



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10508.000395/2010-73  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-002.171 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de junho de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IPI  
**Recorrente** NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S. A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente há que se falar em nulidade do lançamento nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar as arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas regularmente editadas.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. SAÍDA DE PRODUTOS IMPORTADOS DIRETAMENTE. SUJEIÇÃO PASSIVA.

O estabelecimento importador de produtos estrangeiros é contribuinte do IPI em relação às saídas de tais produtos, independentemente de operar exclusivamente no varejo, excludente que se aplica unicamente a estabelecimentos que não tenham importado os produtos.

CRÉDITOS. PRODUTOS ACABADOS. DIREITO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste direito de crédito de IPI relativamente a produtos acabados e não consumidos no processo de industrialização.

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE OPTANTES PELO SIMPLES E DE ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS.

As aquisições de produtos de empresas optantes pelo Simples e de estabelecimento varejistas não ensejam, aos adquirentes, direito a escrituração ou a fruição de créditos do imposto.

**ISENÇÃO. PRODUTO NÃO INCLUÍDO EM PORTARIA CONCESSIVA DE BENEFÍCIO FISCAL.**

Restando provado que não há, no período autuado, portaria concessiva da isenção do IPI para os produtos objeto da autuação, é procedente o lançamento do crédito tributário decorrente da indevida utilização do benefício.

**Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

**WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente**

(Assinado digitalmente)

**JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Conceição Arnaldo Jacó, Jonathan Barros Vita e Gileno Gurjão Barreto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 929 a 948) apresentado em 28 de fevereiro de 2012 contra o Acórdão nº 15-29.255, de 15 de dezembro de 2011, da 4ª Turma da DRJ/SDR (fls. 909 a 925), cientificado em 02 de fevereiro de 2012, que, relativamente a auto de infração de IPI dos períodos de janeiro a dezembro de 2006, considerou a impugnação improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006*

*LANÇAMENTO. NULIDADE.*

*Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

*A autoridade administrativa não possui competência para apreciar as arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de normas regularmente editadas.*

**GLOSA DE CRÉDITOS.**

*Correta a glosa de créditos de produtos que, embora necessários ao pleno funcionamento do equipamento, a ele não se integram, não se constituindo em matérias primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.*

**RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE OPTANTES PELO SIMPLES.**

*As aquisições de produtos de empresas optantes pelo Simples não ensejarão, aos adquirentes, direito a escrituração ou a fruição de créditos do imposto.*

**AQUISIÇÃO DE COMERCIAL VAREJISTA. CRÉDITOS.**

*Inexiste previsão legal para fruição de créditos de IPI nas aquisições de produtos de estabelecimento comercial varejista.*

**PRODUTO NÃO INCLUÍDO EM PORTARIA CONCESSIVA DE BENEFÍCIO FISCAL.**

*Restando provado que não há, no período autuado, portaria concessiva da isenção do IPI para os produtos objeto da autuação, é procedente o lançamento do crédito tributário decorrente da indevida utilização do benefício.*

**IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.**

*A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída destes do estabelecimento, ainda que tais produtos não sejam submetidos a qualquer processo de industrialização.*

**DÉBITOS.**

*Constatada a saída de produtos do estabelecimento industrial sem o devido destaque do imposto deve ser lançado o imposto devido na escrita fiscal da contribuinte e apurado o tributo devido por período de apuração considerando o sistema de débitos e créditos do IPI.*

**MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.**

*É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo créditos para abater os débitos do imposto não lançado.*

**PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.**

*As provas devem ser produzidas juntamente com a impugnação, exceto nos casos previstos no inciso III, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, situação não demonstrada pela contribuinte.*

**Impugnação Improcedente**

O auto de infração foi lavrado em 26 de julho de 2010, de acordo com o termo de fls. 839 a 852.

**A Primeira Instância assim resumiu o litígio:**

*Trata-se de lançamento de ofício, fls. 845 a 851, lavrado contra a contribuinte acima identificada, com a exigência da multa de IPI não lançado, com cobertura de crédito, no valor total de R\$ 310.925,11.*

*Na Descrição dos Fatos, fls. 847 a 850, o autuante relata que no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram apuradas as seguintes infrações: (i) Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal. IPI não lançado – equiparado a industrial; (ii) Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal. Utilização indevida da isenção pelo remetente do produto (bens de informática); e (iii) Créditos indevidos – crédito básico indevido.*

*No Relatório de Fiscalização, fls. 831 a 844, consta que foram apuradas as seguintes irregularidades: (i) aproveitamento indevido de créditos referentes a bens que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; (ii) aproveitamento indevido de créditos de compras oriundas de optantes pelo SIMPLES; (iii) aproveitamento indevido de créditos de compras oriundas de comércio varejista não-contribuinte do IPI; (iv) notas fiscais de Saída escrituradas com IPI nulo – Isenção; e (v) Notas fiscais de saída escrituradas com IPI nulo – revenda de mercadorias importadas.*

*Ao final, informa que apurou o IPI devido pelo contribuinte para o ano de 2006, levado a termo na planilha “APURAÇÃO DO IPI”, fls. 827 a 830, que demonstrou: (i) saldo credor, ao final do mês de março de 2006, passível de ressarcimento (processo nº 14033.000063/2007-78), no valor de R\$ 817.966,11; (ii) saldo credor, ao final do mês de junho de 2006, passível de ressarcimento (processo nº 14033.001007/2007-51), no valor de R\$ 676.000,38; (iii) saldo credor, ao final do mês de setembro de 2006, passível de ressarcimento, no valor de R\$ 525.621,33; (iv) saldo credor, ao final do mês de dezembro de 2006, passível de ressarcimento, no valor de R\$ 198.877,56; e (v) multa de IPI não*

*lançado com cobertura de crédito no valor de R\$ 310.925,11, objeto deste auto de infração.*

*Cientificada da decisão, em 26/07/2010, a contribuinte apresentou, em 25/08/2010, a impugnação de fls. 862 a 897, alegando, em síntese, que:*

☐ *o auto de infração está fundamentado em dispositivo legal (art. 80, I, da Lei nº 4.502/64, com redação dada pelo art. 45, da Lei nº 9.430/96) com inciso revogado, pela Lei nº 11.488/2007, há mais de 2 anos;*

☐ *tal inconsistência viola o disposto no art. 10, do Dec. nº 70.235/72, razão pela qual requer a nulidade do auto de infração;*

☐ *o relatório de diligência fiscal que baseou a decisão ora contestado é nulo de pleno direito, uma vez que não foi acompanhado de nenhum documento probatório das alegações do fisco que comprovassem a glosa de créditos efetuada e a suposta falta de recolhimento do IPI nas saídas destacadas;*

☐ *assim, por ter sido abalizada em relatório nulo por falta de provas de suas conclusões, o auto de infração ora impugnado é nulo;*

☐ *muito embora entendesse que a utilização dos créditos gerados nas operações de entradas, referente aos materiais enquadrados como matéria-prima, produtos intermediário ou material de embalagem, ou mesmo, referentes às compras oriundas de material de embalagem, ou mesmo, referentes às compras oriundas de optantes pelo SIMPLES, ou ainda, referentes às entradas de produtos importados, fosse absolutamente legítima e amparada pelo regulamento do imposto, o fato é que acabou por estornar referidos créditos do seu livro de apuração do imposto;*

☐ *ao efetuar a glosa dos créditos tomados pela impugnante, mesmo após os mesmos terem sido estornados pela empresa, estar-se-á tributando duas vezes o mesmo fato jurídico;*

☐ *desta forma, requer a procedência da presente defesa administrativa, tendo em vista a ilegalidade da autuação, que deixou de considerar os estornos dos créditos realizados pela empresa impugnante;*

☐ *a incorporação de novos componentes ao produto final da impugnante é considerada como industrialização pelo conceito legalmente definido. Para comprovar sua tese cita o § único do art. 46 do CTN e o art. 4º do Dec. nº 4.544/02;*

☐ *a agregação de componentes eletrônicos é forma de industrialização, pois gera um novo produto. Trata-se de espécie de montagem, já reconhecida pela jurisprudência administrativa como forma de industrialização;*

☐ não resta dúvida de que os teclados, mouse, caixas acústicas, transformadores, monitores, microfones com pedestal, cadeados, etc. são, na verdade, insumos adquiridos pela Novadata para a industrialização, na modalidade montagem, dos equipamentos fabricados, que compõem o produto final “computador”;

☐ assim, os créditos de IPI requeridos são legítimos, pois todos os produtos mencionados são insumos essenciais utilizados no processo de industrialização por montagem do produto final computador;

☐ o direito de crédito do IPI, como supedâneo do princípio da não-cumulatividade, não pode sofrer qualquer limitação por ato administrativo ou legislação infra-constitucional, sendo certo que qualquer norma que assim o faça está em manifesto confronto com a Constituição Federal (inciso II, do § 3º, do art. 153);

☐ a Constituição Federal somente faz restrição ao creditamento quando há isenção no meio da cadeia produtivo no caso do ICMS, mantendo o direito ao creditamento do IPI em todo e qualquer caso. Afirma que este entendimento restou confirmado pelo STF, no julgamento do RE 212.484-2/RS, relator ministro Nelson Jobim, DJU 27.11.1998.

☐ em relação às aquisições de produtos de empresas varejistas ou optantes pelo SIMPLES, os créditos jamais poderiam ser glosados, sob pena de afronta ao próprio princípio da não cumulatividade que cerca o IPI;

☐ ora, se mesmo na entrada de produtos isentos é admitida a tomada do crédito, o que se dirá da aquisição de produtos de empresas optantes pelo SIMPLES que, apesar de escrituração diferenciada e unificada de seus impostos, não são desonerados do IPI, o que leva ao fato de que os preços dos produtos adquiridos destas empresas estão com os valores dos tributos neles inseridos.

☐ também nesse aspecto se revela improsperável a pretensão da fiscalização de glosa dos créditos relativos aos insumos adquiridos de comerciantes supostamente varejistas.

☐ a condição jurídica da empresa fornecedora jamais poderia afetar um direito constitucional de crédito do IPI, sob pena de violação a todo o arcabouço jurídico que cerca este tributo;

☐ em relação a alegação de que a impugnante teria promovido a saída de modelo de produto não elencado na lista emitida pelo Ministério das Ciências e Tecnologia – MCT, (portaria nº 6/02, 519/02 e 895/02), a conclusão do auditor fiscal não procede, uma vez que todos os produtos comercializados pela impugnante estão abrangidos pelo benefício fiscal exposto no art. 56 do RIPI/02;

- ☐ a fiscalização fez incidir o IPI na saída do produto “SUR BULL NOVASCALIE 4040”, mencionado na nota fiscal nº 112385, como se fosse fabricação própria;
- ☐ o referido produto foi internado através da nota fiscal nº 1849, de 12/11/2004 e, posteriormente, transferido para a matriz em Brasília, através da nota fiscal 80077, de 12/11/2004, com o destaque do referido imposto. Assim, não houve destaque do imposto na nota fiscal considerada pela fiscalização, que seria a segunda operação realizada, uma vez que amparada pelo disposto no art. 37, II, do RIPI (vigente à época dos fatos);
- ☐ assim, deve ser afastado o imposto constituído através das ilegítimas conclusões adotadas pela Auditor Fiscal;
- ☐ com relação a suposta falta de recolhimento do IPI nas vendas de mercadorias importadas, como destacou o agente fiscal no relatório de diligência, os créditos decorrentes destas operações foram estornados pois não se tratavam de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem;
- ☐ assim, pela não apropriação dos créditos nestas operações, não houve destaque do imposto nas conseqüentes saídas, não havendo o que se falar em falta de recolhimento do IPI;
- ☐ de fato, pela própria forma de constituição do IPI, a ausência de tomada de crédito, como no caso das mercadorias importadas, acarreta em anulação do imposto incidente na saída;
- ☐ o recolhimento no desembaraço aduaneiro, cumulado com o fato de não haver crédito na entrada da mercadoria importada, anula, pela própria forma de cálculo do tributo, qualquer débito que possa ocorrer;
- ☐ ainda que não exista destaque do imposto na saída, a ausência de crédito em conta gráfica, na entrada da mercadoria, do tributo recolhido no desembaraço aduaneiro, o que justifica o procedimento da impugnante, pois, de fato, o IPI destacado seria nulo;
- ☐ sem embargos dos argumentos acima, o fato é que a multa também não deve ser aplicada em razão da inocorrência de prejuízo à fiscalização, uma vez que não há imposto a ser recolhido pela impugnante, mas sim crédito a lhe ser ressarcido, embora em valor menor do que aquele que a empresa entende por devido, o que afasta a possibilidade de ser aplicada a multa na forma como posta pela fiscalização;
- ☐ diante da inexistência da intenção dolosa, a escusabilidade do erro, a inevitabilidade da conduta infratora e a ausência de culpa são fatores que podem levar à exclusão da penalidade;
- ☐ todo o conteúdo fático que envolve a autuação indica pela impossibilidade de manutenção da multa, merecendo ser a mesma afastada;

☐ a penalidade consubstanciada em multa excessiva caracteriza-se como pena confiscatória, vedada pela Constituição Federal;

☐ por fim, requer a nulidade do auto de infração, por inconsistências formais e ausência de provas, ou então, no mérito, que seja o auto julgado totalmente improcedente, afastando-se a multa aplicada, por inexistência de conduta infratora, ou então, que seja, ao menos, reduzido o valor da multa;

☐ protesta ainda pela juntada de novos documentos e declarações, bem como pela produção de outras provas que se fizerem necessárias.

No recurso, a Interessada tratou das seguintes matérias: nulidade do auto de infração por inconsistência formais; indevida desconsideração dos estornos realizados pela recorrente; improcedência das glosas de créditos na aquisição de computadores; improcedência das glosas de créditos nas aquisições de optantes pelo Simples e varejistas; inexistência de falta de recolhimento em relação aos benefício fiscal do art. 56 do Ripi e em relação a produtos importados; abusividade da multa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Inicialmente, deve-se afirmar a concordância integral com as razões do acórdão de primeira instância, adotando-se os seus fundamentos com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n. 9.784, de 1999, pelas razões sucintamente abaixo expostas:

- Não há nulidade no auto de infração, uma vez que todas as infrações foram descritas e capituladas corretamente e os valores foram apurados por meio de demonstrativos analíticos, permitindo a identificação dos itens apurados.

- Não há vícios formais no auto de infração, como demonstrado pela Primeira Instância.

- Descabe a apreciação de matéria constitucional no âmbito do Processo Administrativo Fiscal e, especialmente, no âmbito do Carf, à vista das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Carf (Ricarf, anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, com as alterações da Portaria MF n. 446, de 2009) e da Súmula Carf n. 2.

- A legislação, especialmente o Ripi, que é editado por Decreto, determina que não há direito a crédito na aquisição de optantes do Simples e de varejistas.

- Quanto à isenção, sua utilização foi indevida para o produto descrito na planilha "notas fiscais de saída de modelos que não constam nas portarias de isenção publicadas até junho de 2006", elaborada pela fiscalização, fl. 808, cuja descrição diverge dos modelos habilitados pelas Portarias do MCT/MDIC/MF nº 06, de 2002, nº 519, de 2002 e nº 895, de 2003.

- Em relação ao alegado crédito já estornado pela contribuinte, equivocou-se a Interessada, "pois na apuração do imposto, a fiscalização desconsiderou o estorno realizado pela contribuinte e deduziu os valores referentes aos créditos indevidos constantes do livro registro de apuração de IPI."

Além do acima exposto, cabem as seguintes considerações.

Em relação à saída para o mercado interno de produto importado, o estabelecimento importador é contribuinte do IPI, independentemente de se tratar de estabelecimento atacadista ou varejista, como demonstrado a seguir.

A respeito da matéria, dispõe o CTN (Lei n. 5.172, de 1966):

*Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como **fato gerador**<sup>1</sup>:*

*I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

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

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

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

*Art. 51. Contribuinte do imposto é:*

*I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;*

*II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;*

*III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;*

*IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo **qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.***

É importante notar que o art. 46 do CTN especifica três espécies distintas de fato gerador do IPI: o desembaraço, a saída de estabelecimento e a arrematação. Esse último caso não interessa à presente análise.

O contribuinte da primeira espécie de fato gerador é o importador e, nesse caso, não há que se falar em saída do estabelecimento, uma vez que o produto importado entra no País e seu desembaraço é o fato gerador.

O contribuinte da segunda espécie de fato gerador é qualquer dos estabelecimentos especificados no art. 51: o importador ou equiparado, o industrial ou equiparado e o comerciante que forneça o produto ao importador ou ao industrial. Nesse caso, o fato gerador é a saída e, portanto, o produto tem que haver entrado anteriormente no estabelecimento.

Deve-se ainda notar que o CTN dispõe que o importador ou equiparado é contribuinte no desembaraço (art. 46, I, c/c art. 51, I); que o importador ou equiparado é contribuinte na saída do produto importado de seu estabelecimento (art. 46, II, c/c art. 51, I e parágrafo único); que o industrial ou equiparado é contribuinte na saída do produto industrializado de seu estabelecimento (art. 46, II, c/c art. 51, II e parágrafo único).

Portanto, o CTN não trata o estabelecimento importador como equiparado a industrial, na saída do produto importado de seu estabelecimento, situação que difere da conferida ao importador, no caso de saída de produto industrializado, pela Lei n. 4.502, de 1964, que será analisada a seguir.

Deve-se, entretanto, notar que o CTN não faz restrição alguma à qualificação do importador como contribuinte do IPI, na saída de produto importado de seu estabelecimento.

Em relação à Lei n. 4.502, de 1964, dispõem os seus arts. 2º e 4º:

*Art. 2º Constitui **fato gerador** do impôsto:*

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

***II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.***

*§ 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.*

*§ 2º O impôsto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.*

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de **mercadoria sob regime suspensivo de tributação.** (Incluído pela*

*Lei nº 10.833, de 29/12/2003) (Vide Medida Provisória nº 320, de 2006)*

*Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:*

*I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;*

*II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*III - os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio.*

*IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

*V - (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 1º O regulamento conceituará para efeitos fiscais, operações de venda e bens compreendidos no inciso IV deste artigo. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

*§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo. (Renumerado pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

Em relação à Lei n. 4.502, de 1964, há que se ter em conta, inicialmente, que se trata de lei anterior ao CTN, que é de 1966.

Dessa forma, algumas de suas disposições foram alteradas pelo CTN, que é lei de normas gerais e, portanto, em termos de definição do fato gerador sobrepõe à lei, nos termos do art. 146, III, *a*, da Constituição de 1988.

Uma das diferenças mais fundamentais é a incidência do IPI na saída do estabelecimento importador, como já se observou anteriormente.

O CTN define tal fato gerador diretamente, sem conceituar o estabelecimento importador a equiparado a industrial.

A Lei n. 4.502, de 1964, entretanto, especifica em seu art. 2º, I e II, que o fato gerador do IPI, em relação a produtos importados, seria apenas o seu desembaraço aduaneiro, e, em relação aos de produção nacional, apenas as saídas no mercado interno.

A redação, à primeira vista, exclui da definição de fato gerador do IPI as saídas de produtos estrangeiros no mercado interno, o que contradiria explicitamente o CTN. Vale dizer, a leitura isolada dos incisos em questão levaria à conclusão de que os produtos estrangeiros não seriam tributados nas saídas do estabelecimento importador e de qualquer estabelecimento equiparado a industrial.

Entretanto, o art. 4º equipara o estabelecimento importador a industrial em seu inciso I.

Essa equiparação, é importante que se note, **refere-se à saída do produto industrializado do estabelecimento importador.**

Como já se observou anteriormente, não há que se falar em equiparação a estabelecimento industrial no desembaraço aduaneiro, pois no aí não há saída de produto do estabelecimento e o importador é, como importador e não como equiparado, contribuinte do imposto. Esse conceito é idêntico no CTN e na Lei n. 4.502, de 1964.

Portanto, a disposição do art. 4º, I, refere-se ao art. 2º, II, da Lei n. 4.502, de 1964.

**Tal disposição, vale ressaltar pela terceira vez, não pode referir-se à hipótese do art. 2º, I, uma vez que não há que se falar em equiparação a estabelecimento industrial nem em saída de estabelecimento no que diz respeito ao fato gerador do IPI representado pelo desembaraço aduaneiro.**

Daí decorrem três consequências.

A primeira é de que a disposição do art. 2º, II, não se refere apenas a produtos de fabricação nacional, à vista das disposições posteriores do CTN e do art. 4º, II, da Lei n. 4.502, de 1964, como se verá mais adiante.

A segunda é que a disposição do art. 4º, II, da Lei n. 4.502, de 1964, nada tem a ver com a incidência do IPI na saída do estabelecimento importador, pois, se a disposição do art. 4º, I, **não pode** referir-se à hipótese do art. 2º, I, ela **tem que** se referir à do art. 2º, II, da Lei n. 4.502, de 1964.

A terceira é que a restrição contida no art. 4º, § 2º, não se refere às saídas do produto do estabelecimento importador.

À evidência, a hipótese de equiparação contida no art. 4º, I, refere-se à saída do produto industrializado do estabelecimento importador.

Já a hipótese do art. 4º, II, refere-se às saídas de produtos industrializados de “filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, que não sejam importadores, uma vez que a equiparação do estabelecimento importador consta do inciso I.

Nessa hipótese é que o estabelecimento que “opere exclusivamente na venda a varejo” não é equiparado.

Além disso, dispõe o seguinte o art. 35 da referida lei:

*Art. 35. São obrigados ao pagamento do imposto*

*I - como contribuinte originário:*

*a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 5º.*

*b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.*

[...]

Antes de analisar as disposições do Regulamento do IPI - Ripi (Decreto n. 4.544, de 2002), cumpre justificar a correta interpretação que deve ser dada ao disposto no art. 2º, II, da Lei n. 4.502, de 1964.

O art. 4º, II, da referida lei equipara a industrial o estabelecimento não exclusivamente varejista que comercializar produto “importado, industrializado ou mandado industrializar”.

Assim, se um determinado estabelecimento atacadista der saída, exclusivamente, a produto importado, será ele equiparado a industrial e, portanto, contribuinte do IPI.

Nesse contexto, não faria sentido algum a equiparação do estabelecimento a industrial se o referido produto (importado, não fabricado no País) não fosse tributado.

Daí, concluiu-se que, se na saída para comércio (posterior) o produto importado é tributado pelo IPI, não poderia deixar de ser na saída do estabelecimento importador (anterior).

Repise-se, ainda, no fato de que o CTN é lei posterior e previu clara e expressamente a incidência do IPI na saída do produto importado do estabelecimento importador.

Cumpra, agora, analisar as disposições do art. 24 do Ripi:

*Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:*

*I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);*

*II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);*

*III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e*

*IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou*

*editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).*

*Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).*

Confirma claramente o Ripi que somente faz sentido falar em equiparação, para efeito de definição do contribuinte do imposto, em relação a saídas de produtos importados ou fabricados do estabelecimento equiparado.

Portanto, em relação a produtos importados na matéria sob análise, existem três ordens distintas de fato gerador do IPI: no desembaraço aduaneiro, sendo o importador o contribuinte; na saída do estabelecimento importador (primeira saída do produto importado para o mercado interno), sendo o importador o contribuinte; e na saída de “filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (a partir da segunda saída do produto importado no mercado interno), quando não operem exclusivamente na venda a varejo, sendo o respectivo estabelecimento equiparado a industrial o contribuinte.

Em relação aos insumos, o entendimento oficial da RFB considera que, nos termos do Parecer Normativo CST n. 65, de 1979, o produto intermediário que gera direito a crédito de IPI, quando não se incorpore ao produto fabricado, deve desgastar-se em contato com ele no processo de fabricação e não de forma incidental.

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito de IPI, nos seguintes termos:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.*

***1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp***

497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'..

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final"**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (destaquei)

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

*In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final"**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

[...]

Se, de um lado, tal entendimento, de aplicação obrigatória pelo Carf, nos termos do art. 62-A de seu Regimento Interno (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009), afasta a condição de contato físico direto com o produto fabricado, de outro, estabelece de forma clara que o insumo deva sofrer desgaste de forma imediata e integral durante o processo de fabricação.

Como consequência, o acórdão afastou a possibilidade de creditamento de qualquer insumo que seja utilizado em maquinário no parque industrial, como partes e peças de equipamentos e combustíveis neles empregados, que não sofrem desgaste ou que o sofram de forma mediata.

Há, ainda, precedente do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 90.205/RS, de relatoria do Ministro Soares Muñoz, cuja ementa foi a seguinte:

*IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO RELATIVO AOS MATERIAIS REFRACTÁRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE É FABRICADO O PRODUTO FINAL. Interpretação que concilia o Decreto-lei n. 1.136/70 e o seu Regulamento, art. 32, aprovado pelo Decreto n. 70.162/72, com a Lei 4.503/64 e com o art. 21, parágrafo 3º, da Constituição da República. Ação julgada procedente pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário. (RE 90.205 / RS)*

Em seu voto, o relator destacou o seguinte:

*Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional ou legal que proíbe a cumulatividade do IPI.*

Posteriormente, o STF decidiu no RE 93.768/MG, de que foi relator o Ministro Cordeiro Guerra, que os fornos em si e as demais máquinas utilizadas na produção não geram direito de crédito, diferentemente dos refratários:

*IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. TIJOLOS REFRACTÁRIOS. PRODUÇÃO DE AÇO. ART-49 DO CTN. O desgaste natural do forno ou das máquinas não se sujeita à incidência do IPI, dedutível do imposto de renda, pelo que não pode ser deduzido do IPI a ser pago. RE não conhecido. (RE 93768 / MG)*

Constou o seguinte do voto do ministro Relator:

*Como observa o acórdão recorrido o ilustre relator Carlos Mário Veloso, há, no processamento da ação, refratários que se consomem, e nesse caso a dedução se impõe, e refratários que integram o meio de produção, que se não consomem, apenas se desgastam e devem ser substituídos.*

Portanto, pode-se concluir que somente os insumos que se desgastem de forma imediata (direta) e integral no processo, ainda que não de uma só vez, geram direito de crédito, o que não ocorre com máquinas, equipamentos, produtos não utilizados diretamente na produção, como os dos autos, peças e partes de máquinas etc.

Assim, descabe razão à Interessada em relação aos produtos de que trataram o auto de infração:

Processo nº 10508.000395/2010-73  
Acórdão n.º **3302-002.171**

**S3-C3T2**  
Fl. 967

---

*Ao analisar as planilhas entregues pelo contribuinte, verifiquei que constam nelas diversas notas fiscais de entradas de produtos acabados e de compras de produtos de empresas optantes pelo SIMPLES, que deveriam ter o crédito estornado, e ainda, de notas fiscais de entrada de produtos importados, que foram revendidos pela empresa, que como veremos mais adiante, não devem ser estornados.*

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso, adotando os fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n. 9.784, de 1999.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO