



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10340.720622/2021-93 |
| ACÓRDÃO | 3202-002.873 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 16 de setembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | POSITIVO DISTRIBUIÇÃO, IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

DECISÃO JUDICIAL. LIMITES SUBJETIVOS DA COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO A TERCEIROS.

A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, vedada a extensão da tutela a terceiros não partícipes da lide.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

ADQUIRENTE DE PRODUTO ESTRANGEIRO IMPORTADO POR SUA CONTA E ORDEM. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. INCIDÊNCIA.

É contribuinte do IPI, por equiparação a industrial, o estabelecimento que adquire produtos industrializados de procedência estrangeira importados por sua conta e ordem, de maneira que as saídas desses produtos do estabelecimento adquirente são tributadas pelo imposto.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No lançamento de ofício por falta de lançamento do IPI na nota fiscal ou por falta de recolhimento do imposto, aplica-se multa de ofício de 75% do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

Os débitos para com a União pagos com atraso sujeitam-se aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, conforme art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996 e art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2. INCOMPETÊNCIA.

A alegação de violação de princípios constitucionais implica análise de constitucionalidade da lei tributária, o que foge à competência do Carf.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de violação aos princípios da isonomia e da não cumulatividade, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de auto de infração (fls. 182-188) lavrado em face da recorrente para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em virtude da falta de destaque do imposto quando da saída do estabelecimento de CNPJ nº 18.944.113/0002-91 de produtos de procedência estrangeira importados por sua conta e ordem, relativamente ao período compreendido entre 01/2019 e 12/2020. A autoridade autuante entendeu que:

[...] o interessado, na condição de adquirente de produtos do exterior, é contribuinte do IPI por equiparação à industrial, quando da saída dos produtos importados, por sua conta e ordem, do seu estabelecimento (revenda no mercado interno).

Cientificada, a autuada apresentou impugnação (fls. 199-223), na qual, em brevíssima síntese, defende:

- i. Que a importadora que lhe prestou serviços possui decisão judicial transitada em julgado (ação ordinária nº 5000212-29.2011.4.04.7201) amparando o não recolhimento do imposto em operações posteriores ao desembaraço aduaneiro, salvo na eventualidade de nova etapa de industrialização, o que, entende, alcançaria as saídas que promoveu para o mercado interno;
- ii. Que, à época dos fatos, o art. 35 do Regulamento do IPI possuía a conjunção alternativa OU entre os incisos I e II, de maneira que os produtos importados estavam sujeitos ao recolhimento do IPI no desembaraço aduaneiro OU na posterior saída de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;
- iii. Que a decisão do STF proferida no RE nº 946.548/SC seria aplicável somente ao importador (contribuinte arrolado no CTN), tendo em vista que a controvérsia até então existente envolveria a discussão acerca da incidência do IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento nº campo industrial;
- iv. Que a tributação sob discussão violaria os princípios da isonomia e da não cumulatividade;
- v. Que, caso prevalecesse o entendimento de que a exação é devida, que ao menos fosse reconhecido o direito ao crédito na entrada das mercadorias; e
- vi. Que, no mínimo, seriam descabidos os acréscimos (multa e juros) lançados pela autoridade autuante sobre o principal, tendo em vista a estrita observância do art. 35 do RIPI (na redação vigente à época dos fatos), a teor do art. 100, I e par. único, do CTN.

A 3ª Turma da DRJ02, por meio do Acórdão nº 102-004.056, considerou a impugnação improcedente, decisão da qual a recorrente foi cientificada em 13/03/2023.

Irresignada, em 11/04/2023, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 392-419, em que, em suma, repisa os argumentos trazidos em sua impugnação e:

1. Requer que seja integralmente cancelado o auto de infração lavrado;
2. Subsidiariamente, deve ser reconhecido o direito da Recorrente aos créditos de IPI incidentes nas operações anteriores e cancelada a exigência dos acréscimos punitivos e moratórios sobre o principal;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Mérito

No mérito, a lide cinge-se à legitimidade da cobrança de IPI nas saídas promovidas pela recorrente relativamente aos produtos estrangeiros que adquiriu por meio de importação por sua conta e ordem promovida empresa Ascensus Trading & Logística LTDA, doravante denominada também apenas Ascensus.

Passemos à análise das razões de defesa apresentadas no recurso sob apreciação.

2.1. Decisão judicial obtida pela importadora

A importadora dos produtos a que deu saída a recorrente, Ascensus Trading & Logística LTDA, obteve o direito de não recolher o IPI nas operações que realiza na situação de comerciante ou de importador por conta e ordem de terceiros na Ação Ordinária nº 5000212-29.2011.404.72012, em que é parte. A recorrente sustenta que a decisão se aplica às saídas que promove, tendo em vista sua qualidade de adquirente por conta e ordem.

Conforme se extrai de resposta da recorrente à intimação da fiscalização, são os seguintes os termos da referida decisão judicial:

[...] cumpre reconhecer a procedência do pedido, para desobrigar as autoras do recolhimento do IPI nas operações que realizam na situação de comerciante ou de importador por conta e ordem de terceiros, cuja hipótese de incidência está contida no artigo 46, II, do CTN, quando já incidente referido imposto nas hipóteses versadas no artigo 46, I, do CTN, e do artigo 9º, I, do Decreto n. 7.212/2010, e desde que os produtos importados que passem por seus estabelecimentos não sofram nenhuma das hipóteses de industrialização previstas atualmente no artigo 4º do Decreto n. 7.212/2010” (destacamos).

Em seu peça de defesa, a recorrente sustenta que:

[...] em que pese a decisão ser direcionada a ASCENSUS, os seus efeitos alcançam os produtos por ela importados, inclusive na modalidade de conta e ordem, como expressamente consignado na decisão judicial. Por isso, a decisão impacta diretamente os adquirentes dos produtos, como a Recorrente.

Como acertadamente pontuado no Termo de Verificação Fiscal e na decisão recorrida, os limites subjetivos da coisa julgada circunscrevem-se às partes da ação, como preceitua o art. 506 do Código de Processo Civil. Assim sendo, incabível a pretensão da recorrente

de se beneficiar dos efeitos da decisão para afastar a incidência do IPI nas saídas que promove de produtos estrangeiros que adquiriu por meio de importação por conta e ordem, que, como será visto a seguir, constitui inclusive hipótese de incidência autônoma em relação àquela albergada pela decisão judicial favorável à importadora por conta e ordem.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

2.2. Hipóteses de incidência do IPI

A recorrente também alega que, à época dos fatos, a redação do art. 35 do RIPI previa o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento industrial ou equiparada como hipóteses alternativas exclusivas, em virtude da conjunção “ou” inserida entre os incisos I e II. Com base nisso, conclui que *“os produtos importados pela ASCENSUS, por conta e ordem da Impugnante, estavam sujeitos ao recolhimento do IPI no desembaraço aduaneiro **OU** na posterior saída de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”*.

Aqui também não tem razão a recorrente. Vejamos.

Em relação à materialidade tributável pelo imposto em discussão, vejamos os parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Há entendimento consolidado de que o aspecto material do IPI é a operação com produto industrializado, e não sua industrialização.

Cumprindo o disposto no art. 146, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, o CTN assim definiu o fato gerador do IPI e seus contribuintes:

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 art. 51;

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

Parágrafo único. Para os efeitos deste impôsto, 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 impôsto é:

I - o importador ou quem a lei a êle equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a êle equiparar;

[...]

Ora, as hipóteses de incidência do IPI “desembaraço e produto industrializado” e “saída dos estabelecimentos importador, industrial ou equiparados” são, claramente, autônomas, não havendo que se cogitar disjuntividade entre elas. Nesse sentido o voto do Ministro Alexandre de Moraes no Recurso Extraordinário nº 946.648/SC, cujo trecho reproduzo:

Dessas disposições normativas, depreende-se que as hipóteses ali previstas não são excludentes. Em outras palavras, o mesmo contribuinte, realizando fatos geradores distintos, pode ser sujeito passivo do tributo, desde que observada a não cumulatividade prescrita no art. 153, 3º, II, da Constituição Federal

Ou seja, quando importa o produto, no desembaraço aduaneiro, recolhe o IPI, na condição de importador (arts. 46, I, c/c 51, I); e, ao revendê-lo, figurará, por equiparação, ao industrial (arts. 46, II, c/c 51, II e § único).

Assim, embora as duas operações sejam realizadas pelo mesmo contribuinte, configuram-se dois fatos geradores distintos.

No julgado em referência, firmou-se a tese (Tema 906) de que “*É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno*”.

Não é o caso dos autos, pois aqui a recorrente não figura como importadora, mas como adquirente de produto estrangeiro importado por sua conta e ordem. Ora, se o mesmo contribuinte pode praticar duas operações – importação e posterior saída – incorrendo em duas hipóteses de incidência distintas, que dirá quando se trata de contribuintes distintos, importador e adquirente, justamente o caso sob análise.

Lembre-se que a recorrente, na condição de adquirente de produto estrangeiro importado por sua conta e ordem, é equiparada a industrial, conforme art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; assim sendo, é contribuinte do IPI, não havendo dúvidas de que as saídas que promove em relação aos referidos produtos estão no campo de incidência do imposto.

Assim sendo, nesse ponto também nego provimento ao recurso.

2.3. Recurso Extraordinário nº 946.648/SC

A recorrente tenta também infirmar o auto aduzindo que:

[...] a autuação também peca ao tentar justificar a lavratura de auto de infração contra a Recorrente com a alegação de que *“o entendimento outrora adotado pelo Juízo a quo não foi mantido pelo Supremo Tribunal Federal, que concluiu, recentemente, em sede de repercussão geral (Tema 906), ser constitucional a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do importador (fatos geradores distintos e cumulativos)”*.

Vejamos como a frase da autoridade lançadora está contextualizada no Termo de Verificação Fiscal:

[...] a única forma do interessado em ter reconhecido para si o mesmo direito, seria pela apreciação da sua situação específica na esfera judicial, qual seja, a sua condição de contribuinte por equiparação nos termos do inciso IX do artigo 9º do RIPI/2010.

O que hoje não seria mais possível, tendo-se em vista que o entendimento outrora adotado pelo Juízo a quo não foi mantido pelo Supremo Tribunal Federal, que concluiu, recentemente, em sede de repercussão geral (Tema 906), ser constitucional a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do importador (fatos geradores distintos e cumulativos).

Como se vê, não se trata de fundamentação direta da autuação, mas sim de colocação relativa à chance de êxito da recorrente em uma hipotética ação judicial pleiteando o reconhecimento do direito de não recolher IPI nas saídas de produtos importados que promover. Em síntese, trata-se de *obiter dictum*, e não de fundamento da autuação, como quer fazer crer a recorrente.

Também nesse ponto nego provimento ao recurso.

2.4. Violação aos princípios da isonomia e da não cumulatividade

A recorrente argumenta, com base na decisão do STF no RE nº 946.648/SC, que

[...] a isonomia entre produtos nacionais e importados é assegurada com a saída da mercadoria do estabelecimento do importador. Sendo assim, viola isonomia a cobrança do IPI nas etapas posteriores, como ocorre no caso concreto, no qual se exige o IPI da Recorrente, adquirente por conta e ordem das mercadorias.

Além disso, requer o cancelamento da autuação com base na afronta ao princípio da não cumulatividade. Nas palavras da recorrente:

Na esteira do precedente mencionado, a autuação incide em flagrante violação ao princípio da não-cumulatividade, pois exige da Impugnante o recolhimento de IPI na saída da mercadoria por ela promovida, sem lhe permitir o crédito do imposto que incidiu na etapa anterior, o que torna insubsistente o lançamento fiscal.

Neste particular, oportuno destacar que não compete a este Colegiado a apreciação de ofensa a princípios constitucionais, a exemplo da isonomia ou da não cumulatividade, com vistas a afastar a aplicação da lei tributária válida e vigente, como o são as que fundamentam a autuação objeto destes autos, na medida em que isso implicaria apreciação da constitucionalidade da norma. Tal entendimento encontra-se na Súmula CARF no 2:

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

A apreciação do fundamento da recorrente foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, que não dispõem de competência legal para examinar hipóteses de violação a preceitos constitucionais pelas normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário, de maneira que é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa.

Assim, voto por não conhecer do tópico recursal “II.3.2. A decisão do STF afirma que a isonomia entre produtos nacionais e importados é assegurada com a saída da mercadoria do estabelecimento do importador. Sendo assim, viola isonomia a cobrança do IPI nas etapas posteriores, como ocorre no caso concreto, no qual se exige o IPI da Recorrente, adquirente por conta e ordem das mercadorias”.

2.5. Direito ao crédito

A recorrente sustenta o cancelamento do auto de infração, pois, em seu entendimento

[...] ainda que se admitisse, para argumentar, que a Recorrente estivesse obrigada a recolher o IPI nas saídas dos produtos importados, por sua conta e ordem, pela ASCENSUS, o auto de infração deveria ser cancelado (ou, quando menos, reduzido) por não ter descontado os créditos do IPI a que a Recorrente faria jus, em consonância com o princípio da não-cumulatividade, o que caracteriza vício material na apuração da base de cálculo do tributo e manifesta violação ao disposto no art. 142 do CTN e no art. 10, V, do Decreto nº 70.235/1972..

Prosegue para pleitear, de maneira subsidiária, o direito aos créditos na entrada dos produtos cuja saída foi objeto da autuação, ao argumento de que “partindo-se da premissa fiscal de que a decisão judicial da ASCENSUS não se aplica à Recorrente, seria forçoso admitir os créditos do IPI incidente na operação que resultou na entrada das mercadorias em seu estabelecimento”.

Mais uma vez, não tem razão a recorrente. Vejamos.

Para análise da questão, importante analisar o desenho constitucional e legal da não cumulatividade do IPI. Vejamos o dispositivo constitucional que trata do tema.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 49, dispõe o seguinte:

Art. 49. O impôsto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o impôsto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nêle entrados.

Já a lei nº 4.502/1964 dispõe o seguinte:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do impôsto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do impôsto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

A legislação de regência se refere a “*montante cobrado*”, a “*pago*” e a “*impôsto relativo aos produtos nêle entrados*”, revelando que o método de reconhecimento de crédito eleito pelo legislador foi o chamado “imposto-contra-imposto”, em que o creditamento se dá sobre o valor destacado na nota fiscal.

No caso dos autos, não houve destaque de IPI nas notas fiscais emitidas pela importadora para recorrente, justamente em virtude de decisão judicial que obteve nesse sentido. Assim sendo, não tendo havido destaque ou recolhimento de IPI relativamente aos produtos estrangeiros que adquiriu da Ascensus por meio de importação por conta e ordem, não há como se reconhecer créditos à recorrente com base nessas entradas.

Nesse sentido já decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão 9303-011.478, de 15/06/2021, Cons. Rel. Erika Costa Camargos Autran

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2004

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. INSUMOS TRANSFERIDOS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DAMESMA PJ. FALTA DO DESTAQUE DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL. CARÊNCIA DE PROVA

Na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa, **na ausência de destaque do IPI na nota fiscal e de outros elementos que comprovem o débito do imposto no remetente, indefere-se o crédito no destinatário.**

Nos processos derivados de PER/DCOMP, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Além disso, a recorrente pede que lhe seja reconhecido, ao menos, o direito ao crédito relativo ao valor do IPI pago no desembaraço aduaneiro. Não há como acolher a pretensão, porque a importadora por conta e ordem – no caso, a Ascensus Trading & Logística LTDA - também é equiparada a industrial, de maneira que é dela o direito subjetivo de se apropriar do crédito relativamente ao IPI pago no desembaraço aduaneiro, a despeito do provimento judicial que possui para deixar de recolher o IPI nas operações que realiza na situação de importador por conta e ordem de terceiros. Dessa maneira, se fosse concedido à recorrente o direito de se apropriar de crédito correspondente ao valor do IPI pago quando da importação, haveria, potencialmente, aproveitamento de crédito tanto pela importadora quanto pela recorrente.

Assim, também nesse ponto voto por negar provimento ao recurso.

2.6. Multa e juros de mora

Por fim, em relação à multa de ofício e aos juros exigidos por meio do auto de infração sob discussão, a recorrente argumenta que:

De todo modo, no mínimo, seriam descabidos os acréscimos (multa e juros) lançados pela autoridade atuante sobre o principal, tendo em vista a estrita observância do art. 35 do RIPI (na redação vigente à época dos fatos), a teor do art. 100, I e par. único, do CTN.

Não há como acolher tal pretensão.

Como esclarecido anteriormente, a conduta da recorrente de não destacar o IPI nas notas fiscais de venda dos produtos estrangeiros que adquiriu por meio de importação por sua conta e ordem não possui amparo legal, sendo descabido falar em observância do art. 35 do RIPI para se escusar da penalidade e dos juros de mora, expressamente previstos, respectivamente, no art. 80 da Lei nº 4.502/1964 e art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996.

Também nesse ponto, nego provimento ao recurso.

3. Dispositivo

Por todo exposto, voto no sentido de:

1. **Conhecer parcialmente** do Recurso Voluntário, não conhecendo do tópico recursal “II.3.2. A decisão do STF afirma que a isonomia entre produtos

nacionais e importados é assegurada com a saída da mercadoria do estabelecimento do importador. Sendo assim, viola isonomia a cobrança do IPI nas etapas posteriores, como ocorre no caso concreto, no qual se exige o IPI da Recorrente, adquirente por conta e ordem das mercadorias”; e

2. No mérito, **negar-lhe provimento.**

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha