



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10820.720185/2011-33
ACÓRDÃO	3002-004.149 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIMET EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS E COMERCIAIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006

DECADÊNCIA. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A reconstituição da escrita fiscal constitui atividade preparatória ao lançamento e não se sujeita às regras decadenciais previstas no CTN.

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, DA LEI Nº 10.637/2002. FRUIÇÃO POR ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 são beneficiários da suspensão do IPI apenas os estabelecimentos industriais, tal benefício não se estende aos equiparados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Carsola Marcarenas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de Auto de Infração de fls. 114/123, com a exigência de R\$ 90.881,07 a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de R\$ 47.121,83 de juros de mora calculados até janeiro de 2011 e R\$ 68.160,80 de multa de ofício, correspondente a 75% do valor do imposto. Assim, o lançamento em questão, referente a fato gerador ocorrido em março de 2006, perfaz um crédito tributário total de R\$ 206.163,70.

Conforme consignado no Auto de Infração, a fiscalização apontou as seguintes infrações à legislação tributária:

1. No período de julho a dezembro de 2005, o contribuinte apropriou-se de créditos de IPI relativos a mercadorias adquiridas para revenda, bem como de produtos que não foram efetivamente aplicados no processo industrial (materiais de consumo e/ou ativo imobilizado), ou que não se enquadram no conceito de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem).
2. Em todas as notas fiscais de venda do produto “155 x 178 BR Carne”, totalizando R\$ 897.960,68, o contribuinte deixou de destacar o IPI, consignando que se tratava de operação com suspensão do imposto, mediante a expressão: “IPI suspenso nos termos da Lei nº 10.637/2002”.
3. O art. 29 da Lei nº 10.637/2002 determina que a suspensão do IPI aplica-se apenas às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetuadas por estabelecimento industrial fabricante, não alcançando os estabelecimentos equiparados a industrial.
4. Foram identificadas aquisições de produtos que não foram efetivamente aplicados no processo produtivo (materiais de consumo e/ou ativo imobilizado) ou que não se enquadram como insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem).
5. Diante das constatações acima, procedeu-se à reconstituição do Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), da qual resultou a necessidade de lançamento de R\$ 90.881,08, relativo ao mês de março de 2006, sendo R\$

1.085,01 referentes à glosa de crédito básico e R\$ 89.796,07 ao imposto não destacado nas notas fiscais de revenda de materiais de embalagem.

Cientificado do lançamento em 03/03/2011 (AR de fl. 124), o contribuinte apresentou Impugnação em 30/03/2011 (fls. 127/138), na qual, em síntese, sustentou:

- a) Que a exigência fiscal é indevida e encontra-se em desacordo com a melhor interpretação da legislação de regência, razão pela qual deveria ser cancelada;
- b) Preliminarmente, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, alegou a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, uma vez que transcorrido o prazo de cinco anos entre a ocorrência do fato gerador (emissão das notas fiscais) e a lavratura do auto de infração. Ressaltou que a fiscalização abrangeu o período de julho a dezembro de 2005, enquanto a autuação ocorreu apenas em 28/02/2011, com ciência em 03/03/2011, configurando, assim, o decurso do prazo decadencial. Transcreveu, em apoio à tese, ementas de julgados do CARF e do STJ;
- c) No mérito, afirmou ter revendido materiais de embalagem adquiridos de terceiros para outro estabelecimento industrial, operação que o equipararia a estabelecimento industrial, nos termos do art. 9º, § 4º, do RIPI/2002;
- d) Acrescentou que a equiparação prevista no art. 9º do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) constitui imposição legal e não opção do contribuinte, razão pela qual deve ser reconhecida para fins de aplicação da suspensão do IPI prevista no art. 29, § 5º, da Lei nº 10.637/2002;
- e) Concluiu defendendo que inexistente vedação legal à suspensão do IPI em operações realizadas por empresa equiparada a industrial, inexistindo violação ao art. 111 do CTN, fazendo jus, portanto, à suspensão do imposto e ao consequente cancelamento do lançamento.

Ao final, requereu o acolhimento integral de suas razões, com a improcedência do lançamento por decadência ou, subsidiariamente, por fazer jus à suspensão do IPI, nos termos da legislação aplicável, protestando pela produção de todas as provas em direito admitidas.

A manifestação de inconformidade julgou parcialmente improcedente a impugnação, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. IMPOSSIBILIDADE. Constatada a ausência de recolhimento de IPI no período objeto da autuação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN quanto ao termo inicial do prazo decadencial.

DECADÊNCIA. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. INOCORRÊNCIA. Não se aplicam as regras de decadência previstas no CTN à atividade de reconstituição da escrita fiscal, inerente ao dever da autoridade tributária de apurar o correto valor

do imposto devido no período a ser lançado, este não abrangido pelo prazo decadencial.

DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS. Não sendo parte no litígio objeto de ação judicial, o sujeito passivo não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, posto que tais efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”.

Em sede de recurso voluntário a recorrente alega em síntese:

1. Decadência do crédito tributário: A empresa sustenta que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário encontra-se fulminado pela decadência. Argumenta que o IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação, de modo que o prazo para a constituição do crédito seria de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Considerando que as operações ocorreram no exercício de 2005, afirma que, à época da lavratura do Auto de Infração, já teria transcorrido o prazo decadencial.

2. Aplicação de benefício fiscal: A recorrente defende fazer jus à suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Sustenta que, ao revender materiais de embalagem para outro estabelecimento industrial, enquadra-se na condição de estabelecimento equiparado a industrial, razão pela qual seria legítima destinatária do benefício fiscal. Argumenta que a finalidade da norma é evitar o acúmulo de créditos e promover maior competitividade às empresas inseridas na cadeia produtiva.

Ao final, requer o cancelamento integral do crédito tributário exigido no Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I- Da Tempestividade

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Companhia Metalúrgica Prada, sucessora por incorporação de Rimet Empreendimentos Industriais e Comerciais S/A, contra o Acórdão nº 11-66.893 da DRJ/Recife, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o Auto de Infração nº 10820.720185/2011-33, lavrado para exigir IPI e acessórios,

em síntese, por: (i) falta de destaque do IPI em saídas de materiais de embalagem sob alegada suspensão indevida; e (ii) glosa de crédito básico.

A Recorrente, em síntese, sustenta: (a) decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, por haver “pagamento” caracterizado pela liquidação de débitos via créditos na sistemática não-cumulativa; e (b) no mérito, o direito à suspensão do IPI nas saídas de materiais de embalagem, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, bem como à luz de benefício da Lei nº 9.826/1999, alegando ausência de exclusão dos estabelecimentos equiparados a industrial.

II- Da decadência do crédito tributário

A contribuinte sustenta a ocorrência de decadência parcial do crédito tributário, sob o argumento de que o IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação, devendo incidir a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo a qual o prazo de cinco anos para a constituição do crédito deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Alega, assim, que, tendo os fatos geradores ocorrido entre julho e dezembro de 2005, e tendo sido o Auto de Infração cientificado em 03/03/2011, estaria ultrapassado o prazo decadencial quinquenal.

O art. 150, §4º, do CTN aplica-se às hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação, hipótese em que a Fazenda Pública dispõe de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar expressa ou tacitamente o pagamento e, se for o caso, efetuar o lançamento complementar.

Entretanto, a jurisprudência administrativa e judicial consolidou o entendimento de que essa regra somente se aplica quando houve pagamento antecipado, isto é, quando o crédito tributário foi parcialmente extinto sob condição resolutória da homologação.

Na ausência de pagamento, não há homologação a ser realizada, razão pela qual o prazo decadencial deve ser contado segundo a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN, segundo a qual:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Portanto, a aplicação do art. 150, §4º, pressupõe a existência de recolhimento antecipado; na inexistência de pagamento, aplica-se o art. 173, I do CTN.

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento decorre de reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, com apuração de débito de IPI não lançado e não recolhido relativamente a março de 2006.

Não há nos autos qualquer indício de que tenha havido pagamento antecipado do tributo objeto da autuação.

