



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



**Processo nº** 10830.010955/2007-31  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-013.285 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de abril de 2022  
**Recorrente** LONDRINA BEBIDAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2003

CONTRIBUINTE DO IPI. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, DE QUEM DEVE SER COBRADO O IPI NÃO DESTACADO, AINDA QUE DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL IMPETRADA PELO DISTRIBUIDOR.

Conforme art. 51, II, do CTN, o contribuinte do imposto é o estabelecimento industrial, único sujeito passivo da relação tributária, de quem, portanto, deve sempre ser cobrado o IPI que eventualmente deixou de ser destacado, ainda que decorrente de ação judicial interposta pelo distribuidor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Vanessa Marini Ceconello, Érika Costa Camargos Autran e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 2.815 a 2.846), contra o Acórdão 3302-005.541, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 2.626 a 2.640), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Mera Solução de Consulta não possui o condão de trazer para o pólo passivo da relação jurídico-tributária terceiro não-contribuinte do tributo lançado, mormente não tendo sido esse terceiro o consulente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. IPI. FABRICANTE DE BEBIDAS. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS.

O estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato impositivo consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN). O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não integra a relação jurídica tributária pertinente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. IPI. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. LANÇAMENTO.

Salvo se houver expressa determinação judicial, é incabível auto de infração de IPI contra distribuidora de bebida que não se subsume à definição legal de contribuinte desse tributo.

Contra esta decisão, o contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 2.656 a 2.670), os quais foram admitidos parcialmente (fls. 2.787 a 2.792), sendo que no julgamento (fls. 2.798 a 2.801) foram acolhidos, também parcialmente, para reconhecer a omissão no Acórdão guerreado e integrá-lo, sem efeitos infringentes, no sentido de afirmar que o Mandado de Segurança 2005.51.04.0014546 (da CERVEJARIA CINTRA), não pode ser utilizado, no caso concreto, como fundamento para autuação, eis que o limite territorial da impetração não coincide com o da autuação.

Ao seu Recurso Especial, inicialmente, não foi dado seguimento (fls. 2.911 a 2.917), tendo sido, em razão de Agravo (fls. 2.928 a 2.937), admitido (fls. 2.942 a 2.959) em relação à "possibilidade de a decisão judicial alterar a sujeição passiva do IPI prevista nos arts. 46, inciso II e 51, inciso II do CTN, mesmo diante do art. 811 do CPC".

A PGFN não apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No **mérito**, estamos aqui à frente de uma prática que até se pode dizer era recorrente, das distribuidoras de bebidas ingressarem com ação judicial pedindo que o fabricante deixasse de destacar o IPI por unidade, calculado com base em Pauta Fiscal, por ser inconstitucional a Lei nº 7.798/89, no que contraria o CTN, que determina, em seu art. 47, II, "a", que a base de cálculo é o valor da operação.

Isto inclusive levou o legislador a criar um regime opcional de recolhimento, chamado REFRI, passando a ser a regra geral a tributação *ad valorem*, aplicando-se uma alíquota sobre o valor do produto.

A discussão que aqui nos foi trazida a apreciação é de quem deve ser cobrado o IPI que deixou de ser destacado quando a decisão judicial é, de alguma forma, revertida: se do fabricante (contribuinte “de direito”, conforme art. 51, II, do CTN) ou do distribuidor.

Houve falta de destaque nas saídas para os estabelecimentos da BELLA BEBIDAS LITORAL LTDA., no período de 17/02/2003 a 29/12/2003, que obteve antecipação de tutela em ação ordinária, decisão contra a qual a União interpôs Agravo de Instrumento, ao qual foi atribuído o efeito suspensivo e julgado parcialmente procedente. Posteriormente foi prolatada sentença, contra a qual a União interpôs Recurso de Apelação, recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo, o que levou a Fiscalização a lançar os valores não destacados “com o objetivo de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional”.

Preciosa a decisão do STJ (REsp nº 903.394/AL) trazida no Voto Vencedor do Acórdão recorrido (que trata da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo, mas também aplicável ao caso) para se ver que a distribuidora nunca pode ser considerada como contribuinte:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. **DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO).** RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

(...)

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), **o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária** instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Me utilizo também do dito no mesmo Voto Vencedor como razões de decidir:

Notar que não há nenhuma decisão judicial ... com ordem expressa para alterar o sujeito passivo da obrigação tributária, não podendo a autoridade lançadora caracterizar a distribuidora de bebidas como tal, sendo incabível auto de infração de IPI contra distribuidora de bebida que não se subsume à definição legal de contribuinte desse tributo, ao contrário, a Fazenda Nacional foi autorizada a constituir créditos tributários referentes aos valores de IPI não recolhidos pela ora recorrente, ainda que com o fim de prevenir a decadência dos referidos tributos ...

A despeito do art. 811, inciso I, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, fundamento legal do entendimento, inclusive explicitado em soluções de

consulta, para excluir a responsabilidade dos fabricantes, caso o lançamento do crédito tributário fosse feito contra as distribuidoras que propuseram a ação judicial, com vista a afastar o destaque do IPI em notas fiscais e o seu conseqüente recolhimento, haveria um evidente erro na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária, um típico “erro de direito”, residente no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos: constituir crédito tributário face a contribuinte de fato (distribuidora) como se de direito (indústria) o fosse; clara incorreção dos critérios jurídicos que lastreiam o lançamento quanto ao aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária, conforme ensinamentos extraídos do Parecer PGFN/CAT n.º 278/2014.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas