



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 17339/2017 – ASJCIV/SAJ/PGR

Recurso Extraordinário 946.648 – SC

Relator: Ministro **Marco Aurélio**
Recorrente: Polividros Comercial Ltda.
Recorrida: União
Interessada: Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPORTADOR. IPI. COBRANÇA. REVENDA. DESPROVIMENTO.

1 – **Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 906)**: É constitucional a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI quando ocorre a revenda, no mercado interno, de bens importados e não submetidos a novo beneficiamento industrial no período entre importação e revenda.

2 – Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Trata-se de recurso extraordinário interposto por Polividros Comercial Ltda. de acórdão prolatado pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que deu provimento à apelação da União e denegou a segurança, para assentar ser impositivo o pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI quando ocorre a revenda, no mercado interno, de bens importados e não submetidos a processo de industrialização no período entre importação e revenda.

De acordo com o acórdão recorrido, a melhor exegese do art. 153, IV, da Constituição Federal e dos arts. 46 e 51, I, II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN leva a concluir que o pagamento do imposto no desembaraço aduaneiro não exonera o dever cumulativo de adimplir o tributo também quando ocorre a saída da mercadoria do estabelecimento do importador. A bitributação estaria afastada porque os fatos geradores e as hipóteses de incidência do imposto são diversos. Eis a ementa do julgado:

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

Para a recorrente, o entendimento da Corte recorrida ofende o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da Constituição Federal), seja por onerar excessivamente o importador em face do industrial nacional, seja por autorizar, indevidamente, situação de bitributação. Defende, por fim, que o pagamento do IPI somente é justificado na fase de importação do produto, durante o desembaraço aduaneiro, na forma do art. 51, I, do CTN, caso não haja processo de industrialização entre a importação e a revenda.

Em contrarrazões, a União diz serem complementares, não excludentes, as hipóteses de tributação contidas nos arts. 46 e 51 do CTN, e retoma as disposições constitucionais pertinentes ao IPI para sustentar que o imposto não incide sobre o processo de industrialização, mas sobre operações envolvendo produtos industrializados.

A repercussão geral da matéria (Tema 906) foi reconhecida em Plenário:

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. (*DJe* 4 out. 2016)

Vieram os autos com vista à Procuradoria-Geral da República.

Esses, em síntese, são os fatos de relevo.

Há apenas uma questão a solucionar: é constitucional a cobrança do IPI do importador na saída do produto do estabelecimento, quando não há beneficiamento do bem entre a importação e a revenda? A resposta é positiva.

Prevê o CTN:

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

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

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

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

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Inexiste alternatividade entre as hipóteses elencadas no art. 46, acima citado. Essa ausência de caráter excludente fica mais notória quando se observa que o art. 2º da Lei 4.502/1964, que regulava as hipóteses de incidência do antigo imposto sobre o consumo, previa, de um lado, o desembaraço aduaneiro, se a produção tivesse ocorrido no estrangeiro, e, de outro, a saída do estabelecimento, caso o processo de industrialização tivesse se operado nacionalmente¹. O CTN inovou a ordem jurídica e, hoje, ao estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, autoriza, com *status* de lei complementar, a incidência do tributo na saída do estabelecimento, independentemente da origem do produto.

É de se destacar que não há qualquer inconsistência entre a previsão do CTN e a Constituição Federal. O art. 153, III, da Lei

1 “Art. 2º Constitui fato gerador do imposto: I – quanto aos produtos de procedência estrangeira, o respectivo desembaraço aduaneiro; II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.”

Fundamental é claro ao estabelecer que compete à União instituir imposto sobre produtos industrializados, não limitando a exação à ocorrência, apenas nas fases do processo de “industrialização”, do fato gerador. Basta que, em algum momento, tenha havido a industrialização da matéria-prima para que a incidência do IPI adquira contornos, *a priori*, constitucionais.

A respeito da interpretação do fato gerador do IPI a partir da sua matriz constitucional, pondera Kyioshi Harada:

Não é missão da Constituição definir o fato gerador do imposto, mesmo porque não é a Carta Magna que institui o imposto.

Contudo, o legislador ordinário não é livre para instituir o fato gerador de determinado imposto em dissonância com a conceituação constitucional do imposto. Daí a importância de examinar a norma constitucional que discrimina os impostos para as diferentes esferas políticas.

Nos termos do art. 153, IV, da CF, o IPI incide sobre produtos industrializados e não sobre a industrialização. [...]

O momento da exteriorização do fato gerador do IPI está definido no *caput* do art. 46:

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

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

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

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

Nas três hipóteses, pressupõe-se uma operação com o produto industrializado (compra e venda ou arrematação). Não poderia ser de outra forma, pois a matriz constitucional do

IPI não é a *industrialização*, mas a *existência de produto industrializado*. A exemplo do ICMS, o IPI, incide sobre a circulação de produto industrializado. Por isso, o inciso II do § 3º do art. 153 da CF prescreve que o imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”². [*Grifos no original.*]

O contribuinte do imposto, em outras palavras, não é limitado, em nível constitucional, apenas àquele que participa diretamente do processo de industrialização. Assim, não há óbice a que o CTN defina como contribuintes do IPI, no art. 51, (i) o importador ou quem a lei a ele equiparar; (ii) o industrial ou equiparado; (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os fornece a estabelecimento industrial ou equiparado; e (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão³.

A orientação aqui perfilhada tampouco macula o princípio da isonomia tributária, consagrado no art. 150, II, da CF/1988. Não há falar na ocorrência de *bis in idem*, porque não há dupla tributação do sujeito passivo com fundamento no mesmo fato gerador. Como dito, é evidente que a cobrança do tributo é efetuada em razão de

2 HARADA, Kyoshi. É devido o IPI na importação? *Repertório IOB de Jurisprudência*: tributário, constitucional e administrativo, n. 12, p. 405-403, 2. quin. jun. 2012.

3 Por conseguinte, e de forma mediata, há de se considerar a constitucionalidade do Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010) quando, a um, equipara estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída nesses produtos (art. 9º, I) e, a dois, define tanto o desembaraço aduaneiro quanto a saída do produto como fatos geradores do imposto (art. 35, I e II).

situações fáticas nitidamente distintas: o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador. O contribuinte, embora possa confundir-se na mesma pessoa jurídica, ora atua como importador, ora equiparado a industrial. Os fatos geradores e as hipóteses de incidência, em um e outro caso, são diversos.

Além disso, é inadequado prever a oneração indevida e desproporcional do importador, dado o regime de não cumulatividade do IPI (art. 153, § 3º, II, da CF/1988). O imposto pago no desembaraço aduaneiro é abatido do imposto pago na saída do produto do estabelecimento do importador. A exação, nesse segundo momento, somente incidirá sobre o valor agregado do produto.

Portanto, inexistindo agregação de valor entre a etapa de importação e a de revenda do produto que não sofreu beneficiamento no estabelecimento do importador, não haverá complementação do valor do tributo já pago. Por sua vez, na situação inversa, havendo agregação de valor entre a importação e a revenda, é o caso de pagar o IPI na saída, com o justo abatimento do valor recolhido na importação, sob pena de se conferir tratamento juridicamente desfavorável ao industrializador nacional, em face do mero importador.

A propósito, convém salientar que o entendimento ora defendido sagrou-se vencedor, no Superior Tribunal de Justiça, durante o julgamento dos embargos de divergência no Recurso

Especial 1.411.749⁴, de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL (DJe 17 dez. 2015). Colhe-se da ementa da decisão:

[...]

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. [*Grifos no original.*]

4 A tese julgada, na sistemática dos recursos repetitivos, foi: “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”.

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo desprovimento do recurso extraordinário e, para os fins da repercussão geral, adota a seguinte tese:

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

Brasília (DF), 10 de fevereiro de 2017.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros
Procurador-Geral da República

JCCR/RNSL