



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.724474/2018-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.921 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente EPM EMBALAGENS DE POLPA MOLDADA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015

IPI. SUSPENSÃO. CONDIÇÕES LEGAL E NORMATIVA. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

Somente se faz autorizada a saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI quando observadas as disposições legais e normativas estabelecidas para a espécie, cuja inobservância implica a exigência do tributo devido na operação.

Para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (relator) que deu provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima,

Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 409 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/PA de fls. 390 que decidiu pela improcedência da Impugnação de fls 345, nos moldes do Auto de Infração de fls. 4.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, para exigência do IPI, multa proporcional e juros de mora (calculados até 12/2018), totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 14.751.173,47.

Segundo o Relatório Fiscal anexo ao auto (fls. 10/88) foram apuradas as seguintes infrações relativas à falta de destaque do IPI em saídas com suspensão fundamentadas no art. 29 da Lei 10.637, de 2002:

a) Saídas de produtos industrializados, destinadas a produtor rural pessoa física que explora a avicultura, nela incluída a produção de ovos. Acrescenta, a suspensão de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica às aquisições de embalagens para ovos realizadas por produtor rural pessoa física que explora a avicultura, nela incluída a produção de ovos, pelo que está sendo cobrado no presente Auto o IPI que deixou de ser lançado pelo fiscalizado nestas vendas.

b) Saídas de produtos industrializados, destinadas às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional. Acrescenta, pela literalidade do artigo 27, inciso I, da IN RFB nº 948/2009, o regime de suspensão do IPI disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 948/2009 também não se aplica às empresas optantes pelo Simples.

c) Saídas de produtos industrializados, destinadas a indústrias que não comprovaram que se dedicam, preponderantemente, à elaboração de produtos elencados no mesmo art. 29 da Lei 10.637, de 2002.

d) Saídas de produtos industrializados a título de "Remessa em bonificação, doação ou brinde", CFOPs 5910 e 6910, com destino a pessoas físicas, empresas optantes pelo Simples e clientes que ou não apresentaram a declaração expressa que atendem a todos os requisitos, ou que apresentaram posteriormente à saída dos produtos vendidos.

Cientificada em 02/01/2019 (fl. 338), a interessada apresentou, tempestivamente, em 01/02/2019, impugnação (fls. 345/356) na qual alega, em síntese:

Que é preciso considerar que o Produtor Rural, ainda que dispensado da inscrição no cadastro de contribuintes de pessoa jurídica – CNPJ, particularmente o produtor de ovos, a atividade elaborada, para a qual os produtos adquiridos são essenciais - colocação de embalagem - é definida como industrialização nos termos do art. 9º, inciso IV, combinado com o art. 8º do RIPI, fato que atribui ao seu estabelecimento a condição de estabelecimento industrializador.

Diz ser sem respaldo legal a afirmativa de que as regras a que estão submetidas as empresas optantes do SIMPLES NACIONAL no tocante à tributação do IPI, não se coadunam com o regime de suspensão do IPI instituído pela Lei nº 10.637, de 2002.

Aponta que a fiscalização mesmo reconhecendo não ser exigida pela legislação forma definida e temporalidade especificada, não considerou as declarações apresentadas e com datas posteriores ao início do ano fiscalizado e não admitiu as declarações que não constavam reconhecimento de firma, desconsiderando que muitas empresas são localizadas na zona rural, longe das cidades o que dificulta o cumprimento de certas formalidades.

Entende ser nula a exigência fiscal nessa parte, por descumprimento do artigo 142 do CTN e dos princípios tributários da estrita legalidade e vedação da discricionariedade.

Lembra que a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015

Ementa:

IPI. SUSPENSÃO. CONDIÇÃO NORMATIVA.

Somente se faz autorizada a saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI quando observadas as disposições normativas estabelecidas para a espécie, cuja inobservância implica a exigência do tributo devido na operação.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não contestada ou aceita pelo contribuinte não faz mais parte da lide e deve ser separada dos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Como relatado, a decisão antecedente tratou das matérias com detalhe, pois, primeiro, apontou que o contribuinte não impugnou a parte do lançamento que tratou da remessa em bonificação, doação ou brinde, conforme transcrito a seguir:

“Matéria Não Impugnada

O contribuinte não controverteu o lançamento na parte referente às saídas de produtos industrializados a título de "Remessa em bonificação, doação ou brinde", CFOPs 5910 e 6910, com destino a pessoas físicas, empresas optantes pelo Simples e clientes que ou não apresentaram a declaração expressa que atendem a todos os requisitos, ou que apresentaram posteriormente à saída dos produtos vendidos, logo, houve a concordância tácita. Desta forma, o fato deixou de ser controvertido e, portanto, deixa de ser objeto de recurso, não podendo mais ser contestado.”

Em recurso, denominado pelo próprio contribuinte como “Impugnação”, o contribuinte simplesmente juntou a mesma peça de impugnação, documento no qual não consta a impugnação da mencionada matéria.

Logo, tal matéria deve continuar preclusa nos moldes do Art. 17 do Decreto 70.235/72.

Com relação aos demais pontos, em que pese existir a Solução de Consulta Cosit n.º 140 de 2019, que foi publicada pela Receita Federal do Brasil em resposta à consulta de contribuinte não informado na versão digital do documento¹, a legislação é favorável ao contribuinte.

O Art. 112 do CTN prescreve que, em caso de dúvida na subsunção dos fatos à norma, a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, nos exatos termos transcritos a seguir:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

No presente caso, justamente como prevê o mencionado Art. 112 do CTN, há dúvida quanto à capitulação legal do fato, pois, unicamente pela letra do Art. 29 da Lei 10.637/02, não é possível afirmar que a suspensão não deve ser aplicada nesse caso em concreto:

“Lei 10.637/02:

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 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99827>

(exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial** com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 10 da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da TIPI;

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 13.969, de 2019) (Produção de efeito)

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

III - estabelecimentos industriais fabricantes de bens de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, desde que façam jus ao crédito previsto no art. 4º da mesma Lei. (Incluído pela Lei nº 13.969, de 2019) (Produção de efeito)

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º deste artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI. (Redação dada pela Lei nº 13.755, de 2018)

§ 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.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

§ 8º (Revogado pela Lei nº 12.712, de 2012)"

Não obstante os esforços da mencionada solução de consulta e da fiscalização para afirmar que a venda da embalagem somente geraria crédito se fosse vendida a um outro estabelecimento industrial, a legislação não previu tal limitação.

É importante que o caput e o § 2º do mencionado Art. 29 da Lei 10.637/02 sejam corretamente interpretados, visto que a exigência de ser estabelecimento industrial é direcionada

unicamente ao fabricante do material de embalagem e não ao adquirente do material de embalagem, conforme verifica-se da leitura conjunta do artigo.

O texto não é expresso em exigir que o adquirente seja um estabelecimento industrial e, ao contrário, leva ao entendimento de que é possível aproveitar da suspensão do IPI nas vendas dos materiais de embalagens para o produtor rural, justamente por conta de duas principais razões:

1 – A lei prevê expressamente que a venda de material de embalagem destinado à estabelecimento (veja que não houve definição e nem limitação da palavra “estabelecimento”) que se dedique à elaboração de produtos classificados no Capítulo 4 (que é exatamente o caso), o material de embalagem pode sair do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI;

2 – A lei adiciona no benefício da suspensão, expressamente, aqueles “estabelecimentos” que recebem o material de embalagem e dão saída à produto não tributado (NT).

Ao conferir a tabela TIPI², é possível verificar que os estabelecimentos que recebem o material de embalagem produzem ovos de aves e, como previu a Lei, classificados na TIPI como NT:

04.07	Ovos de aves, com casca, frescos, conservados ou cozidos.	
0407.1	- Ovos fertilizados destinados à incubação:	
0407.11.00	-- De aves da espécie <i>Gallus domesticus</i>	NT
0407.19.00	-- Outros	NT
0407.2	- Outros ovos frescos:	
0407.21.00	-- De aves da espécie <i>Gallus domesticus</i>	NT
0407.29.00	-- Outros	NT
0407.90.00	- Outros	0

Em outras palavras, verifica-se que os únicos dois requisitos expressos na legislação foram cumpridos e, portanto, correto o contribuinte ao aproveitar a suspensão prevista no mencionado Art. 29.

Percebe-se que a discussão sobre o produtor rural ser um estabelecimento industrial ou não sequer se faz necessária.

Talvez o simples fato do produtor rural ser um “produtor” de produtos previstos no Capítulo 4 da TIPI seja o suficiente para o gozo da suspensão do IPI.

É de conhecimento notório que, praticamente, todos os produtos do capítulo 4 são vendidos somente por produtor rural, realidade econômica, fática e mercadológica que inviabilizaria de uma vez por todas o benefício previsto no mencionado Art. 29 se a legislação tivesse previsto que o adquirente deveria ser, também, estabelecimento industrial.

Se a legislação tivesse, portanto, previsto que o adquirente deveria igualmente ser estabelecimento industrial, de que adiantaria prever que os estabelecimentos que elaboram produtos do capítulo 4 também teriam direito ao benefício da suspensão? De nada.

Portanto, na medida em que a legislação determinou de forma expressa que os “estabelecimentos” que elaboram produtos do Capítulo 4 da TIPI, com notação NT, possuem direito à suspensão nas aquisições dos materiais de embalagens, assim deve ser.

² <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>

E mais, caso tenha sido objetivo do legislador exigir que o adquirente fosse estabelecimento industrial, assim teria definido, colocando a palavra “industrial” no caput do artigo, logo após a palavra “estabelecimento”.

A legislação, no entanto, não fez essa distinção e fixou o seguinte termo: “estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos ...”. Além da ausência da palavra “industrial”, a própria palavra “elaboração” remete a um conceito aberto.

Na continuação do dispositivo legal, o §5.º, do Art. 29, inclusive, permite que, além da suspensão do IPI, o fabricante do material de embalagem aproveite crédito fictícios de IPI, como transcrito a seguir:

“§ 5oA 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.”

Esse parágrafo, por sua vez, faz uma exceção à própria sistemática da não-cumulatividade e caracteriza essa previsão de suspensão como um verdadeiro benefício, diferenciado das corriqueiras previsões legislativas. Ou seja, o dispositivo veio de encontro com o objetivo social e econômico da Lei 10.637/02 que, conforme exposto na sua própria exposição de motivos³, foi criada para incentivar a competitividade da indústria brasileira.

Obviamente, se houvesse qualquer proibição do aproveitamento da suspensão do IPI na venda de materiais para embalagem para os produtores rurais, a Lei teria vedado expressamente, no entanto, sem distinção e diferentemente do que propôs a fiscalização, incentivou, com a suspensão do IPI, todos os fabricantes de materiais de embalagem que vendem para todas as empresas que fabricam produtos do Capítulo 4 da TIPI, sejam tributados ou NT.

Logo, até este ponto não há nenhuma dúvida sobre a aplicação da legislação.

A dúvida surge somente no que ficou disposto no §7.º, do Art. 29 da citada lei, que prevê o seguinte:

“§ 7ºPara os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.”

A Receita Federal, ao estabelecer as condições para as empresas adquirentes, conforme exposto na citação legal acima, publicou a IN RFB n.º 948/2009 e, nos Art. 17 e 23 normatizou o seguinte:

"Art. 17. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos **Capítulos** 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos

³ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm

2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

(...)

Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1364, de 20 de junho de 2013)

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º."

Quando da leitura da própria Lei não havia dúvida, esta passou a surgir na leitura da instrução normativa, dispositivo legal de hierarquia inferior que diminuiu e limitou o alcance da Lei, quando esta assim não fez.

Pela leitura da Lei, quando preceituou que as empresas adquirentes deverão atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, considerando o objetivo da Lei conforme tratado neste voto e o contexto das normas, imagina-se que, à Secretaria da Receita Federal, competia unicamente o estabelecimento de termos e condições relacionados à obrigações acessórias e não à questões que deveriam dizer respeito somente à Lei.

A instrução normativa, portanto, criou regra que contradiz a própria Lei e, na hierarquia legal, quem deve prevalecer é a Lei 10.637/02 e o Art. 112 do CTN.

É igualmente vital informar que a IN RFB n.º 948/2009 sequer foi capitulada no Auto de Infração, pois surgiu aos autos somente no julgamento de primeira instância, situação que concretiza a proibida inovação no julgamento e fere tanto o Art. 142 quanto o Art. 146 do CTN⁴.

Em descumprimento ao disposto no Art. 142 do CTN a fiscalização também deixou de comprovar a inidoneidade das declarações das empresas adquirentes e transferiu seu ônus probatório ao contribuinte. Para todos os efeitos legais, o contribuinte juntou todas as declarações dos adquirentes dos materiais de embalagens e são todas válidas e legítimas, até que se prove o contrário.

Diante de todo o exposto e fundamentado, com base na legislação e na interpretação sistemática e todo o arcabouço legal do RIPI e Código Tributário Nacional – CTN, deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

⁴ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, divirjo do bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

A matéria em litígio passa pela análise do disposto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, que assim dispõe:

“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 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

(...)

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

(...)

§ 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.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.”

Por sua vez, a IN RFB nº 948, de 2009, assim delimita a suspensão ora discutida:

“Art. 17. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

(...)

Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

(Simples Nacional), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1364, de 20 de junho de 2013)

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.”

Tem-se, então, que o benefício fiscal, saída com suspensão do IPI, refere-se a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com destino a estabelecimento industrial que se dedique à elaboração de produtos constantes de determinados capítulos da TIPI e que não esteja enquadrado no regime do Simples Nacional.

Acerta a decisão recorrida ao consignar:

“Depreende-se pela leitura dos dispositivo acima que o artigo se referiu a **insumos** (Matéria Prima, Produto Intermediário e Material de Embalagem) a serem usados para **elaboração de produtos**, a **estabelecimentos** que se dediquem à **elaboração** de produtos de determinada classificação fiscal, a **estabelecimento industrial (adquirente)**, a **empresas adquirentes**. Todos estes termos se referem a pessoas jurídicas, empresas, mais especificamente a estabelecimentos industriais (produtores). Em nenhum momento o artigo se referiu a pessoas físicas ou produtor rural.

Ora, somente pode-se falar em insumos a serem usados na elaboração de produtos, quando tratar-se de estabelecimento industrial ou fabril.

Ademais, o artigo estabelece um benefício fiscal de suspensão de IPI. Sendo assim, só faz sentido se tanto o fornecedor quanto o adquirente das matérias primas forem contribuintes do IPI, portanto, industriais, pois contribuintes de IPI são pessoas jurídicas que industrializam (elaboram) produtos e estão sujeitos à incidência de IPI na saída de dos produtos industrializados, e não pessoas físicas.

Conclui-se, portanto, que não há sentido lógico em se falar em suspensão de IPI nas aquisições de pessoas físicas. Exatamente por este motivo não houve excepcionalidade na lei ou em ato infralegal. A própria condição imposta no caput do artigo 29 da Lei 10.637/2002 já diz que se trata apenas de pessoa jurídica industrial (tanto a produtora do insumo como a adquirente). Desta forma, correto o entendimento do Fisco.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF tem decidido que para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais e que a lei exige que o adquirente seja um estabelecimento industrial, não se admitindo o benefício para outros tipos de adquirentes.

Neste sentido trago o seguinte precedente:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

DECLARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE AO VENDEDOR. REQUISITO PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

Para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais. Se a lei exige que o adquirente seja um estabelecimento industrial, não se admite o benefício para outros tipos de adquirentes.” (Processo nº 11080.724590/2012-85; Acórdão nº 9303-010.684; Redator designado Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 16/09/2020)

Desta Turma de Julgamento tem-se a decisão abaixo ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI Nº 10.637/02. REQUISITOS.

A saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do IPI e o aproveitamento do benefício estão condicionados à apresentação de declarações pelos adquirentes, esclarecendo que atendem a todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária. (...)” (Processo nº 10380.729732/2016-87; Acórdão nº 3201-006.593; Relator Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior; sessão de 17/02/2020)

Tem-se, ainda, as seguintes decisões proferidas pelo CARF no sentido da necessidade de observação dos requisitos legais e das obrigações acessórias:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

SUSPENSÃO DO IPI. FABRICAÇÃO PREPONDERANTE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

Podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos arrolados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidas as obrigações acessórias previstas na legislação de regência. No caso, o contribuinte não teve êxito em comprovar documentalmente que os adquirentes de seus produtos haviam se habilitado para usufruir da suspensão, tampouco apresentou declarações idôneas de tais clientes, descumprindo as formalidades exigidas para fruição do incentivo.” (Processo nº 10865.901910/2010-75; Acórdão nº 3401-007.905; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 30/07/2020)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ano-calendário: 2007

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI 10.637/02. IN SRF 296/03. REQUISITOS.

A saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do IPI e o aproveitamento do benefício fiscal de manutenção dos créditos de IPI estão condicionados à empresa adquirente atender a todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária, ou seja, ser estabelecimento industrial, elaborar produtos classificados nos capítulos da TIPI enumerados no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 e não ser optante pelo Simples (Federal ou Nacional), entre outros.” (Processo nº 11065.721468/2011-64; Acórdão nº 3401-005.223; Relator Conselheiro Tiago Guerra Machado; sessão de 26/07/2018)

Veja-se, que nem mesmo os estabelecimentos equiparados a industriais fazem jus ao benefício da suspensão do IPI, de acordo com o julgado adiante:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

A legislação tributária é expressa ao considerar cada estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, ainda que da mesma empresa, como contribuinte autônomo do IPI relativamente aos fatos geradores que realizar, devendo, assim, cada qual realizar a sua apuração do IPI regida pela sistemática constitucional da não cumulatividade e submeter-se ao cumprimento da obrigação tributária relacionada a eventual saldo devedor do IPI resultante da sua apuração.

ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002. INAPLICABILIDADE.

O direito à suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 não alcança os estabelecimentos equiparados a industriais por ausência de previsão legal.” (Processo nº 15504.726735/2018-09; Acórdão nº 3302-011.699; Relator Conselheiro Jorge Lima Abud; sessão de 26/08/2021)

Especificamente em relação a impossibilidade de se aplicar o benefício da suspensão do IPI em operações de saída que tiveram por destino pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, colaciono entendimento majoritário do CARF, em conformidade com a decisão abaixo ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IPI SUSPENSÃO NA SAÍDA PARA PESSOA JURÍDICA OPTANTE DO SIMPLES. VEDAÇÃO.

A IN SRF 296/03, art. 23, I, que trata de regimes de suspensão do IPI, inclusive aquele previsto na Lei 10.637/02, art. 29, veda a aplicação desta às pessoas jurídicas optantes do SIMPLES, entendimento consolidado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº16, de 22 de junho de 2004.

Recurso Voluntário Negado” (Processo nº 13864.000448/2010-95; Acórdão nº 3301-004.777; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 23/07/2018)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade