

Efeitos da coisa julgada em questões envolvendo importação direta por conta e ordem de terceiro

Effects of res judicata on matters involving the direct importation for account and order of third parties.

Ives Gandra da Silva Martins*

Rogério Vidal Gandra Martins**

RESUMO

Trata-se de artigo no qual analiso o perfil geral do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI em nosso ordenamento jurídico, concluindo que a exigência do IPI sobre a saída de bens procedentes do exterior para revenda, sem qualquer processo de industrialização realizado no país, carece de embasamento legal, eis que a sistemática do tributo demanda a existência de processo de industrialização. A partir deste raciocínio, o estudo trata, também, da questão processual que se impõe quando o contribuinte tem a seu favor decisão transitada em julgado, eximindo-o do pagamento do IPI quando da saída de estabelecimentos para revenda, estando resguardado, portanto, pela coisa julgada que é garantia constitucional impeditiva de questionamento por parte de terceiros.

Palavras-chave: Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Industrialização. Procedência estrangeira. Revenda. Coisa julgada.

ABSTRACT

This is an article in which I analyze the general profile of the IPI tax in our legal system, concluding that the requirement of IPI on the exit of goods from abroad for resale, without any industrialization process carried out in the country, needs the legal basis, behold, the tax system demands the existence of an industrialization process. Based on this reasoning, the study also deals with the procedural issue that is required when the taxpayer has a final decision, exempting him from the payment of IPI when leaving establishments for resale, and is therefore protected by judged to be a constitutional guarantee that prevents third parties from questioning it.

Keywords: Tax on Manufactured Products – IPI. Industrialisation. Foreign origin. Resale. Res judicata.

Algumas considerações preliminares são necessárias para definir o exato objeto do presente estudo.

A primeira diz respeito ao perfil delineado pela Constituição Federal e pela legislação complementar ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

A CF, em seu art. 153, VI, outorgou à União a atribuição para a imposição do IPI nos termos seguintes:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]

* Professor emérito da Universidade Mackenzie em cuja Faculdade de Direito foi titular de direito constitucional.

** Advogado especialista e professor em direito tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU/IICS.

IV - produtos industrializados;

Conferida a competência impositiva ao ente federativo, o Texto Supremo estabeleceu que as normas gerais do imposto seriam traçadas por lei complementar, como se depreende da leitura do 146, III, *a e b, verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, *bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (grifos nossos)

No tocante à explicitação das normas gerais do IPI, coube ao Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) esta tarefa normativa, plasmada em seus arts. 46 a 51, diplomas recepcionados pela Carta da República de 1988.

O art. 46 definiu as hipóteses de incidência do tributo na seguinte dicção normativa:

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.

O legislador do CTN, cujas normas ganharam eficácia de lei complementar com a Constituição de 1967, estabeleceu um rol taxativo de hipóteses de incidências do IPI. Destas não podem se furta o legislador ordinário nem tampouco os reguladores e aplicadores executivos da lei, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade e ilegalidade. Em outras palavras, estender a lista de incidências e/ou dar contorno as já existentes fora dos parâmetros estabelecidos pelo CTN significa violar o ordenamento jurídico pátrio, maculando, entre outras ofensas, o princípio basilar de todo sistema tributário nacional, qual seja, o da legalidade, tipicidade e reserva absoluta da lei formal, insculpido no art. 150, I, da CF.¹

¹ Sobre o princípio da legalidade o primeiro subscritor do presente estudo escreveu: "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário. Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto. À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (op. cit., p.39):

Neste diapasão, são fatos geradores do tributo:

a) industrializar produtos;

b) proceder ao desembaraço aduaneiro de produtos industrializados no exterior

c) arrematar produtos industrializados abandonados ou apreendidos que foram levados à leilão.

O legislador definiu o que seria produto industrializado, para fins de incidência do imposto. O conceito está expresso no art. 46, parágrafo único, do CTN, assim redigido:

Art. 46 – 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.* (grifos nossos).

Desta forma, a *industrialização* tem como característica precípua:

a) uma operação que gerará ao final do processo alteração do produto inicial;

b) alteração pode se dar na essência, finalidade ou aperfeiçoamento para o consumo do produto inicial.

"E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento". Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário consequente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade. É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (grifos não constantes do texto.) (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, São Paulo, 1982, p. 57).

E o regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010), ao explicitar o conceito de industrialização, atém-se ao estabelecido no CTN, como se depreende da leitura de seu art. 4º, *verbis*:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (*Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único*):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (*transformação*);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (*beneficiamento*);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (*montagem*);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (*acondicionamento ou reacondicionamento*); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (*renovação ou recondicionamento*).

Isto posto, constata-se que para haver a incidência do IPI é necessária que o bem passe por um processo de industrialização (alteração da natureza, finalidade, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação). Uma vez que o bem que entra no estabelecimento sendo submetido a qualquer desses processos e posteriormente é objeto de um ato negocial que enseja sua saída, está o mesmo passível de incidência pela via do IPI. O Imposto sobre Produtos Industrializados é, pois, uma somatória do processo de industrialização de um bem acrescido de um ato/negócio jurídico cujo objeto é a alienação do industrializado com sua consequente saída do estabelecimento do fabricante.

Nas hipóteses de bem importado industrializado no exterior e não submetido a qualquer processo de industrialização até a saída de seu estabelecimento, entendemos que se aplica à hipótese o art. 46, inciso II, do CTN, ou seja, caberá o IPI quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria, não podendo

se justificar nova incidência do imposto em território nacional durante sua circulação ao menos que na cadeia produtiva haja processo de industrialização. A incidência do IPI sobre produtos industrializados no exterior quando de sua “nacionalização” se justifica, caso contrário, estar-se-ia afrontando o princípio da igualdade tributária previsto no art. 150, inciso II, vez que um bem estrangeiro entraria no mercado nacional em condições menos onerosas que os produtos da mesma espécie industrializados no país. Em outras palavras, o que se tributa via IPI quando da operação de importação de bens industrializados no exterior é a *própria industrialização em si do bem fora do território nacional aliada a uma operação de compra e venda internacional. Uma vez tributado pelo IPI, quando do despacho aduaneiro, para fins do imposto em análise, o mesmo se encontra em igualdade de condições a um bem industrializado em solo brasileiro, tendo sido respeitado o princípio constitucional da livre concorrência.*

Elucidativo o julgado da 1ª Turma do STJ (REsp 841269/BA) voto do ministro Francisco Falcão) sobre a matéria, assim ementado:

Empresa importadora. Fato gerador do IPI. Desembaraço aduaneiro. I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão. II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação” (STJ – REsp 841269/BA (Processo 2006/0086086-7), 1ª Turma, relator: ministro Francisco Falcão (1116), data da decisão 28/11/2006, DJ de 14/12/2006, p. 298).

Vale destacar trecho do voto do ministro relator Francisco Falcão:

O recorrente é comerciante e importador de tapetes, conforme reconhecido no acórdão recorrido.

Ao importar os produtos industrializados e desembaraçá-los na aduana, o contribuinte, nos termos do artigo 46, I, do CTN, fez nascer o fato gerador do IPI, o que impõe o pagamento da exação.

O referido dispositivo legal apresenta três hipóteses de incidência tributária, quais sejam: a) o desembaraço aduaneiro, quando o produto tem procedência estrangeira; b) a saída do produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; e c) a arrematação dos produtos, quando apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

As diferentes operações encimadas explicitam em que hipóteses *alternativas* deverá recair o IPI.

Ao explicitar que incidirá imposto sobre produtos industrializados na operação de saída do produto nos estabelecimentos a que se referem o parágrafo único do artigo 51 do CTN, o legislador indicou qualquer estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante, para consignar que a hipótese de incidência do IPI é a realização de operações com produtos industrializados, sejam os contribuintes importadores, industriais, comerciantes ou ainda arrematantes em leilão.

A indicação constante da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN não atinge, como é curial, a hipótese descrita no inciso I, do mesmo regramento, uma vez que este inciso traz situação dirigida ao produto de procedência estrangeira.

Permitir a dupla incidência do mesmo tributo (IPI), primeiro no desembaraço aduaneiro, depois na saída da mercadoria do estabelecimento importador, seria praticar a bi-tributação 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. [...] (grifos nossos).

Nesta esteira de raciocínio o STF, através de decisão monocrática do min. Marco Aurélio em ação cautelar, sobre o tema já se pronunciou. Seguem excertos do referido julgado:

Decisão

Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Importação. Dupla incidência. Ação cautelar. Recurso extraordinário. Efeito suspensivo ativo. Requisitos presentes. Inexistência de dano inverso. Deferimento.

1. O assessor Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo prestou as seguintes informações: [...] formalizou ação cautelar incidental contra a União, objetivando o implemento de efeito suspensivo ativo ao recurso extraordinário nº 946.648/SC, distribuído a Vossa Excelência em 16 de fevereiro de 2016. Segundo narra, impetrou mandado de segurança para afastar o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI quando da revenda, ao mercado nacional, dos produtos por ela importados. Diz da declaração de procedência, pelo Juízo, do pedido formulado no mandado de segurança. A Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da apelação, reformou a decisão, consignando o recolhimento do imposto tanto no momento do desembaraço aduaneiro como na ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento do importador. Entendeu não serem excludentes as hipóteses de incidência previstas nos incisos do

artigo 46 do Código Tributário Nacional, não se observando situação de bitributação. Em face de tal decisão, a autora interpôs recurso extraordinário, admitido pelo Tribunal de origem. Nesta cautelar, argui a inconstitucionalidade da dupla incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações de importação para revenda. Alega haver violação ao princípio da isonomia ante a oneração excessiva do importador em relação ao industrial nacional, considerado o fato de a mercadoria do primeiro ser tributada em dois momentos distintos. Ressalta ser a circunstância reveladora de bitributação, articulando a presença do sinal do bom direito. Sob o ângulo do risco, aduz a possibilidade de a União proceder à execução provisória do acórdão formalizado no Tribunal de origem. Afirma não ter recolhido o imposto quando da saída das mercadorias, com respaldo na sentença proferida pelo Juízo. Destaca estar em vias de sofrer autuação da Receita Federal do Brasil para recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros e multa e, reflexamente, da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina para recomposição da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS devido. Defende, alfin, a concessão da medida liminar para atribuir efeito suspensivo ao recurso extraordinário nº 946.648/SC. Anoto a conclusão do extraordinário ao Gabinete em 16 de fevereiro de 2016.

2. [...]. Admitido o extraordinário, compete ao Supremo avaliar, no exercício da função de tornar efetiva a Constituição Federal, o pedido formalizado em ação cautelar. *Atentem para o caso concreto. Está em jogo, como questão de fundo, a inconstitucionalidade de nova incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de revenda da mercadoria importada, quando da saída desta do estabelecimento importador. A partir de interpretação da legislação de regência, no caso, o Código Tributário Nacional — artigos 46 e 51 —, cria-se, segundo o sustentado, situação de oneração excessiva do importador em relação ao industrial nacional. Este, ao produzir a mercadoria no País, sujeita-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados apenas na ocasião em que o produto sai do estabelecimento, enquanto aquele está submetido em dois momentos distintos: quando do desembaraço aduaneiro e da revenda, ainda que não pratique ato de industrialização. A incidência do imposto deixa de equiparar o produto nacional ao similar importado e passa a criar verdadeira distorção entre eles. Observo, no campo precário e efêmero, ser a questão merecedora de pronunciamento pelo Pleno, ante o princípio da isonomia versado no artigo 150, inciso II, da Carta da República. Até tal oportunidade, entendo presentes os requisitos do sinal do bom direito e do risco da demora, ante a possibilidade de ser cobrado da autora o tributo não recolhido, hoje exigível pelo Fisco.*

Há de ressaltar-se a inexistência de dano inverso com o acolhimento do pedido liminar. Conforme explicitado pela autora, a mercadoria importada já saiu do estabelecimento do contribuinte, não sendo tal fato objeto da incidência tributária à época em razão da segurança deferida pelo Juízo. A manutenção da suspensão da exigibilidade não irá acarretar qualquer prejuízo à Fazenda Nacional.

3. Defiro a medida de urgência, implementando a eficácia suspensiva ao recurso extraordinário admitido, interposto pela autora contra o acórdão formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento da apelação nº 5004521-47.2012.404.7205, voltada a impugnar decisão da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária de Blumenau proferida no mandado de segurança nº 5004521-47.2012.404.7205, afastando, por ora, a exigibilidade do crédito tributário envolvido na espécie. (MC na AC 4.129/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 06.06.2016, DJe nº malgrado 119, divulgado em 09/06/2016) (grifos nossos).

Analisando a evolução da jurisprudência acerca do tema constatamos que o STJ inicialmente divergia em suas Turmas sobre a legalidade ou não da incidência do IPI na saída de produto importado para revenda. Em 2004 a matéria foi apreciada pela 1ª Seção, que julgou pela não incidência de IPI na saída de bem importado e não industrializado pelo estabelecimento importador. Segue ementa do Acórdão:

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 desembarço 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. (STJ, Embargos de Divergência em REsp nº 1.411.749, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 11/06/2014, DJe 18/12/2014).

Andréa Medrado Darzé Minatel, com extrema clareza e percuciência, comenta a decisão da 1ª Seção:

Com efeito, partindo da premissa de que artigos 46 e 51 do CTN deveriam ser interpretados sistemática e teleologicamente (e não de forma literal), a Primeira Seção do Tribunal concluiu que a referência que esses dispositivos fazem à saída de produtos de estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais como fato gerador do imposto não é suficiente para autorizar a sua incidência sobre produto importado que não sofreu qualquer espécie de industrialização, sob pena de restar configurado "*bis in idem*", não admitido pela legislação de regência.

Isso porque a simples saída desses produtos do estabelecimento importador não guarda qualquer relação com as atividades que constituem as reais hipóteses de incidência do tributo: importação e industrialização, somente se justificando a nova exigência (após a importação) sobre operações que envolvam produtos industrializados no território nacional. É o que fica bem evidente no seguinte trecho do voto do ministro Napoleão Nunes Maia Filho: "Pretender que, para o importador/comerciante sejam dois os fatos geradores da tributação pelo IPI, fere a lógica da especialidade, pois há uma regra própria para importação, que é a da tributação no momento do desembarço aduaneiro. Na condição de revendedor da mercadoria importada, esse contribuinte realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização"².

Muito embora os julgados que se sucederam ao acórdão supracitado seguiram a linha de não admitir a incidência do IPI nas nascidas oriundas de estabelecimento importador que não industrializa bem, o STJ em 2015, ao analisar a matéria sob a sistemática dos recursos repetitivos, entendeu por bem rever seu posicionamento e considerar legais as imposições fiscais para essa hipótese nos termos assim ementados:

Embargos de divergência em recurso especial. Direito tributário. Recurso representativo da controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Fato gerador. Incidência sobre os importadores na revenda de produtos de procedência estrangeira. Fato gerador autorizado pelo art. 46, II, C/C 51, parágrafo único do CTN. Sujeição passiva autorizada pelo art. 51, II, do CTN, C/C art. 4º, I, da Lei 4.502/64. Previsão nos arts. 9, I e 35, II, do RIPI/2010 (Decreto 7.212/2010). 1. Seja

² "Da Inconstitucionalidade da Incidência do IPI na Primeira Saída" in "30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro – XV Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET", Paulo de Barros Carvalho (coord.) e Priscila de Souza (org.), Ed. Noeses, São Paulo, 2018, p. 62-63.

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

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

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 – SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/09/2013; e REsp. n. 1.385.952 – SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03/09/2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411.749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/ acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11/06/2014; e no REsp. n. 841.269 – BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28/11/2006.

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

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (EREsp 1403532/ SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015) (grifos nossos).

Malgrado a decisão do STJ na sistemática dos recursos repetitivos, entendemos que ela encontra-se em desacordo com a regência do IPI em nosso ordenamento jurídico. Isto porque permitir a cobrança do referido imposto nos casos de importação direta pelo próprio comerciante para posterior revenda configura-se tributação sem amparo legal, vedada dentro da sistemática estabelecida pela Constituição Federal, CTN e legislação infraconstitucional. Tributar-se-á o mesmo fato duas vezes, em explícito *bis in idem* rechaçado por nosso sistema legal.

Isto porque a incidência do IPI sobre operações envolvendo produtos para o mercado interno após sua entrada no território nacional, com o pagamento do tributo quando do despacho aduaneiro necessita de procedimento de industrialização sobre o bem antes da saída do estabelecimento, industrialização essa que siga os padrões conceituais estipulados pelo CTN e legislação de regência. Se o processo de industrialização não ocorrer, estar-se-á exigindo tributo sobre mercadoria industrializada no exterior — e sobre a qual já houve a tributação —, mas que em território nacional em nenhum momento foi submetida a tal processo, vale dizer, estar-se-á tributando produto industrializado sem processo de industrialização. Se não bastasse o CTN, a Lei 4.502/1964 é cristalina na exigência de processo de industrialização nacional para a exigência de IPI, conforme se depreende de seu art. 2º, *verbis*:

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.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial. (grifos nossos.)

Resta claro que o STJ, ao adotar o posicionamento sobre a matéria na sistemática dos recursos repetitivos, terminou por criar “dois fatos geradores” para uma operação que, como já analisada, comporta

apenas a ocorrência de uma única incidência, já que a Constituição Federal, o CTN, bem como a legislação infraconstitucional são lógico-conclusivas ao determinar que nas hipóteses de importação de produto o imposto incide quando do desembaraço aduaneiro, momento no qual o bem está nacionalizado e já se consumou a tributação da industrialização ocorrida no exterior. Dentro da cadeia econômica produtiva, haverá nova incidência do IPI somente quando houver, por algum dos estabelecimentos, novo processo de industrialização, conforme definido na legislação de regência. Quando assim o fizer e operacionalizar venda de produto industrializado, com a consequente saída de seu estabelecimento, nesse momento estaremos diante de uma nova situação, ensejadora de novo fato gerador do IPI.

Exigir o IPI sobre a mera saída de estabelecimento importador equivale a sujeitar sobre um mesmo fato duas incidências tributárias idênticas, em total arrepio aos princípios constitucionais da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e toda sistemática de regência do imposto. Trata-se de instaurar a vetusta regra do *bis in dem* sobre uma operação, cobrando tributo já recolhido ao Erário sob o mesmo título em momento anterior, mas pertencente a esta.

Vale ressaltar a importância conferida pelo legislador, seja complementar, seja ordinário, no processo de industrialização como condição *sine qua non* para a exigência do IPI no que se refere a bens que circulam em território nacional.

Nas palavras de Andréa Medrado Darzé Minatel:

Isso fica ainda mais evidente no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei 4.502/64. Este dispositivo legal, ao prescrever que “quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial”, deixa evidente que o que é fundamental para a incidência do IPI é a industrialização e não a saída em si do produto industrializado do estabelecimento, que é o mero critério temporal do imposto, que pode ser alterado pelo legislador, sem que isso resvale em qualquer inconstitucionalidade. O que é imexível é a exigência da industrialização, vez que se trata do critério material eleito diretamente pela Constituição Federal.³

Percebe-se, desta forma que na revenda de produto importado a varejista ou consumidor final, estando o bem nas idênticas condições as quais entrou no país, não há que se falar em exigência do IPI, eis que falta elemento essencial para a caracterização do fato gerador, qual seja, “procedimento de industrialização”. Imposição fiscal que se faça nessas circunstâncias afrontará a Constituição Federal, eis que a mesma impõe elemento constitutivo do imposto em comento (industrialização de produto), assim como ferirá, outrossim, os limites constitucionais de competência tributária, vez que a União estará cobrando a título de IPI, uma “operação de circulação de bem estrangeiro”.

Saliente-se que o próprio regulamento do IPI, ao reproduzir norma constante da Lei 4.502/1964, estabelece em seu art. 35 hipóteses excludentes de uma dupla incidência do imposto ao determinar que:

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

- I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou
- II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. (grifos nossos).

No tocante ao argumento segundo o qual o IPI seria exigível de estabelecimentos importadores e revendedores dos bens sem qualquer industrialização, dado que são equiparados a estabelecimentos industriais, tal argumento não nos parece coadunar com a sistemática e arquétipo normativo do tributo. Isto porque o próprio constituinte ao estabelecer as bases econômicas passíveis de tributação repartiu as competências impositivas de cada sujeito ativo, buscando evitar a sobreposição de competências tributárias. Nesse diapasão, ao determinar no art. 153, IV, a competência da União em instituir imposto sobre produtos industrializados (deixando por força do art. 146, III, a explicitação de seus contornos gerais à lei complementar – CTN), elegeu como fator econômico passível de tributação o processo de industrialização de bens com a consequente comercialização desses. Não foi intenção do constituinte, através do art. 153, IV, conferir competência à União para a tributação da circulação de bens pura e simplesmente, já que para essa base econômica foram eleitos os estados-membros através do art. 155, II, (“operações relativas à circulação

³ “Da Inconstitucionalidade da Incidência do IPI na Primeira Saída” in “30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro – XV Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET”, Paulo de

Barros Carvalho (coord.) e Priscila de Souza (org.), Ed. Noeses, op. cit. p. 68.

de mercadorias [...]”). Em outras palavras, o elemento primordial, preponderante e essencial para a imposição do tributo em tela é a caracterização do processo de industrialização de bens. Se a mera comercialização, sem a existência de industrialização, fosse suporte normativo para a exigência do IPI, estaríamos diante de uma invasão de competências tributárias, o que não é em qualquer hipótese interpretativa factível com o ordenamento constitucional.

É de extrema clareza a lição de Leandro Paulsen sobre o tema:

Sujeito Passivo. Contribuintes. Industriais e equiparados. Quanto aos sujeitos passivos, cabe destacar, desde já, conforme análise que fizemos da base econômica, que só pode ser tributada a operação com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado fazer incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação. *A indicação, como contribuintes, de outras pessoas, como o importador e o comerciante, revela inadequação à base dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência.*⁴ (grifos nossos).

O constituinte, ao dedicar todo um capítulo ao Sistema Tributário Nacional (arts. 150 a 156), elegeu dentre os inúmeros fatos e bases econômicas que permeiam a sociedade aqueles que seriam objeto de tributação pela via dos impostos. Outrossim, por respeito ao princípio federativo, outorgou competência tributária, indicando expressamente e de forma taxativa quais os impostos que União, estados-membros e municípios poderiam instituir, evitando, outrossim, que a competência de um ente da federação recaísse sobre fato econômico de outro, assim como sobre um fato econômico em sua essência não recaísse outro imposto.

Corolário do raciocínio acima exposto percebe-se da leitura dos arts. 153, 155 e 156, onde as hipóteses de incidência estão elencadas, sendo o art. 153 dedicado aos impostos da União, o 155 aos estados-membros e 156 aos municípios.

Nesses termos verificamos, a título exemplificativo, que a União pode instituir impostos sobre “a renda”, sobre “importação”, “exportação”,

“operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”, “propriedade territorial rural”, “sobre produtos industrializados”, etc.; estados-membros podem tributar operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, “propriedade de veículos automotores” entre outros; e municípios são dotados da competência de instituir impostos sobre “propriedade territorial urbana”, “serviços de qualquer natureza, não compreendidos os serviços albergados pelo ICMS, de competência dos estados e definidos em lei complementar”, etc.

Para conferir maior segurança jurídica, efetividade, completude e harmonia ao sistema, o legislador constituinte ainda fez questão de frisar no art. 146 que caberia à lei complementar papel fundamental no tema ora tratado pelo que se percebe da leitura dos dispositivos abaixo transcritos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, *bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...].

A vista disso, o Código Tributário Nacional passa a ter função precípua, pois é o diploma normativo que atende às exigências de explicitação da norma constitucional em matéria constitucional.

Posto o quadro constitucional e complementar ao tema objeto da consulta, percebe-se que no tocante ao IPI a Constituição conferiu competência para União instituí-lo, e o mesmo recai sobre o fenômeno econômico da operação com produtos onde houve processo de industrialização. Não se trata apenas da tributação do processo de industrialização tão somente, eis que o mesmo só será de fato exteriorizado quando o bem que passou pela industrialização for comercializado. Não se trata, outrossim, de uma mera tributação sobre a circulação de bens industrializados, vez que, se assim fosse, estar-se-ia diante de conflito de competências, já

⁴ Direito Tributário. Constituição e Código Tributário À Luz da Doutrina e Jurisprudência. 8. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado e ESMAFE, 2006. p. 890.

que a circulação de mercadorias é objeto do imposto de competência dos estados. Conclui-se que haverá tributação pela via do IPI sempre que a mercadoria/bem a ser comercializado passe por processo de industrialização pelo estabelecimento que o efetuou. O fato/base econômica que constitui a essência do IPI, nos termos da CF e CTN, é a efetivação de processo de industrialização agregada à comercialização do bem resultante de tal processo. Em outras palavras, a materialidade do IPI é consubstanciada na *operação de industrialização de bem com sua consequente saída de estabelecimento comercial e não qualquer operação jurídica realizada com produto industrializado*.

Pelo exposto verifica-se que a exigência do IPI sobre a saída de bens procedentes do exterior para revenda sem qualquer processo de industrialização realizado no país carece de embasamento legal, eis que a sistemática do tributo demanda a existência de processo de industrialização.

Uma vez analisado o perfil do imposto sobre produtos industrializados na importação de bens, passamos a examinar as modalidades de importação existentes no contexto do estudo que nos propusemos.

Em suma três são as principais modalidades de importação existentes:

a) *Importação direta*: é aquela onde a própria empresa situada em território nacional contata e adquire bem de estabelecimento estrangeiro, sem qualquer interferência de intermediários. O vínculo jurídico que estabelece é entre o comprador importador e a vendedora estrangeira. Todos os direitos e deveres concernentes à importação e aquisição de propriedade do bem estarão previstos em contrato celebrados entre as duas partes citadas. Nessa modalidade de importação reveste-se a empresa das características de *importadora e destinatária final* simultaneamente.

b) *Importação por conta e ordem de terceiro*: nessa modalidade de importação uma pessoa jurídica (*destinatária final/adquirente*) contrata os serviços de uma pessoa jurídica importadora (*importadora*) para promover o despacho aduaneiro da mercadoria estrangeira, a qual é adquirida no exterior pela destinatária final. Nessa modalidade verificam-se as seguintes relações:

1) Contrato de compra e venda de mercadoria estrangeira celebrado entre adquirente destinatário final localizado no Brasil e vendedor localizado no exterior.

2) O contrato de compra e venda de mercadoria estrangeira é realizado com recursos próprios do destinatário final.

3) A fim de operacionalizar a transação a *empresa adquirente da mercadoria* celebra com pessoa jurídica (*importador*) contrato de prestação de serviços visando a promoção do despacho aduaneiro em seu nome.

4) No contrato de prestação de serviços celebrado entre a *adquirente da mercadoria importada* e o *importador* a promoção do despacho aduaneiro é o objeto principal. No entanto, o contrato poderá, conforme for a vontade das partes, conter outros serviços relacionados ao processo de importação, como cotação de preços, intermediação comercial, pagamento ao vendedor estrangeiro.

5) No tocante aos valores envolvidos na importação por conta e ordem de terceiros, os valores envolvidos são adiantados pelo adquirente ao importador. O importador faz os pagamentos devidos e após prestar contas à adquirente.

6) Na importação por conta e ordem de terceiros, enquanto o adquirente concentra-se na operação de compra e venda, o importador concentrar-se-á tão somente no processo de importação, promovendo despacho aduaneiro, conforme contrato previamente estipulado entre a adquirente e a importadora.⁵

c) *Importação por encomenda*: Na importação por encomenda uma pessoa jurídica importadora realiza em seu nome e com seus próprios recursos a aquisição de mercadoria no exterior, o processo de importação, o desembaraço aduaneiro com a posterior revenda

⁵ A Instrução Normativa RFB 1.861, de 27 de dezembro de 2018, ao estabelecer requisitos e condições para a realização das operações por conta e ordem de terceiro e por encomenda, assim define a primeira, em seu art. 2º, verbis:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

a adquirente predeterminado (encomendante). Diferentemente da importação por conta e ordem, na importação por encomenda a empresa importadora não se atém apenas ao despacho aduaneiro e eventuais operações correlatas à importação. Ela própria realiza, às suas expensas, a transação de compra e venda de produto estrangeiro. Apenas quando o produto é internacionalizado no país é que ocorrerá a revenda da importadora para o encomendante.

Enquanto na importação por conta e ordem de terceiro o objeto principal da operação é o despacho aduaneiro, na importação por encomenda o objeto principal é a negociação comercial de compra e venda de produto estrangeiro adentrado no país estabelecida entre o importador e o encomendante de mercadoria importada. Saliente-se que, a depender do que estabelecerem importador e encomendante predeterminado, poderá este último participar das negociações envolvendo a compra do produto no exterior.

Por ser uma importação que ocorre por conta do importador e este assume todas as suas fases (compra da mercadoria e processo de importação), pode ele exigir do encomendante garantias pelos riscos da operação, como a celebração de contrato de arras.

O contrato de arras tem previsão legal nos arts. 417 a 420 do Código Civil⁶ e basicamente é realizado pelas partes na celebração de um contrato de compra e venda. Por meio do contrato de arras, a parte que adquirirá o bem oferta à outra uma quantia em dinheiro ou bem móvel, a título de garantia de

efetivação do negócio. Quando da execução/término do contrato nos termos acordados, tal quantia ou bem móvel é devolvido ao comprador ou abatido do preço da compra. Faz-se importante ressaltar que no contrato de arras:

Se não houver a concretização da compra e venda por *desistência* do comprador, este perde a quantia/bem entregue. Já no caso de *desistência* do vendedor, o valor/bem deve ser devolvido em dobro. As arras devem ser devolvidas (art. 418 do Código Civil).

Por vezes no caso de celebração do contrato de arras as partes preveem *cláusula de arrependimento* do negócio. Assim, ocorrendo este, as arras terão caráter indenizatório, não se podendo falar em reparação suplementar, eis que a mesma já foi alcançada através do montante/bem. Nesse caso, se o arrependimento for do comprador este perde as arras, e se for do vendedor, ele há de devolvê-las. Caso *não houver no contrato cláusula prevendo o arrependimento*, a parte que se viu prejudicada pela não efetivação do negócio pela outra pode pleitear judicialmente não só as arras, mas todos os prejuízos advindos do desfazimento do contrato.

Por fim, no tocante às arras, vale destacar posicionamento do STJ acerca da função das arras conforme se depreende do excerto da ementa abaixo transcrito:

3. As arras constituem a quantia ou bem móvel entregue por um dos contratantes ao outro, por ocasião da celebração do contrato, como sinal de garantia do negócio. Apresentam natureza real e têm por finalidades: a) firmar a presunção de acordo final, tornando obrigatório o ajuste (caráter confirmatório); b) servir de princípio de pagamento (se forem do mesmo gênero da obrigação principal); c) prefixar o montante das perdas e danos devidos pelo descumprimento do contrato ou pelo exercício do direito de arrependimento, se expressamente estipulado pelas partes (caráter indenizatório). (Resp 1.669.002 – RJ (2016/0302323-0), rel. min. Nancy Andrighi, 3ª Turma, julgado em 21/09/2017, DOU – 02/10/2017.)

Ainda no concernente à importação por encomenda vale frisar que o pagamento ao vendedor estrangeiro deve ser realizado necessariamente pelo importador.

Verifica-se que pelas três modalidades de importação acima aludidas o IPI só poderá, a nosso ver, recair sobre o desembaraço aduaneiro caso não haja processo de industrialização entre a celebração do contrato de compra e venda internacional e a aquisição pelo importador, adquirente, encomendante, inclusive

⁶ Os arts. 417 a 420 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002) possuem a seguinte redação:

Art. 417. Se, por ocasião da conclusão do contrato, uma parte der à outra, a título de arras, dinheiro ou outro bem móvel, deverão as arras, em caso de execução, ser restituídas ou computadas na prestação devida, se do mesmo gênero da principal.

Art. 418. Se a parte que deu as arras não executar o contrato, poderá a outra tê-lo por desfeito, retendo-as; se a inexecução for de quem recebeu as arras, poderá quem as deu haver o contrato por desfeito, e exigir sua devolução mais o equivalente, com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, juros e honorários de advogado.

Art. 419. A parte inocente pode pedir indenização suplementar, se provar maior prejuízo, valendo as arras como taxa mínima. Pode, também, a parte inocente exigir a execução do contrato, com as perdas e danos, valendo as arras como o mínimo da indenização.

Art. 420. Se no contrato for estipulado o direito de arrependimento para qualquer das partes, as arras ou sinal terão função unicamente indenizatória. Neste caso, quem as deu perdê-las-á em benefício da outra parte; e quem as recebeu devolvê-las-á, mais o equivalente. Em ambos os casos não haverá direito a indenização suplementar.

no caso de saída do estabelecimento para revenda, vez que a junção de operação comercial com processo de industrialização não ocorreu, não sendo possível a materialização do fato gerador do IPI nos termos do art. 46 do CTN.

A questão objeto deste estudo envolve o fato de ter o contribuinte decisão transitada em julgado, eximindo-o do pagamento do IPI quando da saída de estabelecimentos para revenda.

Trata-se de ação ordinária junto a Justiça Federal de Santa Catarina (2ª Vara – Procedimento Comum Ordinário 5002277-63.2012.404.7200/SC) visando a declaração de inexistência de relação jurídico tributária que lhe obrigasse a recolher o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI quando da revenda para o mercado nacional das mercadorias que importou.

Os seus principais fundamentos foram: (a) dentre suas atividades está a importação/exportação; (b) compra produtos acabados para revenda no mercado interno; (c) recolhe o IPI quando do desembaraço aduaneiro das mercadorias que importa; (d) a SRFB entende que o produto também deve ser recolhido quando da revenda das mercadorias importadas, mesmo que estas não sofram qualquer processo de industrialização após o desembaraço; e (e) entendimento da SRFB seria ilegal e abusivo, pois não realiza qualquer processo de industrialização antes de revender os produtos importados no mercado nacional.

Em 1º grau o contribuinte obteve êxito no pedido, declarando, o juízo,

[...] a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a autora a recolher o IPI na operação de revenda para o mercado nacional das mercadorias que importou, quando não houver qualquer modificação no produto apta a caracterizar novos atos de industrialização.

Em sede de apelação/reexame necessário a 1ª Turma do TRF4 em 20/03/2014 deu provimento à apelação da União, reformando a sentença de 1º grau.

Interpostos e admitidos os recursos extraordinário e especial da consulente subiram os mesmos às instâncias superiores.

O STJ, ao julgar o REsp reestabeleceu a decisão de 1º grau, favorável à Consulente. Destaquem-se os seguintes trechos do julgado:

Recurso Especial nº 1.439.494 – SC (2014/0046413-8)

Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho

Recorrente: Consulente

Advogados: Jessica Martini de Souza e outros

Recorrido: Fazenda Nacional

Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Decisão

Tributário. Recurso especial. Empresa comercial importadora. Fato gerador do IPI ocorrente no ato do desembaraço aduaneiro. Inadmissibilidade de nova exigência do mesmo imposto na venda do produto importado ao consumidor final não contribuinte dessa exação.

Precedente paradigma: orientação jurisprudencial consolidada pela 1ª Seção no REsp. 1.411.749/PR. Recurso especial provido.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto com fundamento nas alíneas *a* e *c* do art. 105, inciso III da Constituição Federal, que objetiva a reforma do acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, assim ementado:

Tributário. Imposto sobre produtos industrializados. Importador comerciante. Desembaraço aduaneiro. Saída do estabelecimento. Princípio constitucional da não cumulatividade.

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 (fl. 632).

2. Nas razões do seu Apelo Especial, alega a parte recorrente, além de divergência jurisprudencial, ofensa aos arts. 2º, 3º, 4º, incisos I e 35, inciso I, alínea *a* todos da Lei 4.502/64, bem como aos arts. 46, inciso II, e 51 inciso I ambos do CTN; sob o fundamento de que não incide Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída do estabelecimento para o mercado interno.

3. Com as contrarrazões (fls. 716/728), o recurso foi admitido na origem (fls. 746).

4. É o relatório. Decido.

5. A irrisignação merece acolhimento.

6. Isso porque, a questão aqui discutia já foi apreciada por este Superior Tribunal de Justiça na 1a. Seção, por ocasião do julgamento do REsp. 1.411.749/PR, julgado em 11.06.2014, Relator para acórdão o ilustre Ministro Ari Pargendler; na ocasião, prevaleceu o entendimento da 1ª. Turma desta Corte, adotada no REsp. 841.269/BA, consoante o qual tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

7. Veja-se por oportuno alguns exemplares desta diretriz judicante:

Processual civil. Tributário. IPI. Importador comerciante. Fatos geradores. Desembaraço aduaneiro. Bitributação. Ocorrência. EREsp 1.411.749/PR.

A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR (acórdão pendente de publicação), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, Relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, deu provimento ao embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento adotado no REsp 841.269/BA, segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação.

Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes (EDcl no AgRg no REsp. 1.455.759/PR, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* 06/10/2014);

Processual civil. Tributário. IPI. Importador comerciante. Fatos geradores. Desembaraço aduaneiro. Bitributação. Ocorrência. EREsp 1.411.749/PR.

A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR (acórdão pendente de publicação), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, deu provimento ao embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento adotado no REsp 841.269/BA, segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança de IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação do fenômeno da bitributação.

Agravo regimental provido (AgRg no REsp. 1.466.190/PR, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* 23/09/2014).

8. Em face do exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A do CPC, dá-se provimento ao Recurso Especial, para restabelecer a sentença de primeiro grau.

Brasília (DF), 14 de novembro de 2014.

Napoleão Nunes Maia Filho

Ministro relator.

Após a interposição de agravo regimental e embargos de declaração por parte da Fazenda Nacional, os dois foram rejeitados. Desta decisão a União interpôs recurso extraordinário, o qual não foi rejeitado.

A matéria chegou ao STF através do RE interposto pela empresa contra a decisão do TRF4, bem como o agravo interposto pela União contra decisão do STJ

que lhe negou seguimento (Recurso Extraordinário com Agravo 908.508-DF).

O ministro relator Dias Toffoli proferiu a seguinte decisão monocrática:

Decisão:

Vistos.

Trata-se de dois recursos, o primeiro recurso refere-se ao agravo interposto pela União contra decisão do Superior Tribunal de Justiça que não admitiu recurso extraordinário no qual se alega violação da súmula vinculante nº 10 e do artigo 97 da Constituição Federal e, ainda, requer que seja reconhecida a legitimidade da incidência do IPI tanto no desembaraço aduaneiro de produto industrializado como na saída do estabelecimento do importador.

O segundo recurso extraordinário foi interposto por Consulente contra decisão proferida pelo TRF. Aduze o recorrente que um mesmo tributo não pode incidir duas vezes, sem que tenha ocorrido novo fato gerador capaz de autorizá-lo.

Decido.

No tocante ao recurso da União, a irrisignação não merece prosperar.

Note-se que os pontos referentes ao art. 97 da CF/88 e à súmula vinculante nº 10 carecem do necessário prequestionamento, sendo certo que os acórdãos proferidos pelo Tribunal de origem não cuidaram das referidas normas, as quais, também, não foram objeto dos embargos declaratórios opostos pela parte recorrente. Incidem na espécie os enunciados das Súmulas nºs 282 e 356 desta Corte.

Ademais, verifico que o Tribunal de origem, ao analisar a controvérsia acerca da incidência do IPI tanto no desembaraço aduaneiro de produto industrializado como na saída do estabelecimento do importador, decidiu a lide utilizando-se de fundamento infraconstitucional, sendo certo que para rever o que decidido, seria necessária a análise da controvérsia à luz da legislação infraconstitucional pertinente. Eventual afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta.

Em situações idênticas ao caso em tela, as seguintes decisões monocráticas: ARE nº 892.125/DF, Relatora a Ministra Rosa Weber, *DJe* de 5/6/15; ARE nº 883.073/DF, Relator o Ministro Roberto Barroso, *DJe* de 18/5/15.

Anotem-se, ainda, os seguintes precedentes:

Ementa. Agravo regimental no agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI na importação. Princípio da isonomia. Operação de industrialização. Afronta reflexa. 1. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia com base na legislação infraconstitucional (arts. 46, I, II e III; e 51

do Código Tributário Nacional; arts. 4º, I; e 25 da Lei 4.502; e art. 226 do Decreto 7.212/2010), sendo certo que para rever essa decisão, seria necessário analisar a controvérsia à luz da referida legislação. 2. Eventual afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta. 3. Agravo regimental não provido. (RE nº 810.531/RS-AgR-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJe de 8/4/15):

EMENTA: agravo regimental em agravo de instrumento. Tributário. IPI. Fato gerador. Desembaraço aduaneiro. Ausência de prequestionamento. Ofensa indireta. Agravo improvido.

I - Inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido. Súmula 282 do STF. A tardia alegação de ofensa ao texto constitucional, apenas deduzida em embargos de declaração, não supre o prequestionamento. II - Questão decidida com base na legislação infraconstitucional. Eventual ofensa à Constituição, se ocorrente, seria indireta. III - Agravo regimental improvido (AI nº 684.059/BA-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 6/6/08).

Quanto ao apelo extremo interposto por Consulente S/A, compulsando os autos, verifico que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso especial nº 1.439.494/SC, interposto paralelamente ao recurso extraordinário, deu provimento ao mencionado recurso para considerar a incidência do IPI unicamente no desembaraço aduaneiro do produto importado.

Destarte, fica prejudicado o referido apelo extremo por falta de objeto.

Ante o exposto, conheço do agravo para negar seguimento ao recurso extraordinário da União, e, nos termos do art. 21, inciso IX, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, julgo prejudicado o recurso extraordinário de Consulente por perda de objeto.

Brasília, 2 de outubro de 2015.

Ministro *Dias Toffoli*

Relator.

Em 01/12/2015 a questão transitou em julgado.

Em 05/12/2017 a Fazenda Nacional ajuizou ação rescisória (Ação Rescisória 6.175 – SC (2017/0319725-7)), objetivando a rescisão de decisão proferida no REsp 1.439.494/SC.

Em 18/04/2018, a Fazenda Nacional solicitou a desistência da ação a qual foi homologada pela ministra Assusete Magalhães.

Dado em linhas gerais o histórico processual percorrido pela consulente, verifica-se que o instituto da coisa julgada ficou plenamente cristalizado, garantindo

a ela a proteção judicial consolidada na declaração de inexistência de relação jurídica que autorize à Fazenda Nacional proceder à cobrança de IPI em relação à saída dos produtos importados e revendidos sem terem sofrido qualquer processo de industrialização.

O direito brasileiro tem como um de seus principais pilares a proteção à coisa julgada, colocando-a como princípio e garantia fundamental do indivíduo, não podendo em qualquer hipótese ser tolhido da Carta Magna, por se tratar de cláusula pétrea assecuratória de um sistema jurídico onde o princípio da segurança possa ser vigente, eficaz e permear todo ordenamento.

Com clareza — e é cláusula pétrea — o art. 5º, inciso XXXVI, da Lei Suprema determina que: “XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...]” (grifos nossos), tornando imutável princípio de pacífica aplicação no direito brasileiro, antes de 05/10/1988⁷. Em outras palavras, o que a Lei Suprema fez foi transformar o princípio da coisa julgada em princípio imodificável, intocável, irreversível, de impossível alteração, mesmo por emenda constitucional, visto que, ao singelo elenco de cláusulas pétreas do direito anterior (República e federação), acrescentou toda uma extensa relação de princípios e direitos, conforme se deflui da leitura do § 4º, do art. 60, da Lei Maior assim redigido:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - direitos e garantias individuais.⁸

⁷ Manoel Gonçalves Ferreira Filho integra a coisa julgada no referido inciso à segurança jurídica fundamental ao sistema:

Segurança. Este dispositivo tem por objetivo dar segurança e certeza às relações jurídicas, consequentemente aos direitos assumidos pelos indivíduos na vida social. No convívio diuturno com outros homens, cada um pratica atos jurídicos dos quais lhe resultam direitos e obrigações e litiga nos tribunais a propósito de tais direitos ou obrigações. *Haveria gravíssima insegurança, a ameaçar os próprios fundamentos da vida social, se tais atos pudessem ter sua validade, a qualquer tempo, reposta em discussão, se a decisão dos tribunais sempre pudesse ser impugnada e reimpugnada, se a existência dos direitos fosse a cada passo renegada.* (grifos nossos.) Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 1, Ed. Saraiva, 2000, p. 54-55.

⁸ O primeiro subscritor do presente parecer, sobre o tema, assim já se manifestou: “Os direitos e garantias individuais conformam uma norma pétrea. Não são eles apenas os que estão no artigo 5º, mas, como determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham pelo texto constitucional e outros que decorrem de uma implicitude

Importante destacar que o conjunto de decisões proferidas no processo ajuizado pela empresa objeto deste estudo terminou por consagrar

[...] a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a autora a recolher o IPI na operação de revenda para o mercado nacional das mercadorias que importou, quando não houver qualquer modificação no produto apta a caracterizar novos atos de industrialização,

sendo esta uma garantia fundamental da consulente, eis que amparada pelo art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 5º. [...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Isso significa que não existe com relação ao tema específico levado a juízo pelo contribuinte, com a respectiva prestação jurisdicional ofertada *ad plenum*, inclusive com oferta de ação rescisória por parte da Fazenda Nacional e que não logrou o êxito, tendo esta também transitada em julgado, qualquer possibilidade de contestação. As importações realizadas, pois, pelo contribuinte, no desempenho de suas atividades comerciais passaram a estar fora do alcance do IPI subsequente ao ato de importação. A imutabilidade desta prestação jurisdicional tornou-se direito inquebrantável dentro do sistema constitucional do país de garantias fundamentais constitucionais.

O desrespeito, posição contrária ou o questionamento da coisa julgada significa ignorar o papel fundamental do Poder Judiciário, assegurado constitucionalmente dentro do chamado “Estado de Direito”, dogma e cláusula pétrea sobre o qual se alicerça a Constituição Federal, cujo conceito submete tanto Fisco quanto contribuintes a um Poder Judiciário imparcial e equidistante das partes.

inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em textos constitucionais anteriores” (p. 417, Comentários à Constituição do Brasil, 4º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2002), e, depois de analisar decisões da Suprema Corte, concluiu:

“Tal sinalização do Supremo Tribunal Federal, à nitidez, facilitou a conformação mais clara dos limites da petrificação normativa no concernente aos direitos e garantias individuais.

Como se percebe, a Suprema Corte sinalizou os limites das garantias e direitos individuais, estabelecendo que a Constituição Federal, para cada direito, assegurou o exercício de uma tutela, isto é, há uma garantia para cada direito elencado na Lei Maior. *Desta forma, direitos e garantias individuais explícitos no Texto Supremo são imodificáveis por emenda*” (grifos não constantes do texto) (p. 420).

Nesse cenário, *qualquer desrespeito pelas autoridades fiscais à determinação judicial obtida pela empresa ou outras colocadas em idêntica situação não teria nem validade e muito menos força. Não teria validade porque estaria ofendendo cláusula pétrea. E não teria força porque ao recusar jurisdição, não poderia dela se aprovar para forçar o cumprimento de seu próprio arbítrio. Não há saída para este paradoxo, em que se recusaria como ponto de partida pressuposto judicial que necessariamente seria por ela posteriormente buscado.* Em síntese, com relação à decisão judicial mencionada, nada podem dizer ou fazer as autoridades fiscais ou terceiros.

Ainda quanto ao tema, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme, tendo já examinado a validade da jurisdição difusa, mesmo após consolidação jurisprudencial em sentido oposto:

Constitucional. Tributário. Processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Rito do art. 543-c do CPC. Contribuição social sobre o lucro – CSLL. Coisa julgada. Declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 e de inexistência de relação jurídico-tributária. Súmula 239/STF. Alcance. Ofensa aos arts. 467 e 471, caput, do CPC caracterizada. Divergência jurisprudencial configurada. Precedentes da primeira seção do STJ. Recurso especial conhecido e provido.

1. *Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.*

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art. 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. *O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.*

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. “Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores” (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. “As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material” (REsp 731.250/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

(Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, v.u., j. de 23/3/2011, DJe de 6/4/2011) (grifos nossos).

E o próprio STF, no julgamento do RE 589.513 ED-EDv-AgR, assim se posicionou:

A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade. A superveniência de decisão do STF, declaratória de inconstitucionalidade de

diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia “*ex tunc*” — como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 – RTJ 164/506-509 – RTJ 201/765) –, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, “*in abstracto*”, da Suprema Corte. (RE 589.513 ED-EDv-AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 7/5/2015, P, DJE de 13/8/2015.)

Cumprido asseverar ainda neste ponto que está pendente de julgamento em sede de Repercussão Geral perante o STF o RE 946.648 SC, cujo tema é constitucionalidade ou não do IPI revenda. A nosso ver, salvo melhor juízo, uma possível apreciação do tema referente ao IPI revenda pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de julgar constitucional e devida sua cobrança, não muda a compreensão do tema aqui tratado.

Primeiramente pela necessidade da proteção à coisa julgada (clausula pétrea, acima explicada, contida no art. 5º, inciso XXXVI, da CF). E, depois, pelo simples fato de nenhuma nova rescisória poder ser ajuizada por conta da observância de preceito contido no art. 505 do Código de Processo Civil, segundo o qual:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; [...]

Por fim ressalte-se que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 590.809 (DJ de 21/11/2014), reconhecido como de repercussão geral (Tema 136), assentou entendimento que a ação rescisória não pode ser utilizada como mecanismo para uniformização de jurisprudência, visto que afronta a garantia constitucional da coisa julgada e a alteração da jurisprudência sobre determinado tema não é fundamento autorizador da propositura desse tipo de ação. A tese ficou assim ementada, com o que encerramos o presente estudo:

Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do

acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente.⁹

Referências

BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Curso de direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 1982.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 3. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

MINATEL, Andréa Medrado Darzé. Da Inconstitucionalidade da incidência do IPI na primeira saída. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). *30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*: XV Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livr. do Advogado: Esmafe, 2006.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária, tipo legal tributário, In: SOUZA, Hamilton Dias de *et al. Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: J. Bushatsky, 1976. 301 p.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário*. São Paulo: J. Bushatsky, 1973. 5 v.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. 3

SOUZA, Hamilton Dias de *et al. Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: J. Bushatsky, 1976. 301 p.

⁹ O primeiro subscritor deste estudo sustentou oralmente a tese, em 2014, no referido processo perante o Pleno daquele Sodalício, em sede de repercussão geral.