Assim, conforme entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do CARF, deve-se aplicar o art. 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial em 1º de janeiro do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, ou seja, 01/01/2007, findando-se, portanto, em 31/12/2011.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado e cientificado em 03/03/2011, conclui-se que o lançamento foi efetuado dentro do prazo legal.

Cumpra ainda registrar que a reconstituição da escrita fiscal pelo Fisco não se confunde com o lançamento do crédito tributário. Trata-se de ato preparatório, que não se sujeita aos prazos decadenciais — os quais incidem apenas sobre o ato formal de constituição do crédito (lançamento).

Nesse sentido, o CARF já decidiu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA E RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

A atividade de recomposição da escrita fiscal está relacionada com a correta quantificação do valor do tributo, não sofrendo nenhuma limitação temporal em face das regras de decadência, as quais apenas se aplicam à atividade de o fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Recurso Voluntário Negado. (Processo 17878.000029/2007-50; Acórdão 3002-000.816 – 3ª Seção de Julgamento/2ª Turma Extraordinária; Sessão de 13 de agosto de 2019; Relator Carlos Alberto da Silva Esteves)

Percebe-se que a jurisprudência administrativa é firme no sentido de admitir a recomposição da escrita fiscal nos casos de pedidos de ressarcimento, sem que isso implique a necessidade de lançamento de ofício. Tal procedimento não se limita à glosa de créditos indevidos, abrangendo também a correção de valores a débito de IPI que eventualmente não tenham sido escriturados, pois somente com a reconstituição integral da escrita é possível apurar com exatidão o saldo credor efetivamente devido ao contribuinte.

Desse modo, ainda que se admitisse a ocorrência da decadência, seus efeitos se restringiriam a eventual lançamento de ofício e não alcançariam o Despacho Decisório que examina o direito creditório pleiteado.

À vista do exposto, não assiste razão à contribuinte.

Inexistindo recolhimento antecipado, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, e o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

Considerando que o fato gerador ocorreu em março de 2006, o Fisco poderia constituir o crédito até 31/12/2011. Como o lançamento foi efetivado e cientificado em 03/03/2011, encontra-se dentro do prazo decadencial.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de decadência suscitada pela contribuinte.

III- Do benefício fiscal instituído pela lei nº 9826/99. Ausência de exclusão dos estabelecimentos equiparados a industriais.

A controvérsia restringe-se a verificar se o benefício fiscal de suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 alcança também os estabelecimentos equiparados a industriais.

Dispõe o referido artigo:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos [...], sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

§ 5º. A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Nota-se que o dispositivo legal não faz menção aos estabelecimentos equiparados a industriais, ao passo que, no §5º, o legislador reforça o termo “estabelecimento industrial fabricante”.

Assim, a literalidade do texto indica que o benefício foi restrito aos estabelecimentos industriais propriamente ditos, não havendo margem para interpretação extensiva.

Com efeito, o art. 111, incisos I e II, do CTN determina que as normas que tratam de suspensão, exclusão ou isenção de crédito tributário devem ser interpretadas literalmente, o que impede que se amplie, por analogia, o rol de beneficiários.

A Recorrente alega que, por força do art. 51, II, do CTN, e do art. 40, IV, da Lei nº 4.502/1964, o equiparado a industrial tem os mesmos direitos e deveres do industrial. Todavia, a equiparação prevista nesses dispositivos tem por finalidade definir o sujeito passivo do imposto ou seja, quem é contribuinte para fins de incidência e não ampliar a abrangência de benefícios fiscais, os quais dependem de previsão expressa e específica em lei.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 491.304/PR, de fato reconheceu a impossibilidade de ato infralegal restringir benefício fiscal previsto em lei. Contudo, esse precedente não se aplica à hipótese dos autos, pois aqui não há restrição infralegal, mas apenas a ausência de previsão legal para extensão do benefício aos equiparados.

Também o entendimento consolidado no âmbito do CARF é no sentido de que o benefício fiscal de suspensão do IPI, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, não se estende aos estabelecimentos equiparados a industrial.

Em se tratando de matéria relativa ao IPI, há na sua legislação clara distinção entre estabelecimento industrial e o equiparado a industrial, de forma que é nesse contexto que deve ser lido o art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Quisesse o legislador ordinário autorizar o benefício da suspensão também ao estabelecimento equiparado a industrial, certamente que o teria mencionado expressamente no dispositivo.

Como bem esclareceu o Conselheiro Marcos Tranches Ortiz, em seu Voto no Acórdão nº 3403-01.680, é prerrogativa do legislador conferir ou não o mesmo tratamento aos estabelecimentos industriais e equiparados a industriais, nestes termos:

Voto (...)

Enfim, a questão que pede resposta é: quando se refere a “estabelecimento industrial”, o legislador automaticamente refere-se também ao “estabelecimento equiparado a industrial”? Ou, por outro giro, estabelecimentos industriais e equiparados a industriais têm o regime jurídico de IPI? Uma análise sistemática da legislação do IPI mostra-me que não. O art. 24 do RIPI/10 (de dicção idêntica a dos regulamentos anteriores) define três espécies de contribuintes de IPI: o importador (inciso I), o industrial (inciso II) e o equiparado a industrial (inciso III). A partir desta definição, cada um desses três tipos de contribuinte passa a receber disciplina legal que não necessariamente é coincidente. É perceptível a iniciativa do legislador de referir-se não apenas ao industrial, mas também ao equiparado a industrial, sempre que pretende dispensar a ambos uma mesma regra atinente ao imposto. Isso de atesta ao longo de todo o regulamento, como na definição de responsáveis tributários (art. 26, caput), fatos geradores (art. 35, II), momento de ocorrência do fato gerador (art. 36, II), não incidência (art. 38, II, ‘b’ e III), suspensão (43, II e III), isenção (art. 54, XIV, XV e XXIII), crédito presumido fatos geradores (art. 35, II), momento de ocorrência do fato gerador (art. 36, II), não incidência (art. 38, II, ‘b’ e III), suspensão (43, II e III), isenção (art. 54, XIV, XV e XXIII), crédito presumido (art. 134), lançamento (art. 182, I, ‘b’) e base de cálculo (art. 190, II). Enfim, o estabelecimento equiparado a industrial é um contribuinte do IPI que recebe do legislador uma disciplina jurídica própria. Este foi o entendimento proferido no voto vencedor do P.A. nº 13603.000668/2007-94 (ac. 20181.456), julgado em 07 de outubro de 2008, pela extinta 1ª Câmara do 2º C.C., ao qual adiro sem ressalvas, in verbis: “Ocorre que o RIPI/1998 (e atualmente o RIPI/2002), embora tenha equiparado a industrial, por uma ficção legal, o estabelecimento comercial que se encontre em uma das situações previstas no seu art. 9º, em momento algum declara que essa equiparação asseguraria idêntico tratamento tributário a ambos os estabelecimentos, ou, tampouco, que eles sujeitar-se-iam, necessariamente, ao cumprimento das mesmas obrigações fiscais. Pelo contrário, constata-se que tanto o RIPI/1998 quanto o RIPI/2002, ao

longo de seus dispositivos, mantém clara distinção entre os estabelecimentos industriais (os quais realizam qualquer uma das operações previstas no seu art. 4º) e aqueles que, embora não exerçam tais atividades, foram equiparados a industriais, oferecendo, ainda, inequívoca percepção de que o legislador, quando pretende abrigar os estabelecimentos industrial e equiparado sob as mesmas regras, manifesta expressamente a sua intenção nesse sentido, através do texto da legislação." Em suma, trata-se de uma prerrogativa do legislador atribuir ou não aos estabelecimentos equiparados a industriais o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos propriamente industriais.

(...)

Dessa forma, a ausência de previsão expressa em lei e a exigência de interpretação literal em matéria de benefícios fiscais impedem o acolhimento de sua pretensão na esfera administrativa, mantendo-se integralmente a decisão recorrida que considerou indevida a aplicação do benefício de suspensão do IPI às operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial.

Ante o exposto, REJEITO a preliminar de decadência e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon