



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15444.720232/2021-79</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.274 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	PUIG BRASIL COMERCIALIZADORA DE PERFUMES LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Ano-calendário: 2016

**RECURSO DE OFÍCIO. REQUISITOS. LIMITE DE ALÇADA NA SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO PREENCHIMENTO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício, não se conhece do recurso de ofício e para fins de conhecimento deste recurso, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. TRIBUTOS POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

Aplica-se o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, quando não comprovado recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

Não há alteração de critério jurídico quando o novo lançamento decorre da apuração de fatos e elementos não apreciados em fiscalização anterior.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL.**

O comerciante atacadista que adquire de importador produtos de perfumaria e cosméticos classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI é equiparado a industrial, sendo parte legítima para figurar no polo passivo do lançamento do IPI.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO COM BASE EM PRESUNÇÃO E NÃO OBSERVAÇÃO DE PROVAS DOCUMENTAIS.**

O lançamento regularmente instruído com documentos fiscais, contábeis e aduaneiros não se caracteriza como apuração presumida, sendo válida a exigência do IPI quando demonstrada a ocorrência do fato gerador.

**IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. COMERCIANTE ATACADISTA. PRODUTOS IMPORTADOS DAS POSIÇÕES 33.03 A 33.07 DA TIPI. VENDAS INDIRETAS.**

Configura-se a equiparação a estabelecimento industrial quando o comerciante adquire de importador produtos de perfumaria e cosméticos dessas classificações e os revende no mercado interno, sendo legítima a incidência do IPI nas saídas subsequentes. Para fins de aplicação da equiparação a estabelecimento industrial devem ser consideradas as vendas indiretas decorrentes de transferência do estabelecimento distribuidor para os varejistas-revendedores.

**MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.**

A multa de ofício sobre o imposto devido e não recolhido é prescrita pela legislação, atendendo ao princípio da legalidade. Constatada a ausência de recolhimento, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento da multa de ofício.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SÚMULA CARF.**

**Súmula CARF nº 108:** Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, não conhecer do Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade, rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria dar provimento ao Recurso. Vencida a Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Paula Giglio** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mateus Soares de Oliveira** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia de Lima Macedo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo, Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio

## RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 110-009.543, exarado pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/10, em sessão de 10/11/2022, que julgou **parcialmente procedente a Impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, referentes ao período de apuração de **janeiro a dezembro de 2016**, que resultou em **total de R\$113.005.223,54** à data da autuação, conforme fundamentação constante do referido documento.

A Autoridade Fiscal informa ter ocorrido a seguinte irregularidade: **saída de produto sem lançamento de IPI – caracterização de equiparação à industrial**, com lançamento do tributo devido e não recolhido e multa de ofício.

De acordo com o Relatório Fiscal o lançamento deu-se em razão de atuação conjunta de empresas no sentido de ocultar das autoridades nacionais as reais destinatárias das mercadorias importadas e a condição de contribuintes do IPI. A Fiscalização informa que foram apurados fatos que demonstravam que a pessoa jurídica PUIG efetuara operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se tanto dos controles aduaneiros, quanto dos tributários (somente estes últimos são analisados no presente processo).

Auto de Infração lavrado contra a Recorrente para **exigir IPI sobre a transferência de mercadorias em razão de ser equiparada a industrial, conforme quadro abaixo** (produzido pela recorrente):

ACUSAÇÃO FISCAL			
Período de apuração		Descrição	Fundamentação
2016	Janeiro a Julho	A Recorrente, estabelecimento atacadista, seria equiparada a industrial em razão de adquirir, de estabelecimento importador, produtos de procedência estrangeira classificados na posição 3303 a 3307 da Tabela de Incidência do IPI ("TIPI").	Artigo 9º, inciso VIII, do Decreto nº 7.212, de 15.6.2010 ("RIPI/10") <sup>1</sup> .
		Ainda que a Indústria de Cosméticos Carvalho Eireli ("Indústria Carvalho"), fornecedora no período, fosse considerada industrial, a Recorrente seria equiparada a industrial.	Artigo 7º, <i>caput</i> , da Lei nº 7.798, de 10.7.1989 ("Lei 7.798/89") <sup>2</sup> c/c Decreto nº 8.393, de 28.1.2015 ("Decreto 8.393/15").
	Agosto a Dezembro	A Recorrente, estabelecimento atacadista, seria equiparada a industrial em razão de adquirir de estabelecimento importador, por encomenda, produtos de procedência estrangeira.	Artigo 9º, inciso IX, do RIPI/10 <sup>3</sup> .

De acordo com a Autoridade Fiscal: *"confirmou-se, para o ano-calendário 2016, a equiparação a estabelecimento industrial da fiscalizada por sua condição de estabelecimento atacadista comercial que adquire de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira classificados nas posições 3303 a 3307 da TIPI, de acordo com o art. 9º, VIII, do Decreto nº 7.212/2010 (art. 39 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), e por sua condição de estabelecimento atacadista comercial que adquire produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda, de estabelecimentos importadores, de acordo com o art. 9º, IX, do Decreto nº 7.212/2010 (art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e art. 13 da Lei nº 11.281/2006), sujeitando-se, portanto, ao lançamento, constituição e recolhimento de IPI incidente na comercialização de seus produtos.*

*Todavia, para o período de janeiro a julho de 2016, o estabelecimento equiparado a industrial deu saída a produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por não caracterizar seu estabelecimento como equiparado a industrial, conforme apuração mensal do imposto, detalhada na Planilha de Apuração do Saldo a Recolher de IPI, constante do Relatório de Fiscalização, parte integrante deste Auto de Infração. O valor do tributo a recolher corresponde à diferença entre o valor do IPI devido calculado (segundo a Planilha de Apuração de Débito de IPI) e o valor dos créditos apurados (segundo a Planilha de Apuração do Crédito de IPI).*

*E para o período de agosto a dezembro de 2016, o estabelecimento equiparado a industrial deu saída a produto(s) tributado(s), com lançamento parcial do imposto, ou sem escriturá-lo, conforme apuração mensal do imposto, detalhada na Planilha de Apuração do Saldo a Recolher de IPI, constante do Relatório de Fiscalização, parte integrante deste Auto de Infração*

Inconformado, o sujeito passivo apresentou sua **Impugnação** (fls 40.209/40.283) na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a autuação nos seguintes pontos:

- **Decadência parcial do crédito tributário.** Teria transcorrido o prazo de cinco anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN para a constituição do crédito tributário, uma vez que a Recorrente foi cientificada em 09/12/2021, sendo que o Auto de Infração se refere ao período de janeiro a dezembro de 2016. Desta forma, o período de 01/01/2016 a 08/12/2016 encontrar-se-ia decaído;

- **Alteração de critério jurídico.** A Autoridade Fiscal teria alterado os critérios jurídicos que embasaram a lavratura do Auto de Infração. Isto porque, no Processo Administrativo nº 15444.720132/2019-28, que envolveriam os mesmos fatos e período, teria sido utilizado como base da alegação de que a Indústria e Comércio Quimetal S.A. seria a importadora das mercadorias comercializadas pela Recorrente. Entretanto, no presente caso o argumento seria de que a Indústria Carvalho Eireli seria a empresa importadora;

- **Ilegitimidade Passiva em razão da inaplicabilidade do artigo 9º, inciso VIII, do RIPI/10** - A Recorrente **não seria equiparada a industrial** no período, pois a importadora das mercadorias era a Quimetal, tendo essa operação sido realizada por encomenda da Indústria Carvalho. Por esse motivo, a Quimetal e a Indústria Carvalho eram equiparadas a empresas industriais para fins de recolhimento do IPI. Por não ter participação direta na transação de importação, desejando adquirir produtos acabados industrializados no Brasil, a Recorrente não poderia ser equiparada a industrial;

- **Ilegitimidade Passiva em razão da inaplicabilidade do artigo 7º, caput, da Lei nº 7.798, de 1989** – A Recorrente **não possuiria relação de interdependência** com a Indústria Carvalho, não era a única adquirente ou distribuidora exclusiva dos produtos fabricados pela Indústria Carvalho. Assim, não havia uma relação de interdependência entre a Recorrente e a Indústria Carvalho que justificasse a sua equiparação à industrial;

- **Inexistência de pagamento de IPI a menor** – A Recorrente **efetuou a correta apuração e recolhimento do IPI** devido nas saídas realizadas entre o período de agosto e dezembro de 2016, quando já era equiparada a industrial por ser encomendante das mercadorias importadas, na medida em que são válidos os créditos de IPI reconhecidos pela Recorrente em relação às mercadorias existentes em seu estoque no momento da sua equiparação a industrial. Logo, a não aceitação desse crédito pela Autoridade Fiscal deve ser afastada.

Em 10/11/2022, a 3ª turma da DRJ/10 proferiu o Acórdão nº 110-009.543 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu o pedido de diligência e julgou parcialmente procedente a Impugnação** apresentada pela interessada. Na ocasião **foram acolhidos os argumentos da impugnante no que diz respeito à decadência para o período compreendido entre agosto e dezembro de 2016**, permanecendo mantidas as demais infrações autuadas. Com isto, o crédito tributário foi **reduzido em R\$ 6.705.776,26, bem como a multa de ofício a ele vinculada em R\$ 5.029.332,17**. Por este motivo foi apresentado **Recurso de Ofício**.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 40.879/40.954, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Erro! Fonte de referência não encontrada., Relatora.

### Da Admissibilidade do Recurso

Os Recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que deles se pode tomar conhecimento.

### Do Processo

A autuação fiscal no valor de **R\$ 113.005.223,54** teve origem na análise das operações de comercialização realizadas pela empresa **PUIG Brasil Comercializadora de Perfumes Ltda.** no **exercício de 2016**, período em que a **contribuinte adquiriu e comercializou produtos de perfumaria e cosméticos de procedência estrangeira** classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI. A fiscalização constatou que a empresa atuava como **estabelecimento comercial atacadista**, adquirindo mercadorias de importadores estabelecidos no país e revendendo-as no mercado interno, sem, contudo, efetuar o recolhimento do **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** incidente sobre tais operações.

De acordo com a legislação vigente, notadamente o artigo 9º, inciso IV, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), e o artigo 4º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.593/1977, **equiparam-se a estabelecimento industrial os atacadistas que adquirem produtos de procedência estrangeira** das posições 33.03 a 33.07 da TIPI (perfumes, cosméticos e produtos de higiene pessoal) com vistas à revenda no mercado interno. Nessa condição, a PUIG deveria ter efetuado a apuração e o recolhimento do IPI sobre o valor das saídas desses produtos, o que não foi observado no período fiscalizado.

A fiscalização apurou que a contribuinte recolheu apenas o IPI incidente no **desembaraço aduaneiro**, relativo à importação das mercadorias, deixando de recolher o imposto devido nas **saídas subsequentes** realizadas a partir de seu estabelecimento. Entendeu-se, portanto, que houve **falta de recolhimento do saldo devedor de IPI**, configurando infração à legislação de regência. Em razão disso, foi lavrado Auto de Infração para constituição do crédito

tributário correspondente, acrescido de **multa de ofício de 75%** e juros de mora, conforme previsão dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

As autuações lavradas contra a PUIG Brasil decorrem de procedimentos fiscais distintos, ainda que complementares, ambos relacionados à tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A primeira autuação teve como fundamento a **equiparação da empresa a estabelecimento industrial**, em razão da revenda, no mercado interno, de produtos importados de perfumaria e cosméticos classificados nas posições **NCM 3303 a 3307 da TIPI**, sem o correspondente recolhimento do IPI nas saídas.

Para o **período de janeiro a julho de 2016, o estabelecimento equiparado a industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto**, por não caracterizar seu estabelecimento como equiparado a industrial. Retratou que a fiscalizada adquiriu os produtos de procedência estrangeira no mercado doméstico e não declarou em DCTF e nem recolheu IPI sobre as operações de revenda de mercadorias.

Já **a partir de agosto de 2016**, a PUIG Brasil passou a **adquirir os produtos por meio de importação por encomenda**. Esta mudança na forma de aquisição dos produtos para revenda a partir de agosto de 2016 resultou em um expressivo aumento de arrecadação por parte da fiscalizada.

A segunda autuação decorreu da constatação de **ocultação do real sujeito passivo e de irregularidades na importação dos mesmos produtos**, apuradas pela Delegacia de Fiscalização de Comércio Exterior (DECEX/RJO), abrangendo **períodos anteriores e posteriores ao de 2016**, visando a recuperação do crédito tributário de IPI incidente no desembaraço aduaneiro e nas etapas subsequentes. Este tema está sendo analisado em processos administrativos fiscais apartados.

Assim, embora ambas tratem do mesmo grupo de mercadorias, diferenciam-se pela natureza da infração — uma voltada à falta de recolhimento do IPI nas saídas internas, e outra à irregularidade nas importações e à identificação do contribuinte legalmente responsável.

A empresa, em sua defesa, alegou que não se enquadraria na hipótese de equiparação a industrial, por atuar exclusivamente na revenda de produtos acabados e não realizar qualquer processo de industrialização. A autoridade fiscal, entretanto, manteve o entendimento de que o simples fato de adquirir produtos importados classificados nas posições 3303 a 3307 da TIPI e revendê-los no mercado interno caracteriza a equiparação prevista em lei, tornando legítima a exigência do IPI sobre as operações de saída. Assim, a lavratura do Auto de Infração teve como fundamento a **falta de recolhimento do IPI devido em razão da equiparação legal do estabelecimento atacadista à figura do industrial**.

O presente processo trata apenas das questões relativas ao IPI. Mais especificamente da utilização de terceiros entre a importação e a comercialização, a fim de efetuar a "quebra da cadeia do IPI".

A Decisão de primeira instância deu **parcial procedência à impugnação para acolher a alegação de decadência para os períodos de apuração de agosto a novembro de 2016**, cancelando o crédito tributário de R\$ 6.705.776,26 e da multa de ofício vinculada no valor de R\$5.029.332,17. Por este motivo foi apresentado Recurso de Ofício.

### Do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício interposto pela DRJ tem amparo no art.34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

#### Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

“Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I. exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.”

Insta salientar que a autoridade julgadora de primeira instância **observou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício fixado na legislação vigente na ocasião do julgamento da Impugnação** Administrativa em face da vertente lançamento. Ocorre que, em conformidade com o Enunciado nº 103 de Súmula CARF, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância:

**Súmula CARF nº 103** “Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Destarte, impõe-se aplicar, no caso em apreço, a Portaria MF nº 02, de 18 de janeiro de 2023, que estabelece o limite para interposição de recurso de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em valor total **superior a R\$ 15.000.000,00**, bem assim quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário, nos termos do seu art.1º, §§1ºe2º, *in verbis*:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) **recorrerá de ofício** sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**.

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

**§ 2º** Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

**Art. 2º** Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

**Art. 3º** Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”  
(Destacou-se)

Na espécie, resta comprovado nos autos que a decisão de piso exonerou o sujeito passivo de crédito tributário em **montante inferior** (R\$ 6.705.776,26) ao piso estabelecido na Portaria MF nº 02, de 2023, acima transcrita do que decorre o **não conhecimento do Recurso de Ofício** proposto no presente processo.

## Das Preliminares de Nulidade

### Da Decadência

A Recorrente apresenta seus argumentos da ocorrência de **decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a dezembro de 2016**. A decisão de primeira instância foi no sentido de que para os meses em que **houve pagamento antecipado do tributo - agosto a dezembro** (ou seja, nos quais o contribuinte realizou pagamentos correspondentes à apuração do imposto), o prazo decadencial seria regido pelo artigo 150, § 4º, do CTN. Esse prazo começaria a contar da data do fato gerador e se extinguiria cinco anos após sua ocorrência. Desta forma, considerou-se que **os créditos relativos a este período já estariam decaídos**.

Já no período de **janeiro a julho de 2016**, a Recorrente argumenta que **não poderia ser equiparada a industrial pela legislação tributária, logo, não era contribuinte do IPI**. Por essa razão, não haveria obrigação de recolher o imposto nesse período, inviabilizando a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

**O Acórdão Recorrido aplicou o artigo 173, inciso I, do CTN para o intervalo de janeiro a julho de 2016**, em função de não ter ocorrido recolhimento do IPI. O prazo decadencial nestes casos deveria começar a contar no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado, ou seja, 1º de janeiro de 2017, com decadência somente em 2022. **Acatou-se a decadência para o período de agosto a dezembro de 2016, tendo em vista que ocorreu o recolhimento de tributos neste período** (desta forma deveria se aplicar o artigo 150, §4º do CTN), cancelando R\$ 6.705.776,27 e a multa vinculada.

A Recorrente refuta a decisão do Acórdão recorrido, que aplicou o artigo 173, inciso I, do CTN, argumentando que o IPI não seria devido, uma vez que não era equiparada a industrial nesse período. Defende, ainda, que esta regra seria aplicável apenas quando ocorra ausência de pagamento antecipado ou quando o crédito decorre de dolo, fraude ou simulação. No caso concreto, o Auto de Infração não teria alegado tais práticas, pois aplicou a multa básica de 75%, sem o agravamento previsto para hipóteses de dolo ou simulação, elementos que poderiam

justificar o início do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

Não assiste razão à defesa quanto à alegação de decadência do crédito tributário referente ao período de **janeiro a julho de 2016**.

Cabe inicialmente mencionar que não se vislumbra, nos autos, a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação** por parte da contribuinte que pudesse atrair a aplicação do **artigo 173, parágrafo único, do CTN**, hipótese que prorrogaria o termo inicial do prazo decadencial. A fiscalização fundamentou a autuação na **equiparação a estabelecimento industrial** para fins de incidência do IPI, e não em condutas fraudulentas, dissimuladas ou dolosas. Dessa forma, o prazo decadencial aplicável é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, e o lançamento foi efetuado tempestivamente.

O lançamento efetuado pela fiscalização observou o disposto o já mencionado **artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN)**, que estabelece o prazo de cinco anos, **contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**. Considerando que os fatos geradores ocorreram em 2016 e que o Auto de Infração foi lavrado dentro do quinquênio legal, não há que se falar em extinção do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário.

Explica-se. Nos casos em que **não há pagamento antecipado do tributo**, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser contado conforme o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que estabelece que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito extingue-se após cinco anos contados do **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**. Esse dispositivo é aplicável às hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, em que a obrigação não é declarada nem adimplida espontaneamente pelo contribuinte. Assim, quando o sujeito passivo deixa de realizar qualquer pagamento ou declaração que permita a constituição do crédito, o prazo de cinco anos somente começa a fluir a partir do exercício seguinte ao do fato gerador.

No caso em análise, relativo ao período de **janeiro a julho de 2016**, verifica-se que não houve pagamento antecipado do IPI, tampouco declaração ou reconhecimento de débito por parte da contribuinte. A autuação teve origem em procedimento fiscal que constatou a **omissão do recolhimento do imposto devido**, em razão da equiparação da empresa a estabelecimento industrial. Dessa forma, o prazo decadencial aplicável é o do **artigo 173, I, do CTN**, e não o do artigo 150, § 4º, que se restringe às situações em que há pagamento antecipado sujeito à homologação. Assim, o lançamento lavrado dentro do quinquênio contado a partir de 1º de janeiro de 2017 é plenamente tempestivo.

A jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça** é pacífica nesse sentido, firmada na **Súmula 555, do STJ**, no sentido de que:

**“Súmula 555 (STJ):** Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

Esse entendimento foi reiterado em inúmeros precedentes posteriores, consolidando-se como orientação para a Administração Tributária e para o contencioso administrativo. Assim, a contagem do prazo de cinco anos inicia-se apenas no exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, e não a partir do próprio fato gerador, nos casos de tributos com lançamento por homologação (O **tributo sujeito a lançamento por homologação** é aquele em que o contribuinte realiza a **apuração e o pagamento antecipado do valor devido**, cabendo posteriormente à Administração Tributária **homologar expressa ou tacitamente** esse procedimento. Exemplos típicos são o **IPI, ICMS, PIS, COFINS e IRPJ** apurados por estimativa).

Portanto, à luz da legislação e da jurisprudência consolidada, a alegação de decadência não merece acolhida. A ausência de pagamento antecipado e de declaração de débito atrai, de forma inequívoca, a incidência do **art. 173, I, do CTN**, razão pela qual o lançamento do crédito tributário referente ao período de janeiro a julho de 2016 foi efetuado **dentro do prazo legal e de maneira regular**, não havendo que se falar em extinção do direito de a Fazenda Nacional proceder à constituição do crédito.

Resta, portanto, afastada a alegação de decadência, uma vez que o crédito tributário foi regularmente constituído dentro do prazo legal, inexistindo qualquer vício de nulidade. O lançamento observa integralmente as normas do CTN. Assim, a pretensão fiscal é plenamente válida e hígida quanto ao período de janeiro a julho de 2016.

#### **Da Alegação de Alteração de Critério Jurídico**

A Fiscalização entendeu que a Recorrente PUIG Brasil adquiriu cosméticos e produtos de perfumaria importados pela Indústria Carvalho, motivo pelo qual seria **equiparada a estabelecimento industrial**, de acordo com a legislação vigente. Salienta a parte que o entendimento foi mantido pelo Acórdão Recorrido, nos seguintes termos:

“Portanto, no caso dos autos - para o período de janeiro a julho de 2016 – em considerando que a real adquirente dos produtos importados era a PUIG BRASIL, **correto está o procedimento fiscal que equiparou a Impugnante a industrial** nos termos dos incisos VIII e IX do art. 9º do RIPI/2010.”

A Recorrente sustenta que a autuação fiscal decorre de uma **mudança de critério jurídico adotado pela Administração Tributária em relação ao mesmo sujeito passivo e aos mesmos fatos geradores já anteriormente examinados e aceitos pela fiscalização**. Argumenta que, em fiscalizações anteriores, a empresa havia sido regularmente inspecionada quanto às suas operações de importação e revenda de produtos de perfumaria, sem que se apontasse qualquer irregularidade ou incidência de IPI nas saídas. Alega, portanto, que o novo entendimento — de que a empresa se equipararia a estabelecimento industrial para fins de incidência do imposto — configura mera alteração interpretativa, e não descoberta de novos fatos, razão pela qual não poderia ensejar nova autuação, nos termos do **artigo 146 do CTN** e do **artigo 100, §1º, do mesmo diploma**, que vedam a aplicação retroativa de mudança de critério jurídico.

A defesa acrescenta que a atuação fiscal violou os princípios da **segurança jurídica e da confiança legítima**, uma vez que a empresa pautou sua conduta em interpretações anteriores da própria Receita Federal, que não exigiam o recolhimento do IPI nas vendas dos produtos importados. Assim, ao adotar entendimento diverso para os mesmos fatos e períodos similares, a fiscalização teria desrespeitado o princípio da estabilidade das relações jurídico-tributárias. Com base nisso, a Recorrente requer o reconhecimento da nulidade do lançamento, por configurar reexame de matéria já apreciada sob critério jurídico anterior, sem que houvesse alteração na legislação ou surgimento de novos elementos fáticos que justificassem a revisão.

A parte defende a tese de que este racional não deveria prosperar uma vez que a **Fiscalização teria trazido alegações equivocadas** que deram origem ao PAF nº 15444.720132/2019-28 a fim de considerar a Indústria Carvalho como importadora das mercadorias vendidas à Recorrente. Argumenta que ainda que os processos tratem de exigências fiscais diversas existem similaridades fáticas entre eles. No Processo Administrativo nº 15444.720132/2019-28, a Autoridade Fiscal teria optado pela indicação da **Quimetal como importadora e Indústria Carvalho como encomendante**. No presente processo, no entanto, considerou-se a **Indústria Carvalho como importadora** dos produtos, **apesar de constar como encomendante** nos documentos apresentados no curso da Fiscalização.

Em suma, a argumentação reside em comparar o presente processo a outro que tramita contra as mesmas partes, mas que as caracterizaram de forma diversa (encomendante X importador).

Não assiste razão à Recorrente quanto à alegação de que o lançamento seria nulo por decorrer de alteração de critério jurídico. O **artigo 146 do Código Tributário Nacional** veda a aplicação retroativa de modificação de critério jurídico adotado por autoridade administrativa no exame de um mesmo sujeito passivo e de idêntica situação de fato. No entanto, **tal dispositivo somente se aplica quando comprovada a existência de decisão anterior da Administração que tenha examinado o mesmo caso concreto e reconhecido a inexistência de obrigação tributária**, o que não se verifica nos presentes autos.

No caso em análise, a fiscalização não revisou entendimento anterior sobre fatos já apreciados, mas promoveu novo lançamento com base em **elementos fáticos e documentais distintos**, obtidos em procedimento de auditoria que identificou o efetivo papel desempenhado pela Recorrente na cadeia de importação e comercialização de produtos de perfumaria. As conclusões lançadas no Auto de Infração derivam de constatações objetivas — como notas fiscais, contratos de importação e registros aduaneiros — que evidenciaram a ocorrência de **operações de revenda equiparadas à industrialização**, nos termos do artigo 9º, inciso VIII, do RIPI/2010. Trata-se, portanto, de **novo enquadramento fático-jurídico** diante de fatos apurados posteriormente, e não de mera mudança interpretativa.

Ressalte-se que a vedação do artigo 146 do CTN não impede a Administração Tributária de **rever seus atos e promover lançamentos complementares** quando constatados novos elementos ou quando se verifique que a apuração anterior foi incompleta. A atuação fiscal, neste caso, foi motivada por procedimento de revisão mais abrangente, que analisou não apenas as operações internas da Recorrente, mas também o conjunto de transações envolvendo a importadora e as empresas do mesmo grupo econômico, o que permitiu identificar o real contribuinte do IPI. Não há, portanto, identidade entre os fatos examinados em fiscalizações anteriores e aqueles que embasaram o presente lançamento.

A jurisprudência administrativa e judicial reconhece que **não configura alteração de critério jurídico a revisão de lançamento fundada em novos fatos ou em provas não apreciadas anteriormente**. Nesse contexto, citam-se precedentes do **CARF** e do **Superior Tribunal de Justiça**, os quais assentam que a vedação do artigo 146 do CTN não alcança hipóteses em que o novo lançamento decorre de investigação mais detalhada ou de constatação de condutas que antes não haviam sido verificadas. O que se veda é a retroatividade de mudança meramente interpretativa, e não a reconstituição do crédito com base em novas evidências materiais.

Diante do exposto, conclui-se que o lançamento não padeceu de vício formal ou material por suposta alteração de critério jurídico. A atuação da fiscalização pautou-se em fatos novos, devidamente apurados, e em correta aplicação da legislação de regência, razão pela qual deve ser **afastada a alegação de nulidade do Auto de Infração**. Mantém-se, portanto, a validade e eficácia do lançamento tributário em todos os seus termos.

#### Da Legitimidade Passiva

A Recorrente alega que a fiscalização teria **atribuído indevidamente a ela a condição de sujeito passivo do lançamento**. Isso teria ocorrido porque, no período de janeiro a julho de 2016, ela não teria adquirido produtos diretamente de uma empresa importadora

(Quimetal) nem figurado como encomendante das importações. Esses papéis teriam sido desempenhados por terceiros (Quimetal como importadora e Indústria Carvalho como encomendante).

Argumenta que a documentação aduaneira anexada ao processo administrativo comprovaria que a Quimetal foi a importadora e que a Indústria Carvalho foi a encomendante. Esses documentos estariam a corroborar que a Recorrente não participou das operações como importadora ou encomendante.

Defende que a atribuição da condição de sujeito passivo foi realizada com base em **presunções infundadas**, em contrariedade às normas legais e aos princípios constitucionais e que a fiscalização, **ao desconsiderar os papéis efetivamente desempenhados por Quimetal e Indústria Carvalho, teria violado esse princípio**. A fiscalização não teria apresentado base legal ou justificativa convincente para ignorar o papel da Quimetal como importadora e atribuir à Indústria Carvalho a condição de importadora fictícia. Essa prática foi descrita como uma "ficção jurídica", carecendo de suporte na legislação aplicável e desconsiderando a Quimetal sem justificativa plausível, ignorando a documentação aduaneira que comprova seu papel como importadora.

Em seu entendimento, apenas uma empresa pode ser considerada importadora em cada operação de importação, pois é quem realiza o desembaraço aduaneiro e recolhe os tributos. No caso em questão, esses atos foram realizados pela Quimetal.

A preliminar de ilegitimidade passiva arguida pela Recorrente não merece acolhimento. Sustenta a defesa que a autuação teria sido indevidamente dirigida à empresa, sob o argumento de que não teria praticado o fato gerador do IPI, atuando apenas como comerciante varejista dos produtos importados por terceiros. Contudo, o conjunto probatório dos autos demonstra que **a Recorrente participou diretamente da cadeia de importação e comercialização dos produtos de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, o que a torna parte legítima para figurar no polo passivo do lançamento**, conforme previsto no artigo 121, inciso I, do CTN.

A análise do **Relatório Fiscal** evidencia que a Recorrente **mantinha relação econômica e operacional com as empresas responsáveis pela importação formal**, integrando, ainda que de forma indireta, o mesmo grupo de empresas que atuavam em conjunto e beneficiando-se dos resultados das operações. As mercadorias importadas eram destinadas ao seu estabelecimento, que promovia as saídas subseqüentes no mercado interno, configurando-se, assim, o fato gerador do IPI. Dessa forma, resta comprovado o nexó jurídico-tributário que fundamenta sua sujeição passiva.

Nos termos do artigo 9º, inciso VIII, do RIPI/2010, **equipara-se a estabelecimento industrial o comerciante atacadista que adquire de importador produtos classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI**. Essa equiparação é automática e independe de ato da autoridade fiscal, bastando a ocorrência da situação de fato descrita na norma. Assim, a Recorrente, ao revender produtos importados dessas classificações, enquadra-se na condição de **equiparada a industrial**, devendo recolher o IPI incidente sobre as saídas subseqüentes.

A alegação de ilegitimidade passiva somente prosperaria se demonstrada a total ausência de relação jurídica com o fato gerador, o que não se verifica no presente caso. **A atuação da Recorrente como beneficiária econômica das mercadorias e responsável pelas operações de revenda é suficiente para caracterizar sua responsabilidade tributária**, nos termos do artigo 128 do CTN. A simples distinção entre importador formal e destinatário econômico não é apta a afastar a legitimidade da autuada.

A jurisprudência administrativa e judicial consolida o entendimento de que o **sujeito passivo do IPI é aquele que promove a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado, ainda que não tenha sido o importador original**. Assim

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.

**Processo nº 10340.720622/2021-93. Acórdão nº 3202-002.873. Sessão de 16/09/2024. Relator:** Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha

ASSUNTO: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

**PRODUTO INDUSTRIALIZADO IMPORTADO. ESTABELECIMENTO REVENDEDOR EQUIPARADO A INDUSTRIAL. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.**

O importador equipara-se a industrial na importação e na revenda no mercado interno de produto industrializado importado, mas não é alcançado por outros efeitos próprios dos estabelecimentos industriais, dentre os quais, a suspensão do imposto em saídas específicas previstas na legislação.

**Processo nº 10805.903345/2014-19. Acórdão nº 3202-011.731. Sessão de 24/10/2024. Relator:** Conselheiro Hélcio Lafeté Reis

ASSUNTO: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2015

**EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.**

Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, bem como os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma e os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

**Processo nº 10920.724194/2018-41. Acórdão nº 3401-010.942. Sessão de 29/09/2022. Relator:** Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Assim, **a autuação alcança corretamente a Recorrente, que efetivamente praticou as operações tributadas e integrou a cadeia de comercialização** objeto da fiscalização.

Diante do exposto, **rejeita-se a preliminar de ilegitimidade passiva** arguida, mantendo-se a Recorrente no polo passivo da relação jurídico-tributária, **por estar configurada a responsabilidade legal** prevista no RIPI/2010 e no CTN, sem que se identifique qualquer vício de legitimidade ou nulidade do lançamento.

#### **Da Exigência com Base em Presunções**

A Recorrente defende que o **Auto de Infração teria sido lavrado somente com base em presunções**, sem a realização de diligências necessárias para verificar os fatos alegados, como inspeções físicas nos estabelecimentos envolvidos, portanto, fundamentado em documentos insuficientes para demonstrar a real natureza das operações comerciais e industriais.

Afirma-se que houve uma **análise “seletiva e superficial” dos documentos apresentados, com a fiscalização ignorando informações que contradizem as conclusões do Relatório Fiscal; laudos técnicos e outros documentos que demonstrariam a industrialização dos produtos teriam sido desconsiderados ou omitidos**. A autuação teria, assim, violado o princípio da legalidade ao se basear em presunções não respaldadas por provas, desconsiderando também a atividade industrial da Indústria Carvalho.

O Acórdão recorrido **não teria enfrentado adequadamente as questões suscitadas na Impugnação**, como a industrialização dos produtos e o papel de cada empresa na cadeia produtiva.

A Recorrente sustenta, portanto, que o lançamento seria nulo por ter sido constituído com base apenas em presunções ou indícios, sem a efetiva demonstração da ocorrência do fato gerador do IPI. Afirma que a fiscalização teria desconsiderado os elementos concretos das operações e recorrido a presunções de interposição fraudulenta e de equiparação indevida, sem comprovação documental suficiente. No entanto, a análise dos autos revela que o lançamento foi fundamentado em provas diretas e consistentes, colhidas durante o procedimento fiscal, não se tratando de apuração presumida.

**O Relatório de Fiscalização descreve de forma detalhada as operações de importação, revenda e faturamento das mercadorias, lastreado em notas fiscais, declarações de importação, controles internos de estoque e informações extraídas de sistemas oficiais** (como o Siscomex e o SPED Fiscal). Tais documentos permitiram identificar a efetiva destinação das

mercadorias importadas, os valores praticados nas operações e os agentes econômicos envolvidos, afastando qualquer alegação de presunção abstrata ou de ausência de comprovação.

A legislação tributária admite o uso de métodos indutivos e comparativos quando as provas diretas são insuficientes ou quando se constata omissão de informações pelo contribuinte, conforme o artigo 148 do CTN. Contudo, esse não é o caso. **A fiscalização, no presente processo, adotou procedimento de auditoria fiscal plena, com análise contábil e documental detalhada, de modo que o lançamento decorreu de constatação objetiva das operações, e não da aplicação de presunções legais ou de arbitramento.**

A lavratura do Auto de Infração fundamentou-se em um conjunto robusto de **provas documentais e eletrônicas**, obtidas ao longo do procedimento fiscal, abrangendo **declarações de importação (DIs), notas fiscais de entrada e de saída, comprovantes de desembaraço aduaneiro, informações extraídas do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), arquivos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED Fiscal), livros contábeis e registros de estoque**, além de **documentos internos de faturamento e logística**. Esses elementos permitiram à fiscalização **reconstruir o fluxo comercial das mercadorias, identificar a efetiva destinação dos produtos importados e demonstrar a prática de operações típicas de estabelecimento equiparado a industrial**, servindo de base objetiva para a constituição do crédito tributário e afastando qualquer alegação de presunção ou fragilidade probatória.

Ademais, o lançamento tributário goza de **presunção de legitimidade e veracidade**, somente afastável mediante prova inequívoca em contrário, a cargo do sujeito passivo. A defesa não trouxe aos autos qualquer elemento probatório capaz de infirmar as conclusões da fiscalização ou de demonstrar erro na identificação das operações tributáveis. Limita-se a afirmar genericamente a inexistência de provas diretas, sem apontar inconsistências concretas nos documentos analisados ou na metodologia adotada.

O fato de a autoridade fiscal ter reconhecido padrões de conduta econômica e vínculos operacionais entre empresas relacionadas à Recorrente não configura presunção ilegítima, mas sim resultado da análise das evidências coletadas, interpretadas à luz do princípio da verdade material. A conclusão de que a autuada se enquadra como **estabelecimento equiparado a industrial** decorreu de critérios objetivos definidos no artigo 9º, VIII, do RIPI/2010, e não de inferências desprovidas de suporte fático.

Dessa forma, **o lançamento fiscal foi regularmente constituído, com observância dos requisitos legais e instrutórios** do artigo 142 do CTN, **amparado em provas materiais e elementos objetivos constantes dos autos**. Inexistindo demonstração de que o crédito tributário tenha sido apurado com base em presunções ou arbitramento indevido, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, mantendo-se a validade do Auto de Infração.

## Do Mérito

### Da Equiparação a Estabelecimento Industrial

Em relação ao mérito, a Recorrente sustenta que a autuação referente ao período de **janeiro a julho de 2016** seria indevida, pois teria se baseado na aplicação equivocada do artigo 9º, inciso VIII, do RIPI/2010, que equipara a estabelecimento industrial os atacadistas que adquirirem de importadores produtos de perfumaria e cosméticos (NCM 33.03 a 33.07). **A fiscalização entendeu que a contribuinte teria adquirido tais produtos da Indústria Carvalho, caracterizando-se como equiparada a industrial e sujeita ao recolhimento de IPI sobre as vendas.** Contudo, a Recorrente argumenta que não era a real importadora ou encomendante das mercadorias, mas apenas adquirente regular, sem participação nas operações de importação que justificassem a incidência do imposto.

A defesa destaca que, para a configuração da equiparação, **seria indispensável comprovar a efetiva aquisição de mercadorias diretamente do estabelecimento importador**, o que não ocorreu no caso concreto. Sustenta que **as operações estavam plenamente documentadas e que os produtos foram adquiridos de forma regular, sem qualquer simulação ou interposição fraudulenta.** Assim, a aplicação da regra do artigo 9º, VIII, do RIPI/2010 teria sido feita de forma genérica e dissociada da realidade fática e documental das transações comerciais, violando os princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

Por fim, a Recorrente defende que, diante da ausência dos pressupostos legais para a equiparação a industrial, as vendas realizadas no período não poderiam ser tributadas pelo IPI. Argumenta ainda que o **Acórdão recorrido teria incorrido em erro de julgamento** ao manter a exigência com base na presunção de que as operações teriam sido simuladas, sem comprovação concreta. Requer, portanto, o **cancelamento integral da autuação** relativa a esse período.

A controvérsia central reside na discussão acerca da **equiparação da Recorrente a estabelecimento industrial**, nos termos do artigo 9º, inciso VIII, do Regulamento do IPI (RIPI/2010). A defesa sustenta que a empresa não exerce atividade de industrialização, limitando-se à revenda de produtos acabados, razão pela qual não poderia ser equiparada a industrial nem sujeita à incidência do IPI nas saídas internas. Todavia, a análise dos autos revela que a autuação foi corretamente lavrada, uma vez que a **Recorrente se enquadra nas hipóteses de equiparação previstas na legislação.**

#### Regulamento do IPI (RIPI/2010)

##### Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010

##### “Art. 9º. Equiparam-se a estabelecimento industrial:

- I. o importador de produtos de procedência estrangeira;
- II. o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão;

- III. o que mandar industrializar produtos sob encomenda, ainda que forneça matéria-prima;
  - IV. o que mandar industrializar produtos com a sua marca, ainda que não forneça matéria-prima;
  - V. o que, **na condição de estabelecimento comercial, vender produtos industrializados com sua marca, por conta própria ou de terceiros;**
  - VI. o que, embora não exerça a atividade de industrialização, der saída a produtos de sua produção;
  - VII. o que, em nome próprio, der saída a produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros;
  - VIII. o **comerciante atacadista que adquirir de importador produtos classificados nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da TIPI;**
  - IX. o estabelecimento de pessoa natural ou jurídica que, sem exercer a atividade de industrialização, efetuar operações de comércio, no País, com produtos industrializados estrangeiros que lhe sejam entregues diretamente por outro estabelecimento do mesmo titular.”
- (Destacou-se)

O referido dispositivo do RIPI estabelece que **se equipara a estabelecimento industrial o comerciante atacadista que adquire de importador produtos classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI**, referentes a perfumaria, cosméticos e artigos de higiene pessoal. **Tal equiparação decorre de expressa determinação legal, sendo automática e objetiva, não dependendo de ato discricionário da autoridade fiscal.** Basta, portanto, que o comerciante adquira de importador mercadorias dessas classificações e as revendas no mercado interno para que esteja sujeito à tributação pelo IPI.

No caso concreto, restou comprovado, por meio de **notas fiscais, declarações de importação, controles de estoque e registros do SPED Fiscal, que a Recorrente adquiriu, para revenda, produtos de perfumaria e cosméticos importados por empresas vinculadas, revendendo-os posteriormente a distribuidores e varejistas nacionais. As mercadorias mantiveram sua identidade física e classificação fiscal nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI, atendendo, portanto, aos critérios materiais previstos para a incidência da equiparação.**

A finalidade dessa regra é **assegurar a neutralidade da tributação do IPI ao longo da cadeia de comercialização**, evitando que produtos importados alcancem o consumidor final sem a incidência do imposto aplicável às mercadorias nacionais industrializadas. Assim, o comerciante que atua na revenda desses produtos importados desempenha, em termos econômicos, função equivalente à de um industrial, justificando o tratamento tributário equiparado.

**A alegação da Recorrente de que não realizou operações de importação direta não é suficiente para afastar a equiparação.** O dispositivo regulamentar não exige que o adquirente seja o próprio importador, mas apenas que adquira de importador produtos sujeitos às posições tarifárias indicadas. A relação econômica verificada nos autos demonstra que a

Recorrente se beneficiou diretamente da importação, internalizando os produtos para revenda e auferindo a receita correspondente, o que caracteriza a materialidade do fato gerador do IPI.

Cumprido destacar que a equiparação a industrial, neste caso, **não constitui ficção jurídica arbitrária**, mas sim mecanismo de efetividade da não-cumulatividade do imposto. O fato gerador do IPI ocorre na saída dos produtos do estabelecimento equiparado, e o contribuinte tem direito ao crédito correspondente ao imposto pago na fase anterior (no desembaraço aduaneiro), de modo a preservar o equilíbrio fiscal e evitar dupla tributação. Assim, a sistemática adotada pela fiscalização não configura bis in idem, mas a correta aplicação do regime não cumulativo previsto nos artigos 46 e 49 do CTN.

A fiscalização, ao proceder ao lançamento, observou rigorosamente os elementos probatórios constantes dos autos e aplicou a legislação pertinente de forma coerente com o entendimento consolidado do CARF e da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O Acórdão de Impugnação igualmente concluiu pela correção da autuação, reconhecendo que a Recorrente preenche as condições objetivas para a equiparação a industrial e que a exigência do IPI nas saídas subsequentes é plenamente legítima.

Diante do exposto, **mantém-se o enquadramento da Recorrente como estabelecimento equiparado a industrial**, nos termos do artigo 9º, inciso VIII, do RIPI/2010, e, por consequência, a exigência do IPI incidente sobre as saídas internas das mercadorias importadas. Rejeita-se, portanto, a alegação de inexigibilidade do imposto, confirmando-se a validade e legalidade do Auto de Infração.

#### Do Cálculo da Exigência Fiscal

A parte argumenta, ainda, haver **erro no cálculo da exigência fiscal**. Fundamenta esta afirmativa em argumentos que destacam a aplicação do princípio da não cumulatividade, a consideração de saldos credores não utilizados e a violação de normas infraconstitucionais e constitucionais.

A defesa alega a ocorrência de **erro na apuração da exigência fiscal**, sustentando que os valores considerados pela fiscalização não refletiriam adequadamente as operações realizadas, resultando em base de cálculo e montante de IPI superiores aos efetivamente devidos. Argumenta, ainda, que teria havido equívoco na identificação dos períodos e nas quantidades de produtos abrangidos pela autuação, o que comprometeria a confiabilidade do lançamento. Sustenta que a fiscalização ignorou o saldo credor de IPI relativo a produtos adquiridos antes de 2016, mas comercializados em 2016. Tal exclusão, segundo a defesa **não possui fundamentação legal ou motivação** plausível, **fere o princípio da não cumulatividade e resulta em uma exigência tributária superior à devida**.

O cancelamento dos débitos de IPI para o período de janeiro a julho de 2016, em razão da decadência, não teria sido adequadamente refletido no cálculo do IPI devido em dezembro de 2016. Esse erro geraria exigência de valores superiores ao efetivamente devidos, além da inobservância dos efeitos jurídicos da extinção parcial do crédito tributário.

A análise do Auto de Infração e de seu Relatório de Fiscalização demonstra, entretanto, que **os procedimentos adotados pelos Auditores-Fiscais observaram de forma rigorosa as normas que regem a apuração do IPI**. Os documentos fiscais e contábeis foram confrontados com os registros de entrada e saída de mercadorias e com as informações constantes das declarações eletrônicas do contribuinte, permitindo a recomposição fiel da base de cálculo e a apuração do imposto devido.

O Acórdão de impugnação de primeira instância já examinou detidamente a questão, afastando a alegação de erro de cálculo ao reconhecer que **as planilhas anexas ao Relatório de Fiscalização contêm a descrição detalhada das operações, com identificação dos produtos, notas fiscais e valores correspondentes**. Ademais, a contribuinte não apresentou prova capaz de infirmar as apurações efetuadas pela autoridade fiscal, limitando-se a alegações genéricas sem respaldo em documentação idônea. Importa ressaltar que o lançamento tributário goza de presunção de legitimidade e veracidade, cabendo à interessada o ônus de demonstrar, de forma inequívoca, a existência de erro material ou de fato que o invalide. No presente caso, a defesa não logrou comprovar qualquer divergência nos critérios utilizados pela fiscalização, tampouco erro de método que pudesse ensejar revisão do valor exigido.

Verifica-se, ainda, que as planilhas anexas ao Auto de Infração evidenciam a correta aplicação das alíquotas e dos valores de referência previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores. As diferenças apuradas decorrem unicamente da ausência de recolhimento do imposto devido, em razão do reconhecimento da equiparação da empresa a estabelecimento industrial, não havendo erro na apuração da base de cálculo ou nos valores lançados.

Diante do exposto, e inexistindo qualquer vício material na apuração da exigência fiscal, **mantém-se integralmente o lançamento de ofício, por seus próprios fundamentos, e a decisão recorrida que o confirmou**. Rejeita-se, assim, o argumento defensivo de erro na apuração do crédito tributário, por ausência de comprovação de equívoco ou inconsistência nos cálculos elaborados pela fiscalização.

#### Da Multa de Ofício

A fiscalização aplicou uma multa de 75% sobre o valor do imposto que entendeu devido, amparada pelo artigo 569 do RIPI/10, a qual foi mantida pelo Acórdão ora recorrido. Contudo, a Recorrente argumenta que **a penalidade aplicada pela Fiscalização, seria desproporcional e configuraria confisco, indo contra o princípio constitucional da vedação ao**

**confisco.** Embora a multa vise desestimular comportamentos ilícitos e proteger a arrecadação, aponta que sua aplicação excessiva comprometeria o patrimônio e inviabilizaria suas atividades comerciais, violando os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Além disso, o artigo 3º do CTN estabelecerá que tributos não constituem sanções por ato ilícito, e penalidades não poderiam ser instrumentos de arrecadação disfarçados. Argumenta que jurisprudência do STF reforçaria que multas tributárias excessivas, que comprometam o patrimônio do contribuinte ou ultrapassem sua capacidade contributiva, configuram exigência confiscatória. A recorrente reforça que agiu de boa-fé, sem intenção de lesar o Fisco, e colaborou com a fiscalização, o que deveria ser considerado na aplicação de penalidades.

Por fim, Requer que a multa de ofício seja cancelada ou reduzida a patamares razoáveis, observando sua boa-fé e a ausência de dolo ou fraude. Caso o pedido de cancelamento não seja atendido, solicita a reforma do acórdão para adequar a penalidade aos princípios constitucionais e evitar impactos desproporcionais sobre seu patrimônio e atividade comercial.

Entretanto, não merece acolhida tal pleito. Isto porque todos os traços da multa de ofício aplicada estão previstos em lei, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art.5º, II e 37, caput da Constituição e art. 97, do CTN Logo é obrigatória a sua aplicação. De acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade de leis, trata-se de matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972:

**“Art. 26.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Tal entendimento, ademais, encontra-se consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula deste Conselho:

**“Súmula CARF nº 2.** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, improcedente o Recurso Voluntário interposto neste particular. Desta forma, constatada a falta de recolhimento do IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento da multa de ofício pertinente.

### Dos Juros sobre Multa de Ofício

A Recorrente argumenta que **não deveriam incidir juros sobre multas**. Requer que a exigência de juros seja limitada aos valores principais e exclua as multas de ofício.

No entanto, o acórdão recorrido considerou legítima a incidência de juros de mora sobre as multas, desde que a exigência seja mantida de forma definitiva. Contesta essa posição, alegando que não haveria amparo legal para tal prática, que estaria embasada unicamente no Parecer MF nº 28, de 1998. Reforça que o princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, exigiria que tributos e encargos tributários somente sejam exigidos se expressamente previstos em lei. No caso da incidência de juros sobre multas de ofício, não haveria previsão legal específica que autorize tal cobrança

A cobrança de juros sobre multas, portanto, seria ilegal e solicita a exclusão dessa exigência, conforme entendimento que diz estar consolidado pela CSRF. A decisão do acórdão recorrido deveria ser reformada para assegurar o respeito às normas legais e evitar a aplicação de encargos indevidos. Alternativamente, caso a exclusão total não seja acolhida, requer, que a incidência de juros sobre multas seja analisada sob os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, garantindo que a exigência não resulte em sanção excessiva ou confiscatória.

Não assiste razão a recorrente em seus argumentos visto que a aplicação de juros de mora decorre de previsão legal, conforme bem delineado no acórdão recorrido que justificou a taxa aplicada no artigo 161 do CTN

Nesse sentido é o entendimento exposto no acórdão n.º 9303005.843, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que por maioria decidiu que os juros de mora incidam sobre multa de ofício, fundamentando com as seguintes razões:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/1998 a 28/02/1998, 01/05/1998 a 31/05/1998, 01/12/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 30/06/1999, 01/08/1999 a 30/09/1999, 01/12/1999 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e um por cento no mês de pagamento.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

“**Art. 161.** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição

das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43, da Lei 9.430, de 1996, que transcrevo abaixo.

“**Art. 43.** Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

**Parágrafo único.** Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Neste sentido, tem-se que incidem juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Outrossim, sobre o assunto há entendimento consolidado no CARF quanto a devida aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se verifica a seguir:

**Súmula CARF nº 108** “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)”

Sendo estas as razões, nego provimento ao Recurso Voluntário **no ponto em que recorre da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.**

## Conclusão

Diante do exposto voto por **não conhecer do Recurso de Ofício e por conhecer do Recurso Voluntário, indeferindo as preliminares** arguidas e, no mérito, **negando-lhe provimento.**

*Assinado Digitalmente*

**Ana Paula Giglio**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro, **Mateus Soares de Oliveira**, redator designado

Em que pese o respeito e a admiração pelos votos proferidos pela Conselheira Relatora, entende -se pertinente divergir, com a máxima vênia, da matéria referente a equiparação a industrial pela recorrente.

Concorda -se com o posicionamento externado em sede do Recurso Voluntário no sentido de que:

- **Ilegitimidade Passiva em razão da inaplicabilidade do artigo 9º, inciso VIII, do RIPI/10** - A Recorrente não seria equiparada a industrial no período, pois a importadora das mercadorias era a Quimetal, tendo essa operação sido realizada por encomenda da Indústria Carvalho. Por esse motivo, a Quimetal e a Indústria Carvalho eram equiparadas a empresas industriais para fins de recolhimento do IPI. Por não ter participação direta na transação de importação, desejando adquirir produtos acabados industrializados no Brasil, a Recorrente não poderia ser equiparada a industrial;

- **Ilegitimidade Passiva em razão da inaplicabilidade do artigo 7º, caput, da Lei nº 7.798, de 1989** – A Recorrente não possuiria relação de interdependência com a Indústria Carvalho, não era a única adquirente ou distribuidora exclusiva dos produtos fabricados pela Indústria Carvalho. Assim, não havia uma relação de interdependência entre a Recorrente e a Indústria Carvalho que justificasse a sua equiparação à industrial;

As operações de importações indiretas eram registradas pela empresa QUIMETAL, cuja encomendante era a INDUSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO EIRELLI. Da análise dos documentos tem -se que o IPI foi recolhido tanto na importação, como na saída, quanto pela encomendante, equiparada a industrial.

A recorrente figurou como adquirente, em operação nacional, de produto já devidamente tributado nas operações anteriores pelos sujeitos passivos da exação, motivo pelo qual deve ser reconhecida a sua ilegitimidade para figurar neste feito em relação ao tema objeto da divergência.

De mais a mais, sob a relatoria deste conselheiro redator, o processo de interposição fraudulenta de terceiros referente a estas operações de importações especificamente, foi julgado improcedente, consoante Acórdão nº 3401 -013.384 nos seguintes termos:

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DESCABIMENTO.**

É descabida a aplicação da multa prevista no § 3º, do art. 23, do Decreto -Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, c/c art. 81, inc. III, da Lei nº 10.833/2003, quando não provada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico - financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

Do exposto, vota -se pelo provimento do recurso.

Assinado Digitalmente

**Mateus Soares de Oliveira**