



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



**Processo nº** 10830.015916/2010-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-007.910 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2020  
**Recorrente** SCHOLLE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/08/2009

IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.

A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída destes do estabelecimento, ainda que tais produtos não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização.

SUSPENSÃO DO IPI. ART.29 DA LEI Nº10.637, DE 2002.

A regra da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 2003, não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial, exceto quando se tratar de estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial que opere na comercialização dos produtos de que trata o art. 4º da IN SRF nº 296, de 2002.

MULTA DE OFÍCIO. IPI NÃO LANÇADO (DESTACADO) EM NOTA FISCAL.

A falta de destaque (lançamento) do IPI em nota fiscal de saída de produto tributado do estabelecimento industrial subsume-se à infração tributária capitulada na primeira parte do *caput* do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, sujeitando-se à multa de ofício estabelecida na parte final desse art. 80: 75% do imposto não lançado (destacado) na nota fiscal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de Auto de Infração (fls. 01/13) e Demonstrativos (fls. 14/16), lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI pertinente ao período compreendido entre novembro de 2007 e agosto de 2009, no valor do principal de R\$335.314,18, acrescido da multa de proporcional (R\$251.485,62\*), dos juros de mora (R\$58.617,56) e da multa IPI não lançado com cobertura de crédito (R\$4.255,61\*), totalizando o crédito tributário no valor de R\$649.672,97.

(\*) multa passível de redução Os enquadramentos legais da autuação foram indicados às fls. 06, 11 e 13.

A fiscalização expediu o Termo de Início de Fiscalização, às fls. 18/19, e o Termo de Intimação para prosseguimento dos procedimentos de fiscalização de fls. 21/24.

Na Descrição dos Fatos, constante do auto de infração, a fiscalização descreve que verificou a falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento de produtos importados tributados em razão da utilização indevida da suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei n.º 10.637, de 2002.

A utilização indevida da suspensão do IPI decorreu do fato de ser o contribuinte equiparado a estabelecimento industrial nas operações de revenda de mercadorias de procedência estrangeira (artigo 9º, inc. I, do Decreto n.º 4.544, de 2002 - RIPI/2002) e não um estabelecimento industrial.

A suspensão do IPI foi regulamentada pela IN SRF n.º 296, de 2003. A vedação da utilização do benefício fiscal consta expressamente do inc. II do art. 23 da IN SRF n.º 296, de 2003 c/ redação dada pela IN SRF n.º 429, de 2004.

*Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica: (Redação dada pela IN SRF n.º 429, de 21/06/2004)*

*II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º. (Redação dada pela IN SRF 429, de 21/06/2004).*

Tendo em vista a utilização indevida da suspensão de IPI, o tributo devido foi apurado, a escrita fiscal reconstituída, lavrando-se o competente auto de infração.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 26/11/2010 (fl. 87) e apresentou em 22/12/2010, conforme protocolo à fl. 98, a impugnação de fls. 98/115, sendo essas as suas razões de defesa:

1) exerce a atividade de importação e fabricação de "bolsas plásticas especialmente preparadas para a indústria alimentícia", produto que exige rigoroso processo de higienização, assepsia e esterilização em razão da finalidade em que é empregado;

2) a atividade de importação das "bolsas plásticas" já o qualifica como estabelecimento industrial por equiparação, obrigando a lei que se dê a esse produto (bolsas plásticas importadas) o mesmo tratamento atribuído às "bolsas plásticas" produzidas no território nacional. Ainda que não se queira entender dessa forma, essa atividade de preparo (esterilização) das "bolsas plásticas", mesmo quando exercida naquelas importadas do exterior, também caracteriza processo de industrialização, na medida em que as aperfeiçoa para o consumo, consoante as disposições do artigo 4º do Decreto n.º 4.544, de 2002 (RIPI). Prova disso são as operações descritas nas notas fiscais n.º 14369, 14425, 14426, 14700, 14824, 14889, 14910, 14950, 14980, 15060, 15213, 15377, 15564, 15569, 15782, 15881, 15949, 15992, 16465, 16593, 17307, 15069 (Doc. 02), referentes às vendas com igual suspensão do IPI, de produto importado classificado pelo código 200363, verificadas e convalidadas pela autoridade autuante no curso do procedimento fiscal, estranhamente não anexadas ao presente processo e não relacionadas na autuação;

3) forçoso concluir que os produtos classificados pelo código 200366, discriminados nas notas fiscais utilizadas pelo Fisco para formular a suposta exigência ora impugnada também estão sujeitos à suspensão do IPI, pois foram submetidos a processo de esterilização, conforme evidencia o "certificado de irradiação de produtos", emitido pela Companhia Brasileira de Esterilização (Doc. 03, fl. 153), razão pela qual as referidas notas fiscais foram classificadas adequadamente com o CFOP 6.101 (venda de produção do estabelecimento);

4) Cabe esclarecer, por relevante, que ao ser questionada sobre a nota fiscal de entrada n.º. 2384 (fl. 51), se referiu à inexistência de processo de esterilização realizado pelo fornecedor (situado no exterior), sobre os produtos importados e cobertos pela referida nota fiscal. Nesse sentido, está correto o procedimento da empresa de adotar o CFOP 6101 para as vendas realizadas pelas notas fiscais n - 14510, 14512, 14630, 14769, 14773, 15049, 17236, 17465 e 17776, uma vez que são operações com produtos (bolsas plásticas) submetidas a processo de industrialização por beneficiamento - em que a esterilização aperfeiçoa esses produtos para o consumo. Portanto, estando reconhecida a existência de processo de industrialização, deve ser liminarmente cancelado o Auto de Infração sustentado em falsa premissa, construída unicamente a partir da imaginação da autoridade autuante;

#### **SÓ A LEI TEM APTIDÃO PARA DESCREVER OS CONTORNOS DA INCIDÊNCIA DO IPI - E TAMBÉM DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA.**

5) a pretensão fiscal está amparada em equivocado entendimento dado pelo órgão central e por meio de instrumentos de hierarquia inferior, que não estão em conformidade com a lei, em descumprimento ao que prevê o sistema tributário brasileiro traçado na Constituição Federal;

6) é imprescindível que a pretensão do Fisco encontre sustentação em norma da estatura da lei, sob pena de ineficácia do ato administrativo que formaliza o lançamento tributário. Portanto, não pode prosperar o Auto de infração ora impugnado, porque sustentado em Instrução Normativa que extrapola o conteúdo da lei;

7) o texto da questionada regra exonerativa embutida no art. 29 da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, relativo a suspensão, é dirigida ao produto e não ao contribuinte, como prevê o art. 47 do RIPI/2002;

8) as circunstâncias valorizadas para a exoneração tributária são inteiramente aferíveis no estabelecimento do adquirente, e não do fornecedor, pois têm a ver com (i) a natureza e qualificação dos produtos adquiridos (MP, PI, ME), assim como (ii) emprego de tais insumos preponderantemente na elaboração de outros produtos de interesse da coletividade;

9) qualificar as aquisições como "matéria-prima", "produto intermediário" e "material de embalagem" na perspectiva do adquirente, é a primeira condição a ser cumprida para o afastamento da incidência do IPI a que estaria sujeito o fornecedor; esses insumos devem efetivamente ser utilizados pelo adquirente na elaboração de determinados produtos, com o que estariam consumadas as condições preestabelecidas para que a prévia "suspensão do IPI", que se transforma em definitiva isenção, como confirma o art. 40 do RIPI/2002. Na perspectiva do fornecedor, basta que a operação esteja no campo de incidência do IPI, quer a operação seja praticada por estabelecimento industrial ou mesmo por estabelecimento equiparado à industrial na forma da lei;

#### **EQUIPARAR SIGNIFICA DAR TRATAMENTO IGUAL, E NÃO DISTANCIAR COMO PRETENDE O FISCO**

10) a equiparação do importador a estabelecimento industrial é para que haja equivalência de tratamento com o produto produzido pela indústria nacional. Por isso, equiparar significa igualar, nunca distanciar como pretende a fiscalização;

11) não pode haver tratamento discriminatório entre os produtos de fabricação nacional e os importados, no tocante ao IPI. É isso que faz a lei ao equiparar o importador a estabelecimento industrial. É isso que também fez o legislador ao inserir específico parágrafo no mesmo artigo 29 da Lei n.º 10.637, de 2002, assegurando idêntico tratamento de suspensão do IPI, inclusive na importação direta desses insumos pelos estabelecimentos industriais que fabricam os produtos ali contemplados, como acontece com o ramo da indústria alimentícia, segmento alcançado nas operações praticadas pela empresa Autuada. Eis o texto da regra:

*§ 4º. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.*

Logo, o dispositivo transcrito comprova que o benefício da "suspensão do IPI" não é restrito para o produto de fabricação nacional, alcançando também o insumo importado. Se assim o é, atenta contra a lógica a pretensão do Fisco de exigir que o autuada destaque IPI na operação de venda de insumo importado (embalagem) para uma indústria alimentícia, com base na mesma lei que autoriza o desembaraço dos mesmos insumos sem incidência de IPI, na hipótese de importação direta pela mesma indústria alimentícia;

12) o Auto de Infração está sustentado em despropositada interpretação da Receita Federal do Brasil prevista em ato administrativo (Instrução Normativa n.º 296, de 2003, art. 23, inc. II) que, por afrontar a lei, não tem força para criar tratamento discriminatório para o contribuinte equiparado a industrial, equiparação fincada na lei para igualar, não para discriminar, conforme ditames do arts.98 e 100 do CTN, pois contém ressalva no inciso II do art.23 que confirma a quebra da isonomia pois está dirigida às importações do segmento automotivo, especialmente para os insumos importados que são destinados para fabricação de veículos autopropulsados, classificados nas posições 8701 a 8705 da TIPI;

13) o limite para o julgador administrativo é a lei, como bem expressa o conteúdo da legalidade estampado na Lei n.º 9.784, de 1999, determinando que "nos

processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito;

**OBJETIVOS DA LEI TÊM QUE SER PRESERVADOS NA INTERPRETAÇÃO E NÃO PODEM SER FRUSTRADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

14) a moderna hermenêutica diz que não se deve desprezar nenhum dos diferentes métodos de interpretação, devendo o intérprete primar por harmonizá-los na sua tarefa de extração do verdadeiro sentido, conteúdo e alcance da norma interpretada, devendo conciliar o método sistemático com o método teleológico, na linha da prévia advertência de não desprezar qualquer técnica em detrimento de outra;

15) o sentido da inovação legislativa produzida pelo art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 foi desonerar os produtos ali qualificados (MP, PI, ME) na perspectiva do adquirente, pois se um dos objetivos do novel mecanismo de suspensão do IPI é "evitar a acumulação de créditos", como está declarado, está na contramão a Receita Federal do Brasil ao exigir que o impugnante destaque o IPI na venda, para a indústria alimentícia, de embalagens plásticas importadas, IPI que seria creditado pela empresa adquirente e lá acumulado como saldo credor, haja vista que, em regra, os produtos alimentícios têm alíquota do IPI igual a zero! A mudança na lei foi para evitar exatamente essa situação, frustrando também a redução dos preços;

**DIFERENÇAS DE IPI EXIGIDAS - ERRO POR METODOLOGIA INADEQUADA**

16) em respeito ao princípio da eventualidade, na remota possibilidade de prevalência da posição do Fisco manifestada no Auto de infração, é preciso contestar a metodologia utilizada para quantificação do crédito tributário lançado, uma vez que há erros nas diferenças exigidas a título de IPI na reconstituição da escrita fiscal da empresa, na medida em que a fiscalização não retornou para o Livro de Apuração os créditos anteriormente estornados, em razão de pedidos de restituição/compensação, que tinham como pressuposto a existência de saldos credores acumulados, que foram descaracterizados pela fiscalização na reconstituição da escrita fiscal. Se há exigência de IPI é porque não havia saldo credor, logo, o estorno do crédito também deve ser considerado indevido, impondo-se o refazimento da escrita com a neutralização de todos os valores lançados a débito, via estorno de créditos;

17) além desse equívoco na recomposição da escrita fiscal, o Auto de Infração aponta indevido "ajuste a débito", no mês de novembro de 2007, no valor de R\$214.646,74 (...), resultante da precipitada desconsideração do saldo credor que consta na escrituração fiscal da empresa, no início do período sob fiscalização (R\$ 266.600,41, em setembro de 2007). A desqualificação do saldo credor inicial implica pré-julgamento da autuação anterior, ainda pendente de exame pelos órgãos administrativos encarregados de julgamento das impugnações e recursos;

18) Acrescente-se, ainda, que ao relacionar as notas fiscais de saídas de produtos importados sem o destaque do imposto supostamente devido, a autoridade autuante relacionou como o valor da operação da Nota Fiscal n.º. 17465 (fl. 05), a importância de R\$439.194,00, enquanto o valor correto do referido documento fiscal é de R\$436.194,00, conforme demonstra a cópia já anexa ao presente processo;

**IMPRÓPRIA EXIGÊNCIA DE MULTA PROPORCIONAL DE 75%, QUANDO NÃO HÁ SALDO DEVEDOR DE IPI**

19) a exacerbada pretensão do Fisco fica mais uma vez evidenciada na imposição de gravosa penalidade (75%), mesmo para períodos em que o destaque indevidamente exigido a título de IPI não foi suficiente para gerar obrigação de IPI a

recolher, prevalecendo ainda saldo credor transposto para o período de apuração subsequente, e, assim, não sendo exigível o IPI não há como haver exigência de multa, conforme § 8º do art. 80 da Lei n.º 4.502, de 1964, alterado pela Lei n.º 11.488, de 2007;

### **SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL**

20) ainda que o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização não seja claro nessa matéria, as condutas das repartições tributárias, costumeiramente, têm sido no sentido de se exigir a taxa SELIC não apenas sobre os tributos, mas também sobre a multa de ofício lançada.

Embora esteja certo da total insustentabilidade do Auto de Infração lavrado com esta nefasta exigência, quer o impugnante contestar desde já a pretensão de se aplicar juros sobre a multa, em virtude da absoluta ausência de embasamento legal.

### **É O RELATÓRIO”**

Em 31/01/14, a DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou a impugnação parcialmente procedente e o Acórdão n.º 09-49.368 foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/08/2009

**IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.**

A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída destes do estabelecimento, ainda que tais produtos não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização.

**SUSPENSÃO DO IPI. ART.29 DA LEI Nº10.637, DE 2002.**

A regra da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei n.º 10.637, de 2002, na redação dada pelo art. 25 da Lei n.º 10.684, de 2003, não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial, exceto quando se tratar de estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial que opere na comercialização dos produtos de que trata o art. 4º da IN SRF n.º 296, de 2002.

**MULTA DE OFÍCIO. IPI NÃO LANÇADO (DESTACADO) EM NOTA FISCAL.**

A falta de destaque (lançamento) do IPI em nota fiscal de saída de produto tributado do estabelecimento industrial subsume-se à infração tributária capitulada na primeira parte do *caput* do art. 80 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória n.º 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, sujeitando-se à multa de ofício estabelecida na parte final desse art. 80: 75% do imposto não lançado (destacado) na nota fiscal.

**RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. ESTORNOS.**

Na reconstituição da escrita fiscal, os valores que devem ser mantidos pela autoridade fiscal para fins de constituição de ofício do crédito tributário deve-se limitar ao valor dos ressarcimentos realmente deferidos ao contribuinte, não aos valores originais escriturados pelo contribuinte

reconhecidamente não correspondentes a créditos realmente existentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/08/2009

**AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL AO IMPOSTO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC APÓS O VENCIMENTO.**

Nos termos do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG n.º 28, de 02 de abril de 1998, desde 01/01/97, a multa de ofício, incluindo-se a proporcional ao valor do imposto lançado no auto de infração, que não for recolhida até o vencimento (30 dias da ciência do auto de infração) sujeita-se, a partir do mês seguinte, à incidência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do efetivo pagamento pelo sujeito passivo, mais um por cento no mês de tal pagamento, desde que sejam associadas a: a) fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97; b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31/12/94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31/08/95.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repete os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais e admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de auto de infração lavrado para cobrança do IPI não destacado em vendas de produtos importados realizadas no período de 01/11/2007 a 31/08/2009. Segundo a fiscalização, a recorrente teria usufruído indevidamente do benefício da suspensão previsto no art. 29 da Lei n.º 10.637/02.

Examino os argumentos de defesa na ordem e sob os títulos por intermédio dos quais foram apresentados no recurso voluntário.

### **“EQUIPARAR SIGNIFICA DAR TRATAMENTO IGUAL E NÃO DISTANCIAR COMO PRETENDE O FISCO”**

Alega que o art. 4.º da Lei n.º 4.502/64, que é matriz de incidência do IPI, equiparou os importadores a industrial, “para todos os efeitos da lei”:

“Art. 4.º Equiparam-se a estabelecimento produtor, **para todos os efeitos desta Lei:**

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

(. . .)” (g.n.)

O objetivo é dar o mesmo tratamento tributário aos importador e industrial nacional. Portanto, a interpretação do art. 29 da Lei n.º 10.637/02 dada pela fiscalização contraria frontalmente o art. 4.º da Lei n.º 4.502/64:

Para manter tal equidade, foi inclusive introduzido o § 4.º no art. 29 da Lei n.º 10.637/02, que estendeu o benefício da suspensão ao estabelecimento industrial que efetuar a importação direta (redação vigente no período fiscalizado):

“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. (Redação dada pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003)

(. . .)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

(. . .)”

O § 4º também comprova que a suspensão não beneficia apenas operações com produtos de fabricação nacional, porém igualmente os importados.

Cita o Acórdão CARF n.º 202-17.844, de 20/03/07:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados

Período de apuração: 30/04/2000 a 31/03/2001

Ementa: SAÍDAS COM SUSPENSÃO.

A faculdade de utilizar os institutos da suspensão do imposto e da manutenção e utilização, dos créditos previstos no art. 52 e parágrafos da Lei n.º 9.826/1999 • sempre alcançou os estabelecimentos equiparados a industrial.

Recurso provido.”

Ao exame dos argumentos de defesa.

Os artigos 8º ao 10 do RIPI/20 trazem os conceitos de industrial e equiparado a industrial e o 24 elege os contribuintes do IPI:

“Estabelecimento Industrial

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º).

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda (Decreto-lei n.º 1.593, de 21 de dezembro de 1977, art. 23);

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei n.º 4.502, de 1964, observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei n.º 9.493, de 1997, art. 3º):

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou c) engarrafadores dos mesmos produtos.

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º ( Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 79); e X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12).

§ 1º Na hipótese do inciso IX, a Secretaria da Receita Federal – SRF poderá (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 80):

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX, quando utilizados recursos de terceiro, presume-se por conta e ordem deste (Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, art. 29).

§ 3º No caso do inciso X, a equiparação aplica-se, inclusive, ao estabelecimento fabricante dos produtos da posição 87.03 da TIPI, em relação aos produtos da mesma posição, produzidos por outro fabricante, ainda que domiciliado no exterior, que revender (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 12, parágrafo único).

§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei n.º 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º (Lei n.º 7.798, de 1989, arts. 7º e 8º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras, controladas ou coligadas (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §1º e §2º), interligadas (Decreto-lei n.º 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º) ou interdependentes.

§ 2º Na relação de que trata o caput deste artigo poderão, mediante decreto, ser excluídos produtos ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou incluídos outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.

(. . .)

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).”

Apesar de ambos figurarem entre os contribuintes de IPI, verifica-se que o legislador estabeleceu clara distinção entre “estabelecimento industrial” e “estabelecimento equiparado a industrial”.

Consta no auto de infração (fl. 04) que a operação em análise é de importação de produtos para revenda, o que qualifica a recorrente como “estabelecimento equiparado a industrial” (inciso I do art. 9º do RIPI/02). E o indigitado art. 29 da Lei nº 10.637/02 dispõe que os produtos que especifica “(. . .) *sairão do estabelecimento industrial com suspensão (. . .)*”.

Como a legislação do IPI estabeleceu conceitos jurídicos distintos para “estabelecimento industrial” e “estabelecimento “equiparado a industrial”, conclui-se que a fiscalização estava correta, ou seja, a recorrente não podia ter revendido os produtos importados com o benefício da suspensão do art. 29 da Lei nº 10.637/02.

Saliente-se que dispositivos legais exonerativos devem ser interpretados de forma restritiva, em razão do inciso do art. 111 do CTN:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Sobre a interpretação restritiva, vale recordar lição de Carlos Maximiliano (“Hermenêutica e aplicação do direito – 20º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2011 – pag. 272):

“**402 – III.** O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. *Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis*; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos (1).” (g.n.)

Portanto, nego provimento aos argumentos de defesa.

Vale mencionar que à mesma conclusão chegaram as decisões até o momento proferidas em desfavor da recorrente, em sede dos processos administrativos nº

10830.000822/2008-37 (período de 10/03/02 a 20/10 /03) e 10830.000823/2008-81 (31/10/04 a 30/09/07), bem como no de nº 10830.000824/2008-26 (01/01/04 a 30/04/04), que já foi concluído.

### 3. SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI LEVA EM CONTA CONDIÇÕES DO ADQUIRENTE E NÃO DO FORNECEDOR

Reproduzo trechos do recurso voluntário (fls. 203 a 208)

Portanto, **qualificar-se como “matéria-prima”, “produto intermediário” e “material de embalagem” na perspectiva do adquirente**, é a primeira condição a ser cumprida para o afastamento da incidência do IPI a que estaria sujeito o fornecedor. Mas não basta apenas essa qualificação, pois é ainda fundamental que esses insumos sejam efetivamente utilizados pelo **adquirente** na elaboração de determinados produtos, com o que estariam consumadas as condições pré-estabelecidas para que a prévia “suspensão do IPI” se transforme em definitiva **isenção**, como confirma o art. 40 do RIPI/2002.<sup>4</sup> Essas condições estão todas atendidas, como já demonstrado pela Recorrente com documentos probatórios anexados à peça impugnatória e confirmação expressa da DRJ/JFA no sentido de que *não é matéria que se encontre em litígio*. (pag. 13, fls. 575).

(. . .)

Registre-se, mais uma vez, a confirmação de que o benefício é visto da perspectiva da empresa **adquirente**, não da empresa **fornecedora**. Nessa perspectiva, o legislador adotou o mecanismo de suspensão do IPI com o confessado objetivo de **“evitar a acumulação de créditos”** do IPI na empresa **adquirente**, ao mesmo tempo em que também pretendeu contribuir para **“melhores condições operacionais e de fluxo financeiro”** para as indústrias adquirentes, propiciando, inclusive **“redução de preços de seus produtos”** (alimentícios).

(. . .)

Diante disso, não é adequado que a autoridade julgadora de primeira instância queira inverter a valorização atribuída pelo legislador, dando-se demasiada ênfase à expressão “estabelecimento industrial”, contida na parte final do dispositivo legal. Ao mencionar que “sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto”, evidente que não pretendeu o legislador restringir o alcance da regra exonerativa com a intenção de beneficiar, unicamente, os estabelecimentos que industrializem seus produtos, em detrimento daqueles também contribuintes do IPI por equiparação, na condição de importadores dos produtos saídos. Quisesse excepcionar os importadores, teria feito de forma expressa, pois a regra legal vigente é a equiparação.

Não assiste razão à recorrente.

Por conceder suspensão de tributo, deve ser dada interpretação restritiva ao art. 29 da Lei nº 10.637/02, conforme determina o inciso I do art. 111 do CTN. E isto nos conduz à conclusão de que a suspensão aplica-se apenas por saídas cursadas pelo contribuinte que figure na operação como “estabelecimento industrial”. Como a recorrente era “equiparada a industrial”, porque revendeu produto importado, não fazia jus ao benefício do art. 29 da Lei nº 10.637/02.

Com efeito, a meu ver, tal interpretação, além de ser a mais adequada ao caso, em nada contraria o que a recorrente expôs como sendo o objetivo que almejava alcançar o legislador com a edição do art. 29 da lei n 10.637/02.

Isto posto, nego provimento ao argumento.

**“SÓ A LEI TEM APTIDÃO PARA DESCREVER OS CONTORNOS DA INCIDÊNCIA DO IPI - E TAMBÉM DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA.”**

Transcrevo excerto dos argumentos contidos no tópico epigrafado:

De forma contrária aos fundamentos expostos, o Auto de Infração lavrado contra a Recorrente está sustentado, unicamente, em despropositada interpretação da Receita Federal do Brasil prevista em ato administrativo (Instrução Normativa nº 296, de 2003) que, por afrontar a lei, não tem força para criar tratamento discriminatório para o contribuinte “equiparado a industrial”, equiparação fincada na lei para igualar, não para discriminar. Eis o condenável texto da IN-SRF 296/03:<sup>8</sup>

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

I- [...]

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

Além de estabelecer restrição não prevista em lei, a ressalva contida na parte final do inciso II acima transcrito confirma a quebra da isonomia, pois é privilégio direcionado unicamente às importações do segmento automotivo, especialmente para os insumos importados que são destinados para fabricação de veículos autopropulsados, classificados nas posições 8701 a 8705 da TIPI.

Os argumentos não procedem.

A fiscalização fundamentou o lançamento de ofício no art. 29 da Lei nº 10.637/02 e, subsidiariamente, na IN SRF nº 296/03. E, como vimos nos tópicos anteriores, o art. 29 restringe a suspensão a operações cursadas por “estabelecimentos industriais”, assim conceituados pelo inciso II do art. 24 do RIPI/02.

Nego provimento.

#### **“5, ESTERELIZAÇÃO DAS BOLSAS PLÁSTICAS É ATIVIDADE INDUSTRIAL”**

Assim expôs seus argumentos:

A atividade de importação das “bolsas plásticas” já enquadra a Recorrente na condição de estabelecimento industrial por equiparação, obrigando a lei que se dê a esse produto (bolsas plásticas importadas) o mesmo tratamento atribuído às “bolsas plásticas” produzidas no território nacional. No entanto, ainda que se teime no

indevido tratamento discriminatório, quer a Recorrente registrar que a atividade de preparo (esterilização) das “bolsas plásticas”, mesmo quando exercida naquelas importadas do exterior, também caracteriza processo de “industrialização”, na medida em que as aperfeiçoa para o consumo, consoante as disposições do art. 4º do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) que estabelece:

Art. 4º **Caracteriza industrialização qualquer operação** que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o **aperfeiçoe para consumo**, tal como:

[...]

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento).

As “bolsas plásticas” importadas pela Recorrente têm destinação específica, pois são especialmente preparadas para envase e transporte de **alimentos líquidos** para o consumo humano, circunstância que exige rigoroso controle por parte das autoridades sanitárias, além de específico processo de esterilização por meio de **raios gama**, para completa higienização e assepsia em razão da finalidade em que o produto é empregado.

Além do seu processo próprio de preparo das bolsas, esse processo de “esterilização” por raios gama costuma ser realizado em empresas especializadas, mediante remessa das bolsas para essa específica industrialização (beneficiamento) por encomenda, e posterior retorno das bolsas plásticas já esterilizadas ao estabelecimento remetente.

Esse processo de industrialização por encomenda (esterilização) foi demonstrado na impugnação, mediante juntada de várias notas fiscais emitidas em retorno pelas empresas especializadas em esterilização, como exemplo, as notas fiscais nºs 028190, 035160, 017563, 016208, emitidas pela CIA BRASILEIRA DE ESTERILIZAÇÃO – CNPJ 01.943.374/0001-03, assim como as notas fiscais nºs 095886, 0153221, 0153220, 012804, 091326, 073906, emitidas pela pessoa jurídica EMBRARAD – EMPRESA BRASILEIRA DE RADIAÇÕES LTDA, todas essas notas fiscais atestando o retorno do produto submetido ao processo de esterilização, além de indicarem, em cada uma delas, a nota fiscal emitida pela remetente pela qual o produto foi recebido.

Além desses documentos fiscais, veja-se o “CERTIFICADO DE IRRADIAÇÃO DE PRODUTOS”, expedido em nome da Recorrente pela Companhia Brasileira de Esterilização juntado com a apresentação da Impugnação. Essas provas foram ignoradas no julgamento da DRJ-JFA o que vem confirmar, mais uma vez, a postura tendenciosa da autoridade julgadora de primeira instância sob o argumento de não ser possível vincular as notas fiscais de entrada com o certificado de Irradiação de produtos (fls 571). É de se indagar, qual outra razão para Impugnante possuir o certificado se não fosse a aplicação nos produtos por ela importados? Se a Recorrente não fabrica as “sacolas plásticas” e não as adquire no mercado interno, não há outra conclusão que não seja a óbvia: as “sacolas, ou sacos plásticos” remetidos para esterilização só podem ter sido os importados do exterior!

Ademais se há dúvida ou incerteza sobre a realização do processo de beneficiamento, em respeito ao princípio da verdade material o julgamento deveria ter sido convertido em diligência para reunião de provas que pudessem subsidiar o julgamento de forma idônea extraindo de dúvidas quanto ao efetivo processo industrial.

Ao contrário do que consta no Acórdão ora Recorrido, as notas fiscais anexadas aos autos são prova de existência de atividade industrial, ainda que por encomenda a estabelecimento terceiro e especializado, demonstrando que as "sacolas plásticas" destinadas à indústria alimentícia foram remetidas a estabelecimento industrial que, mediante processo de esterilização, as aperfeioou para que a Recorrente pudesse destiná-las ao específico uso no envasamento de alimentos.

Como já salientado, esse tipo de produto ("bolsas plásticas especialmente preparadas para a indústria alimentícia") exige rigoroso processo de higienização, assepsia e esterilização determinado pela ANVISA, haja vista o objetivo e dever do Estado de tutelar a vida, garantindo higiene às embalagens destinadas a acondicionar produtos alimentícios.

Portanto, por mais este ângulo de análise, não há como sustentar a indevida exigência de IPI, pelo que a decisão proferida pela DRJ/JFA deve ser prontamente reformada.

Concordo com a DRJ.

Não há provas de que os produtos vendidos sofreram processo de industrialização, nos termos do art. 4º do RIPI/02:

"Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."

A recorrente não trouxe laudo técnico, descrevendo o processo de esterilização, para que pudéssemos avaliar se poderia ser considerado como industrialização, à luz do acima transcrito art. 4º do RIPI/02.

Não preparou conciliação entre as notas fiscais de entrada (importação), de saída para industrialização por terceiros, de retorno da industrialização e de venda do produto.

E não se presta como prova de que submeteu o produto importado a processo de industrialização o “Certificado de Irradiação”, pois não foi relacionado às notas fiscais.

Nego provimento.

### **“DIFERENÇAS DE IPI EXIGIDAS - ERRO POR METODOLOGIA INADEQUADA”**

A recorrente aponta erros nos cálculos do lançamento, quais sejam:

- a) não foram computados como créditos os valores dos PER/DOMP indeferidos e que haviam sido objetos de estorno na escrita fiscal;
- b) foi efetuado “ajuste a débito”, no mês de novembro de 2007, de R\$ 214.646,74, para anular saldo credor sobre o qual ainda resta pendente decisão administrativa em outro processo administrativo (PA);
- c) a fiscalização não adotou o saldo credor de 30/01/03 existente na escrita, porém um saldo ajustado pelos procedimentos fiscais objetos dos PA nº 10830.000822/2008-37 (período de 10/03/02 a 20/10 /03), 10830.000823/2008-81 (31/10/04 a 30/09/07) eº 10830.000824/2008-26 (01/01/04 a 30/04/04), cujos julgamentos nas esferas administrativas ainda não haviam sido concluídos.

Os pedidos mencionados nas letras “a” e “b” foram acatados pela DRJ, que promoveu redução do lançamento de ofício (fls. 178 a 180).

Com relação à letra “c”, não há sobre o que deliberar. Ao fim dos citados PA e do presente, a unidade de origem reconstituirá as escritas, de acordo com as decisões proferidas.

### **“IMPRÓPRIA EXIGÊNCIA DE MULTA PROPORCIONAL DE 75%, QUANDO NÃO HÁ SALDO DEVEDOR DE IPI”**

Sustenta interpretação do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07, no sentido de que a multa de 75% somente pode ser aplicada nos casos em que há tributo a ser lançado:

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(. . .)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(. . .)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido;  
(Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - isoladamente nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(. . .)”

Ratifico o procedimento fiscal.

A infração identificada é de falta de destaque de IPI, que se subsume ao *caput* do art. 80 da Lei n.º 4.502/64. Não importa que a conduta infracional não tenha resultado em diminuição do saldo a pagar.

Nego provimento.

**“SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE PREVISÃO  
LEGAL”**

Alega que não há previsão legal para o acréscimo de juros à multa de ofício.

Nego provimento ao argumento, com base na Súmula CARF n.º 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

**CONCLUSÃO**

Nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira