVENDA DOS PRODUTOS IMPORTADOS

Vanessa Ferreira Moura

Graduada pela Universidade do Grande Rio
Professor José de Souza Herdy
(UNIGRANRIO). Advogada.

Resumo – Este trabalho irá tratar sobre a incidência do IPI na revenda dos produtos importados sem que estes passem por um novo processo de industrialização. Os Tribunais Superiores possuem opiniões divergentes quanto a incidência ou não deste imposto, vez que uma nova incidência poderia caracterizar bitributação ou até mesmo uma violação ao princípio da isonomia, vez que os produtos nacionais não teriam uma nova incidência de IPI no momento da revenda. Será debatido e tratado as opiniões divergentes dos Tribunais, explicitando cada ponto de vista, bem como, analisando sob a ótica da primazia do produto nacional em nosso mercado e do princípio da isonomia.

Palavras-chave – Direito Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados. IPI. Revenda. Produtos Importados. Princípio da Isonomia.

Sumário – Introdução. 1. IPI: Conceito e Hipóteses de Incidência. Estabelecimento Produtor e suas Equiparações. 2. A Incidência do IPI na Revenda dos Produtos Importados caracteriza a Bitributação? 3. O Princípio da Isonomia e a Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a legalidade de uma nova incidência do IPI na revenda do produto importado pelo estabelecimento comercial e se esta incidência violaria o princípio da isonomia, vez que os produtos nacionais não estariam sujeitos a uma nova cobrança deste imposto ao sair do estabelecimento comercial ou se esta nova incidência seria uma forma de primar pelo produto nacional em detrimento do importado, vez que o IPI possui como característica a extrafiscalidade.

A discussão deste trabalho gira em torno de uma suposta bitributação e da violação ao princípio da isonomia, nos casos em que há uma nova incidência do IPI nos produtos importados, no momento da saída do estabelecimento comercial, mesmo que não tenha sido realizado qualquer industrialização do produto.

Para tanto, será analisada as decisões divergentes exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça, que inicialmente entendia pela não incidência de uma nova cobrança de IPI na revenda do produto importado e após mudou seu entendimento concluindo ser válida essa incidência e que esta não caracterizava bitributação, já que o fato gerador era distinto.

Também será examinado quais os argumentos que levaram o STF a reconhecer a repercussão geral deste tema e uma possível violação ao princípio da isonomia, o que fez com que ele deferisse uma liminar até o julgamento em definitivo.

No primeiro capítulo será apresentado os conceitos básicos do IPI e suas hipóteses de incidência, analisando se o estabelecimento que apenas revende o produto importado, sem que este passe por um novo processo de industrialização, pode ser equiparado a um produtor industrial, vez que este é um dos requisitos necessários para a validade da incidência do IPI.

O segundo capítulo seguirá examinando de forma mais acentuada se a cumulatividade das hipóteses de incidência do IPI caracteriza ou não a bitributação, vez que um mesmo produto estaria sendo alvo de duas cobranças do imposto, quais sejam, na entrada deste produto no país e na saída do estabelecimento comercial para o consumidor final.

E por fim será avaliado se há uma violação ao princípio da isonomia, vez que esta cobrança de IPI na saída do estabelecimento comercial somente é aplicada aos produtos importados, o que pode trazer uma vantagem aos produtos nacionais em relação ao valor de mercado, ou se esta seria uma forma de primar pelo produto nacional o que seria possível ante a característica extrafiscal que o IPI possui.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. IPI: CONCEITO E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. ESTABELECIMENTO PRODUTOR E SUAS EQUIPARAÇÕES

O imposto sobre produtos industrializados – IPI, é um imposto de competência da União, previsto no artigo 153, IV¹ da CFRB e artigos 46 a 51² do CTN. Possui como fato gerador três hipóteses: o desembaraço aduaneiro, quando for de procedência estrangeira; a

¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

² BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

saída dos estabelecimentos referidos no parágrafo único do art. 51³, CTN; e a arrematação quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O CTN em seu artigo 51⁴ definiu a figura do contribuinte sendo eles: o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto e o arrematante.

Antes de entrar no tema central do artigo, é necessário demonstrar o que a lei entende por industrialização e estabelecimento industrial e os equiparados a industrial, por serem conceitos que estão diretamente ligados à matéria ora discutida.

O Decreto n. 7.212/10 em seu art. 4^{o5} define industrialização como “[...] qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo [...]”. O art. 8^{o6} da lei em comento define que estabelecimento industrial é aquele que executa qualquer umas das operações previstas no artigo 4^o, trazendo em seu art. 9^{o7} os estabelecimentos que a eles estão equiparados, sendo o inciso I o que nos interessa, ele diz que equiparam-se a estabelecimento industrial os importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos.

Pois bem, analisando de forma literal o artigo acima, pode-se dizer que o estabelecimento que comercializa um produto importado, mesmo que este não tenha realizado qualquer operação descrita no artigo 4^{o8} da Lei n. 7210/10, está sujeito ao pagamento do imposto, já que a lei equipara à estabelecimento industrial.

É exatamente este o ponto do presente artigo, já que uma nova incidência do IPI na revenda deste produto acarretaria uma bitributação, uma vez que já houve o recolhimento do IPI no momento do desembaraço aduaneiro, gerando também uma desvantagem em relação ao revendedor de produto nacional.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

⁵ BRASIL. *Decreto n° 7.212*, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

2. A INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA DOS PRODUTOS IMPORTADOS CARACTERIZA A BITRIBUTAÇÃO?

O Imposto sobre Produtos Industrializados é previsto no art. 153⁹ da CFRB, que, diferentemente de outros tributos, não foi exaustivo quando da definição da matriz constitucional deste imposto.

A despeito da ausência de explicitação constitucional, é de conhecimento geral que o IPI foi concebido como um tributo monofásico no que tange uma cadeia de circulação individual de produtos, incidindo uma única vez quando da saída do produtor ou entrada no importador/arrematante. Este tributo só se tornaria plurifásico para fins de creditamento dos produtos industrializados utilizados em nova industrialização, adotando a regra da não-cumulatividade para evitar que o valor do IPI sobre o produto primário se agregasse ao custo da mercadoria.

Ao regulamentar a matéria através do Código Tributário Nacional, optou-se pela incidência do IPI sobre a circulação, e não produção, de produtos industrializados e, por tal razão, estabeleceu como hipóteses de incidência mencionadas no capítulo anterior.

Vale que algumas hipóteses de incidência possuem caráter extrafiscal, que visam equiparar o tratamento dos produtos importados e arrematados aos nacionais, que se encontram em uma cadeia “usual” de circulação, evitando assim que se tornasse mais vantajoso importar ou arrematar em leilões do que adquirir da indústria nacional.

Com o IPI incidindo na entrada destas mercadorias, os bens passam a ter carga tributária equivalente ao que seria adquirido de um produtor nacional e, como consequência, já não demandam mais qualquer regra especial, podendo se sujeitar, a partir deste momento, à regra do inciso II do artigo 146¹⁰ do Código Tributário Nacional, em toda a sua abrangência.

O artigo 51¹¹ do CTN além de elencar os contribuintes intuitivos do tributo, fez três adições à regra de sujeição tributária, visando assegurar que o tributo incidisse na plenitude da intenção do legislador, previu que o comerciante atacadista, na qualidade de fornecedor dos industriais, também seria contribuinte do tributo, por integrar a etapa produtiva da circulação de mercadorias; estabeleceu que a remessa de produtos industrializados por um contribuinte do imposto a outra pessoa jurídica a ele vinculada atrairia a incidência do tributo, independentemente deste não ser, pela atividade desenvolvida, contribuinte do tributo, com o

⁹ BRASIL, op. cit., nota 1.

¹⁰ BRASIL, op. cit., nota 2.

¹¹ Ibid.

objetivo de evitar o planejamento tributário abusivo, e; permitiu que a lei ordinária equiparasse outras pessoas jurídicas aos importadores ou industriais, visando garantir que toda a etapa produtiva de circulação de mercadorias fosse objeto da incidência do IPI.

O artigo 51¹² deu origem a dois problemas hermenêuticos e que, combinados, são a origem da controvérsia presente. O primeiro deles foi a falta de externalização expressa da limitação para a equiparação que seria realizada pela lei ordinária – e que só poderia ser o atendimento à finalidade de permitir a tributação integral da etapa “industrial” da cadeia de circulação – o que levou a União Federal a acreditar que não existiria qualquer limitação a tal procedimento, ou seja, que poderia equiparar qualquer empresa a industrial para fins de cobrança do IPI.

Já o segundo foi a remissão feita pelo inciso II do artigo 46¹³, relativa à atividade de circulação interna de produtos industrializados. Este dispositivo, para abranger também a hipótese de cobrança do IPI-interno para evitar a elisão tributária, fez remissão ao parágrafo único e não aos incisos II e III do artigo 51¹⁴ do Código Tributário Nacional, relativos aos industriais e seus fornecedores.

A redação do artigo 51¹⁵ do CTN deu margem ao entendimento, de que a saída posterior de mercadorias por parte de qualquer um dos contribuintes nele relacionados, no caso o importador e o arrematante, estaria sujeita ao IPI, mesmo nos casos em que estes não sejam passíveis de equiparação a industrial em uma circulação relativa a produção nacional - e como consequência, não incidisse o IPI nas saídas destes produtos industrializados - por estarem fora da etapa industrial da cadeia.

A Lei nº 4.502/64, que efetivamente instituiu o atual IPI, passou muito perto de corrigir o atecnismo acima exposto, segregando os fatos geradores relativamente a bens nacionais e bens estrangeiros, o que evitaria a dupla incidência do IPI quando da saída do estabelecimento importador. Neste sentido, veja-se os termos de seus artigos 2º¹⁶ e 3º¹⁷. O artigo 2º¹⁸ da referida lei, diz qque o fato gerador do imposto é constituído pelo desembaraço aduaneiro, quando os produtos forem de procedência estrangeira e da saída do respectivo estabelecimento produtor, quando os produtos forem de procedência nacional. Já no artigo

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ BRASIL. *Lei nº 4.502*, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

3^o¹⁹ da mesma lei, é definido o que é considerado por lei como estabelecimento produtor, que segundo o citado artigo é todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto de industrialização, trazendo em seu parágrafo único a definição de industrialização, que é qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto.

Mas a oportunidade de correção do atecnicismo jurídico caiu por terra quando a Lei em questão reproduziu a obscuridade existente no Código Tributário Nacional, através de seu artigo 4^o²⁰, vez que este trouxe em seu bojo que os importadores e os arrematantes de produtos estrangeiros, as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento, os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, embalagens e recipientes para acondicionamento, moldes, matrizes ou modelos e os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção, serão equiparados a estabelecimento produtor, excluindo os estabelecimentos que vendam exclusivamente a varejo.

O Artigo em questão corretamente equiparou a estabelecimento produtor/industrial para fins de sujeição do IPI os atacadistas e na sequência excluiu da incidência deste tributo os estabelecimentos varejistas, de forma a corretamente permitir, mas ao mesmo tempo limitar, a incidência do IPI sobre a integralidade da etapa “industrial” da cadeia. A etapa subsequente, a de comércio varejista ao consumidor final, foi expressamente excluída da incidência do IPI, por não se enquadrar neste conceito.

Por sua vez, visando atender à norma anti-elisiva do art. 51²¹, parágrafo único do CTN e considerando que utilizou como fato gerador somente a saída do estabelecimento produtor, o artigo 4^o da Lei do IPI²² equiparou todos os contribuintes elencados no art. 51²³ do CTN a estabelecimentos produtores.

O problema é que, ao assim fazê-lo, a lei acabou por novamente abrir espaço para a interpretação de que seria legítima a incidência do IPI na revenda de mercadorias por importadores que não seriam contribuintes do IPI na modalidade de circulação jurídica, notadamente, por varejistas, já que a limitação contida no §2^o²⁴ teve que ser restringida à hipótese de comercialização das mercadorias, para que não obstasse indevidamente a

¹⁹ Ibid.

²⁰ BRASIL, op. cit., nota 2.

²¹ Ibid.

²² BRASIL, op. cit., nota 16.

²³ BRASIL, op. cit., nota 2.

²⁴ BRASIL, op. cit., nota 16.

incidência do IPI na importação ou arrematação, em que é irrelevante a atividade realizada pelo contribuinte.

De tudo que foi dito, fica bastante claro que a cobrança do IPI na revenda de mercadorias importadas por estabelecimentos varejistas decorre de um emaranhado de normas pouco técnicas, sobrepostas e que acabam por, formalmente, abrir margem para a interpretação que mais agrada as pretensões arrecadatórias: a de que a legislação complementar teria autorizado a dupla incidência do IPI tanto na importação quanto na posterior saída dos bens, independentemente da atividade realizada pelo importador, pois este, teria sido equiparado a estabelecimento produtor.

Dada esta introdução de como e porque há a discussão de uma dupla incidência do IPI nos produtos importados, pode-se analisar o que o STJ e o STF entendem sobre o tema e qual o posicionamento deles, há ou não a bitributação?

Em 2006 a Primeira Turma do STJ ao julgar o REsp n. 841.269 – BA (2006/0086086-7), cujo Relator era o Ministro Francisco Falcão, entenderam pela não incidência do IPI na revenda do produto importado, vez que iria caracterizar bitributação, veja a parte do voto do Relator:

[...] permitir a dupla incidência do mesmo tributo (IPI), primeiro no desembaraço aduaneiro, depois na saída da mercadoria do estabelecimento importador, seria praticar a bitributação e, mais, malferir o princípio da isonomia e da competência tributária onerando ilegalmente o estabelecimento importador, o qual já sofre bis in idem na entrada da mercadoria, com o recolhimento de Imposto Sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação. [...]

Contudo, no ano de 2013 a Segunda Turma do STJ ao julgar o REsp n. 1.385.952 – SC (2013/018682-5), cujo Relator era o Ministro Mauro Campbell Marques, entenderam de forma diversa, autorizando a segunda incidência do IPI na revenda do produto importado, concluindo que esta não caracterizaria a bitributação, superando por completo o entendimento exarado no ano de 2006. Veja parte do voto:

[...] Desse modo, não vejo qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador (...) Também observo que essa incidência do IPI: a) não se caracteriza como bis in idem, dupla tributação ou bitributação, isto porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, (...); b) não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte do IPI (...) Nessa linha, data vênua, considero

equivocado o precedente firmado por esta Primeira Turma no REsp. n. 841.269 - BA, Rel. Min. Francisco Falcão [...]

No ano de 2014 a Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em REsp n. 1.398.721 – SC (2013/0380352-6) de Relatoria no Ministro Sérgio Kukina unificou o entendimento, decidindo pela não incidência do imposto na operação de revenda do produto importado, *in verbis*:

[...] 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 desembarço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização. [...]

Com esse julgamento foi unificado que não poderia haver a cobrança do IPI na revenda do produto importado, o que trouxe uma segurança jurídica aos comerciantes, já que havia uma discussão por conta dos dois julgados anteriores que eram divergentes.

Entretanto, menos de um ano depois o STJ voltou atrás em seu entendimento e retomou seu antigo posicionamento sobre o tema ao julgar os Embargos de Divergência em REsp n. 1.403.532 – SC (2014/0034746-0) sob Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decidindo que incide o IPI na revenda do produto importado mediante a interpretação literal da norma exposta no parágrafo único do artigo 51²⁵ do CTN, sendo fixado a seguinte tese: "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".

Todavia, o parágrafo único do artigo 51²⁶, do CTN não pode ser interpretado de forma literal, conforme entendimento do Kiyoshi Harada²⁷:

[...] O disposto no parágrafo único do art. 51 do CTN dever ser interpretado dentro do sistema jurídico, e não literalmente, sob pena de legitimar a validade de ficção jurídica no campo de definição legal do fato gerador da obrigação tributária, com afronta ao princípio da capacidade contributiva. Se bem analisado o parágrafo único do art. 51 do CTN ver-se-á que não há referência a “estabelecimento comercial”, mas, “qualquer estabelecimento” de [...] comerciante ou arrematante”,

²⁵ BRASIL, op. cit., nota 2.

²⁶ Ibid.

²⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 466.

mesmo porque o arrematante normalmente é um comerciante. A saída de produto industrializado de um mero estabelecimento comercial desprovido de infraestrutura material e pessoal para proceder a industrialização referida no parágrafo único do art. 46 do CTN, melhor explicitada no art. 3º da Lei 4.502, de 30-4-1964, não tem o condão de deflagrar a ocorrência fato gerador do IPI. [...]

Este novo entendimento do STJ penaliza o importador e contraria uma das regras da OMC da qual o Brasil participa, pois concede ao produto importado um tratamento mais oneroso do que ao produto nacional.

Após essas mudanças de posicionamento o STF concedeu efeito suspensivo ao RE n. 946.648/SC, recurso no qual vinha debatendo a matéria aqui ora discutida, reconhecendo a repercussão geral da questão constitucional, qual seja, violação ao princípio da isonomia, afetando ao tema 906: “Violação ao princípio da isonomia (art. 150, II²⁸, da Constituição Federal) ante a incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.”, o qual será aprofundado no próximo capítulo.

3. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS

O princípio da isonomia está previsto no artigo 150, II²⁹ da CFRB, o qual consiste em vedar tratamento desigual entre contribuintes que estão na mesma situação, tal artigo expõe que é defeso aos Entes Federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – dar tratamento desigual entre os contribuintes que possuem situações iguais, proibindo qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função.

O dispositivo em questão é absolutamente didático. O Ente Federativo não pode diferenciar a carga tributária incidente para contribuintes que se encontrem em situações similares, devendo eventual distinção se dar em razão de um fundamento que demonstre que estes não estão em situação similar de capacidade contributiva.

No tocante aos produtos importados, a impossibilidade de distinção de tratamento deles em relação aos bens nacionais – e, também, dos contribuintes que os utilizam em suas atividades econômicas – foi objeto de compromisso da República Federativa junto a outros países soberanos, ao assinar o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), que foi

²⁸ BRASI, op. cit., nota 1.

²⁹ Ibid.

renovado na Rodada Uruguai (GATT/94) e posteriormente internalizado na legislação brasileira através do Decreto n. 1.355/94.

Este Acordo estabelece, em seu item 3.1. que “Tributos Internos e exigências regulatórias não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais de modo a proteger a produção nacional” e no seu item 3.2. que “Produtos estrangeiros 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.”.

Ou seja, é autorizado ao Ente Federativo estabelecer a incidência de tributos sobre a importação de produtos estrangeiros desde que estes também incidam nas operações internas com produtos similares e estejam no mesmo patamar, direta ou indiretamente, com a carga tributária interna.

Qualquer incidência de tributos de maneira distinta ou em patamar superior, viola a isonomia tributária, pois diferencia, sem justificativa plausível que vise igualar os desiguais na medida em que se desigualem, o contribuinte que realiza negócios com produtos estrangeiros daquele que o faz com produtos nacionais, além de, é claro, afrontar o compromisso que o Brasil firmou com todos os outros países signatários do GATT.

Por conta dessa discussão acerca da ofensa ou não ao princípio da isonomia, o STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional, afetou ao Tema 906 que possui o RE 946648 como o *leading case*.

O recurso extraordinário foi julgado em Plenário, o qual por maioria foi desprovido, sendo fixado 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”³⁰, cujo voto vencedor é do Ministro Alexandre de Moraes.

O Ministro Alexandre de Moraes³¹ entendeu que as hipóteses estabelecidas no artigo 51 do CTN³² não são excludentes, ou seja, caso o mesmo contribuinte realize fatos geradores distintos, este estaria sujeito a incidência de uma nova cobrança de IPI, desde que respeitada a cumulatividade prescrita no artigo 153, 3^a, II³³ da CRFB.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. *RE n° 946648*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754380405>>. Acesso em: 15 abr. 2021.

³¹ *Ibid*.

³² BRASIL, op. cit., nota 2.

³³ BRASIL, op. cit., nota 1.

Ou seja, o contribuinte importador pagaria no momento do desembaraço aduaneiro por força do inciso I do artigo 51³⁴ do CTN e no momento da revenda por força do inciso II e parágrafo único ambos do artigo 51³⁵ do CTN, o que não ocasiona a bitributação.

A respeito da violação ao princípio da isonomia o Ministro entendeu que é necessária a incidência do IPI no momento da revenda do produto importado, para justamente conferir à mercadoria importada o mesmo tratamento da mercadoria nacional, isto porque, segundo o Ministro a base de cálculo utilizada para o cálculo do imposto no desembaraço aduaneiro não captura a margem de lucro que o importador tem quando revende o produto no mercado interno, por este motivo a segunda incidência do IPI, já com o lucro da revenda no mercado interno embutido na base de cálculo do imposto.

Segundo o Ministro, sem essa segunda incidência o importador estaria em condição mais favorável que o produtor nacional e essa desigualdade violaria o GATT, pois o acordo prevê um tratamento tributário isonômico e não condições mais favoráveis, conforme Alfredo Augusto Becker³⁶ “A igualdade tributária não se confunde com a igualdade perante a lei em geral e nem tampouco é aritmética”.

Todavia, a equiparação do tratamento nacional, que implica na impossibilidade de beneficiar o produto estrangeiro em relação à produção nacional, é satisfeita quando da tributação no momento do desembaraço aduaneiro.

A tributação da revenda, mesmo no caso do contribuinte se valer da regra da não-cumulatividade, só tem o condão de desestabilizar, agora para o lado contrário, o equilíbrio da carga tributária alcançado com a tributação no momento do desembaraço e com a inclusão do imposto de importação, para compensar a ausência de incidência de tributos no exterior, na base de cálculo do IPI. E isso sem sequer entrar nos efeitos desta cobrança sobre o ICMS.

Note-se que muitas vezes o argumento de proteção da indústria nacional sequer se justifica, tendo em vista que o produto importado não raro sequer possui similar nacional que com ele concorra, de forma que o tributo, a despeito de se utilizar do pálio da extra fiscalidade, inúmeras vezes só funciona para fins arrecadatários.

Veja-se um exemplo considerando os seguintes parâmetros: um produto cujo valor de importação seja de R\$ 80.000,00; venda interna seja R\$ 100.000,00; alíquota de II de 25% e de IPI de 20%, com uma margem de lucro de 10%.

³⁴ BRASIL, op. cit., nota 2

³⁵ Ibid.

³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002. p. 444-445

Aquisição nacional, base de cálculo R\$ 100.000,00, valor do IPI R\$ 20.000,00, não havendo incidência de imposto na etapa de revenda, carga tributária total de R\$ 20.000,00.

Importação de produtos, base de cálculo R\$ 80.000,00, valor II R\$ 20.000,00, valor IPI R\$ 20.000,00; etapa de revenda, base de cálculo R\$ 100.000,00, margem de lucro R\$ 10.000,00, valor IPI R\$ 22.000,00, carga tributária total de R\$ 22.000,00, adicional de R\$ 2.000,00.

Não há dúvidas, portanto, ao contrário do que entende o STF que a incidência do IPI na revenda de produtos importados, agrava indevidamente a carga tributária do contribuinte que realiza operação com estes tributos, sem uma justificativa plausível para tal tratamento agravado, especialmente, tendo em vista que o Brasil se comprometeu com toda a comunidade internacional, na forma de um tratado, a não atribuir tratamento pior ao produto estrangeiro em relação ao nacional.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa abordou, a existência de um conflito de graves proporções jurídicas consistente na divergência de entendimento entre os Tribunais acerca da incidência do imposto sobre produtos industrializados na revenda dos produtos importados

O embate materializou-se pela inconsonância entre os entendimentos díspares exarados pelo STJ acerca da matéria, que trouxe insegurança jurídica aos contribuintes até que o tema fosse consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

De um lado, contribuintes importadores de produtos defendendo a tese de que a incidência do IPI na revenda do produto importado ocasiona a bitributação e onera mais a carga tributária do produto importado, indo de encontro com o princípio da isonomia tributária; de outro, os Tribunais Superiores que a cada momento mudavam seus entendimentos acerca da matéria, fazendo com que os contribuintes cada vez mais procurassem o judiciário para a resolução desse conflito.

Fruto das reflexões fundamentadas que se desenvolveram no decorrer da pesquisa, foi possível chegar à conclusão de que as reiteradas decisões judiciais sobre tais conflitos são desprovidas de uma técnica científica – portanto sistemática, uniforme e cientificamente organizada, a fim de garantir segurança jurídica – para aplicação dos princípios invocados pelas partes.

Na prática, pode ser verificado que os próprios julgadores não conseguiam chegar num consenso acerca do instituto da bitributação e da aplicação do princípio da isonomia tributária, ocasionando diversas incertezas e problemas jurídicos.

Quanto à questão que se descortinou ao longo do segundo capítulo, a de verificar se a incidência do imposto na revenda geraria uma bitributação, esta pesquisa chegou ao entendimento de que, para a prolação de uma válida e ajustada decisão judicial, o julgador não pode apenas considerar objetivamente a letra “fria” da lei. Argumentos jurídicos bem fundamentados, sustentados não apenas em fontes positivadas, mas em fundamentos jurídicos presentes nas mais diversas fontes do ordenamento jurídico, especialmente os princípios, são a pedra de toque que conferem legitimidade à decisão judicial em casos classificados como “difíceis”.

Esta pesquisa pretende sustentar, que a incidência do imposto sobre produtos industrializados na revenda dos produtos importados ocasiona sim a bitributação e a violação ao princípio da isonomia, ao contrário do que os Tribunais Superiores tentam defender.

A proposta do autor consiste no argumento de que a tese de que tal incidência preserva o tratado firmado por meio do GATT é incabível, vez que o produto importado possui outras incidências de impostos que justamente servem para trazer o equilíbrio entre o produto importado e nacional, pois conforme demonstrado por meio de exemplo a incidência traz prejuízo ao comerciante importador, vez que onera a carga tributária paga por este, em comparação ao comerciante do produto nacional.

Deve ser preocupação constante dos nossos Tribunais a uniformização de suas jurisprudências e entendimentos e um olhar mais amplo sobre as diversas fontes do direito, para que as decisões possam ser cada vez mais justas e trazer a segurança jurídica para as relações comerciais. É necessário uma análise mais profunda do que o legislador quis dizer ao criar os dispositivos legais, para que a aplicação da legislação ao caso concreto possa ser a mais fiel à essência do “sentimento” do legislador no momento da criação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. *Lei nº 4.502*, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. *Decreto nº 7.212*, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 841.269 / BA*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=664690&num_registro=200600860867&data=20061214&formato=PDF>. Acesso em: 28 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.385.952 / SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1260014&num_registro=201301486825&data=20130911&formato=PDF>. Acesso em: 28 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº 1.398.721 / SC*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303849&num_registro=201303803526&data=20141218&formato=PDF>. Acesso em: 28 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº 1.403.532 / SC*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1395048&num_registro=201400347460&data=20151218&formato=PDF>. Acesso em: 28 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº 1.385.952 / SC*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=60254455&tipo_documento=documento&num_registro=201303637302&data=20160428&formato=PDF>. Acesso em: 28 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal Federal. *RE nº 946648*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4923845>>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: 2020.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018.