



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.720721/2019-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.900 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** KAMIDE & KAMIDE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

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

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.

INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se como industrialização a operação 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ (grifei):

**Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e constituição de créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 2.550.678,36, consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo do crédito tributário.**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, o Fisco efetuou o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das seguintes infrações: **1- SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SEM O LANÇAMENTO DO IPI e, 2- SAÍDA DE PRODUTOS DE ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL SEM O LANÇAMENTO DO IPI.**

**O Relatório Fiscal observou que o sujeito passivo sob fiscalização realizava importação de produtos de procedência estrangeira e os revendia no mercado interno, equiparando-o, portanto, a estabelecimento industrial. No momento em que ocorria a saída dos produtos do seu estabelecimento, contudo, o sujeito passivo não efetuava o destaque do IPI em suas Notas Fiscais Eletrônicas (NFe). Também, que a contribuinte realizou montagem dos produtos, denominados como “kit” ou “PAC”, tributados pela TIPI, mas sem destaque de IPI nas saídas.**

Devido às infrações constatadas pela fiscalização a escrita fiscal foi reconstituída, apurando-se os valores devidos de IPI, conforme o “Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal” anexo aos autos. Observado que foram apurados créditos de IPI, pela fiscalização (desembaraço aduaneiro), e utilizados no abatimento dos débitos.

Considerando que após a reconstituição da escrita fiscal foram apurados saldos devedores, lavrou-se o Auto de Infração para exigir o IPI devido.

Regularmente cientificada do lançamento, a interessada apresentou impugnação, aduzindo, em sua defesa, as razões sumariamente expostas a seguir:

**Inicialmente, cumpre destacar que o ministro Marco Aurélio Mello, do Supremo Tribunal Federal (STF), deferiu liminar na Ação Cautelar AC nº 4129 para conferir efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário RE nº 946648, em que uma empresa de Santa Catarina questionou a dupla incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas operações de importação para revenda.**

Segundo a empresa, as mercadorias estariam sendo tributadas tanto na importação quanto na revenda, causando distorção entre produto nacional e o similar estrangeiro. Com o deferimento da cautelar, a cobrança do crédito tributário em disputa ficou suspensa até o pronunciamento final do STF sobre o recurso.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) entendeu não serem excludentes as hipóteses de incidência previstas nos incisos do artigo 46 do Código Tributário Nacional e, por este motivo, não se caracterizaria situação de bi-tributação.

Ao deferir a cautelar, o relator salientou que, como está em análise o princípio da isonomia previsto artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, a matéria discutida no RE 946648 deve ser objeto de deliberação pelo Plenário do STF. Destacou que, ante a possibilidade de o imposto ser cobrado antes de decisão do STF, justifica-se a concessão da liminar.

O ministro salientou ainda que a suspensão da exigibilidade do tributo enquanto a matéria estiver sendo discutida não acarretará em prejuízo para a Receita Federal, pois a cobrança refere-se a produtos que já saíram do estabelecimento comercial e não foram objeto de tributação à época em razão do mandado de segurança concedido pelo juízo de primeira instância.

Assim sendo, a questão jurídica envolvendo a legalidade da exigência de recolhimento do IPI na saída do estabelecimento importador, ainda está para ser analisada pelo Supremo Tribunal Federal, não podendo, de imediato, ser dirimida no âmbito administrativo do presente procedimento administrativo fiscal.

**Torna-se necessário aguardar o posicionamento dos Tribunais Superiores sobre o tema em discussão.**

#### **DA BI-TRIBUTAÇÃO.**

O Código Tributário Nacional, em seu art. 46, II, definiu que a hipótese de incidência do IPI é a saída do produto industrializado dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51, quais sejam, os importadores, industriais, comerciantes ou arrematantes.

O art. 2º da Lei n. 4.502/64 estabelece duas hipóteses distintas para a incidência do IPI, conforme se trate de produto de procedência estrangeira ou de produção nacional.

Não há previsão, no caso de incidência do IPI, de aspecto temporal diverso do desembaraço aduaneiro para hipótese de incidência relativa a produto de procedência estrangeira.

Quanto ao fato de o art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64 equiparar os importadores a estabelecimento produtor, o indigitado dispositivo não pode ser interpretado de forma isolada, mas sim em conjunto com o disposto no art. 2º da lei.

Com efeito, é cediço que a lei deve ser interpretada de forma sistemática, não se podendo "ler" um determinado artigo de lei de forma isolada, como se não fizesse parte de um todo.

Ademais, em matéria tributária, a doutrina é unânime em afirmar que deve haver congruência entre os diversos aspectos da norma de instituição do tributo.

Dessa forma, no disposto no art. 2º, I, da Lei nº 4.502/64, se deduz que a materialidade da hipótese de incidência do IPI na importação é a importação de produto industrializado estrangeiro, ocorrendo o aspecto temporal quando do desembaraço aduaneiro, sendo o contribuinte,

naturalmente, o importador, o que independeria inclusive da expressa previsão legal constante do art. 4º, I.

**O que é preciso ficar claro é que, do fato de haver sido indicado expressamente qual o contribuinte do IPI incidente na importação, não se pode deduzir que a lei estaria instituindo IPI para outros aspectos materiais relacionados ao mesmo contribuinte, como pretendeu fazer o Regulamento do IPI.**

**Vale dizer, o art. 4º, I, da Lei n. 4.502 estabeleceu que o importador é contribuinte do IPI. De qual IPI? Naturalmente que daquele cuja materialidade e aspecto temporal da hipótese de incidência já estavam previstos em lei, i.e., do IPI incidente na importação de produto industrializado estrangeiro, cuja incidência se concretiza por ocasião do desembaraço aduaneiro.**

**Note-se que a saída do estabelecimento produtor só foi indicada como aspecto temporal da hipótese de incidência para os produtos de produção nacional (art. 4º, II).**

**Por conseguinte, como parece evidente, o legislador infralegal não poderia, dado o princípio da estrita legalidade vigente em matéria tributária, adotar interpretação extensiva para essa hipótese de incidência, proclamando que os produtos de procedência estrangeira também estarão sujeitos à incidência do IPI quando da saída do estabelecimento, como foi feito nos arts. 9º, I, e 24, III, do RIPI.**

A norma do art. 4º, II, da Lei n. 4.502/64 é clara: a saída do estabelecimento produtor (ainda que por equiparação) somente constitui aspecto temporal da hipótese de incidência para os produtos de produção nacional.

Não pode, pois, o legislador infralegal instituir nova hipótese de incidência, consistente na saída do estabelecimento produtor, para os produtos de procedência estrangeira (como é o caso ora tratado), já que essa hipótese de incidência não está prevista em lei.

Ora, dissociar o fato gerador da cobrança do tributo é que se revela absolutamente inviável, e retira qualquer critério de legalidade na exigência de tributos.

Sim, pois se admitida a tese, se abrirá um precedente para que a Fazenda Nacional possa exigir outros tributos, sem que o fato gerador esteja atrelado a essa cobrança.

Trata-se de grande inversão da ordem jurídica e da completa abolição da estrita legalidade na área tributária.

E mais ainda, não há novo fato signo presuntivo de riqueza a justificar essa nova tributação entre o desembaraço aduaneiro e a revenda dos bens.

Sim, pois somente se pode falar em tributação, nas exatas hipóteses previstas em lei. Fora essas duas situações, entende-se que há uma ingerência indevida do Estado na esfera patrimonial dos indivíduos.

Sem qualquer embargo, não se pode tributar “o nada”.

### **DA INCONSTITUCIONALIDADE DA NOVA EXIGÊNCIA DE IPI NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR.**

Por sua vez, a Constituição Federal menciona a possibilidade de tributação sobre o produto industrializado, e não sobre o processo produtivo.

**E sendo a justificativa da incidência do IPI a industrialização de um bem, é flagrante o bis in idem, pois esse mesmo tributo já foi recolhido no desembarço aduaneiro, o que não ocorre na indústria nacional e, portanto, há uma flagrante distorção, sob o ponto de vista da isonomia tributária.**

**Entende a Peticionária que ao se exigir o IPI da impugnante na forma noticiada, ocorre a violação do disposto nos artigos 150, II, 153, IV e 154, I, todos da Carta Magna vigente. Assim sendo, fica evidenciada a manifesta incongruência de se estabelecer a distinção entre dois tipos de contribuintes nacionais, pela razão de um deles exercer a atividade de importação e o outro não.**

Há um manifesto privilégio para a indústria nacional, que a Constituição Federal expressamente proíbe.

Já no que tange ao princípio da isonomia tributária retro mencionado, é preciso de investigar com maior profundidade se o importador, ao ser taxado duas vezes, não tem seu direito constitucional violado, qual seja, o de obter tratamento tributário equivalente a outros contribuintes não importadores, que recolhem o IPI sobre seus produtos apenas uma única vez.

**Finalmente, a parcela de crédito tributária, indicada como sendo de produtos industrializados, no valor de R\$ 73.757,85 (setenta e três mil, setecentos e cinquenta e sete reais e oitenta e cinco centavos), também não se revela devida, pois como informado, o que ocorreu foi mera montagem dos produtos importados, o que obviamente não se pode considerar como industrialização.**

Portanto, o acolhimento da presente impugnação, para o reconhecimento da ilegalidade do crédito tributário apurado em desfavor da contribuinte, é medida que se impõe.

Ante o acima exposto, requer-se seja dado provimento à presente impugnação, nos termos da fundamentação supra, para fins de se reconhecer a ilegalidade do crédito tributário apurado em desfavor da contribuinte, pela flagrante bi-tributação e inconstitucionalidade.

É o relatório.

A DRJ Ribeirão Preto, em sessão realizada em 25/06/2019, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação em acórdão ementado da seguinte maneira:

**ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

Arguições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

#### DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS.

A Repercussão Geral declarada pelo STJ suspende as discussões das outras ações judiciais com o mesmo tema, mas não suspende a cobrança do crédito tributário nem o lançamento do imposto para aquelas empresas que não possuam ações na justiça.

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ em 18/12/2019, já tinha apresentado em 09/07/2019 o recurso voluntário de fls. 232/247 em que reitera os argumentos presentes na impugnação, para, ao fim, requerer o provimento do presente, reconhecendo-se a ilegalidade do crédito tributário apurado em seu desfavor, pela flagrante bitributação e inconstitucionalidade, ou, alternativamente, seja aguardada a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o tema em discussão.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e se reveste em parte dos requisitos de admissibilidade, razão pela qual é parcialmente conhecido.

Isso porque a Recorrente dedica parte de sua defesa a alegações de tratamento desigual entre contribuintes e violação do disposto nos artigos 150, II, 153, IV e 154, I, da CF, sendo que é defeso a esse colegiado apreciar a inconstitucionalidade de leis regularmente inseridas no ordenamento segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, atribuição essa reservada aos órgãos do Poder Judiciário. Referido entendimento é objeto da Súmula nº 2 deste Conselho, *verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desse modo, não conheço do recurso nesse particular.

No mérito, sustenta a Recorrente não ser possível a incidência do IPI na saída das mercadorias importadas, haja vista que, no momento do desembaraço aduaneiro, já recolhe o imposto, não podendo, sob pena de bitributação, ser obrigado a efetuar o recolhimento também no momento da saída dos produtos do seu estabelecimento.

O tema, no entanto, já foi apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.403.532-SC, apreciado na sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 912), de força vinculante para esse Conselho, nos termos do art. 62 do

RICARF. Na oportunidade, foi fixada a seguinte tese: “*Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.*”.

Veja-se como restou ementada a decisão (grifei):

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 N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010). **1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor**, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. 4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-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.

Assim, diante da expressa previsão contida nos artigos 46, I e II, e 51, I e II, e parágrafo único do CTN, no artigo 4º, I, da Lei nº 4.502/1964, no artigo 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e no artigo 13 da Lei nº 11.281/2006, que definem a sujeição passiva do Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos adotados pela autoridade fiscal, não é possível acolher a pretensão da Recorrente.

Por fim, inviável também acomodar a alegação de que é indevida a autuação no valor de R\$ 73.757,85, porquanto decorra de mera montagem dos produtos importados, o que, na visão da Recorrente, não deveria ser considerado como industrialização.

Isso porque, de maneira diametralmente oposta, o art. 4º, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI) estabelece que se caracteriza como industrialização a operação 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), *verbis*:

Art. 4º o 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) : (...)

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);

Por todo o acima exposto, conheço em parte do recurso, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos