



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727392/2016-12
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-008.312 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrentes APERAM INOX AMERICA DO SUL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

SAÍDAS NÃO OCORRIDAS. COMPROVAÇÃO EM DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IPI.

Comprovada em diligência pela autoridade tributária a inoccorrência das saídas referentes a notas fiscais para as quais houve emissão de notas fiscais de entrada correspondentes, incorreta a inclusão dos valores das saídas não ocorridas na base de cálculo do IPI.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OPOSIÇÃO DOS CRÉDITOS AOS DÉBITOS APURADOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos termos do artigo 183, III do RIPI/2010, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos, sem resultar saldo a recolher considera-se pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para lançamento tributário (artigo 150, §4º do CTN), desde que não constatado dolo, fraude ou simulação. O mesmo se diga quanto à aplicação do prazo decadencial sobre o direito do fisco efetuar as glosas relativas ao IPI, que faz parte do poder-dever de fiscalização e cobrança de tributos (artigo 142 do CTN), disciplinado pelo CTN, e, por conseguinte, pelos seus prazos decadenciais.

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO. CORTE E PREPARAÇÃO DE TUBOS. ENQUADRAMENTO.

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (artigo 4º RIPI/2010). No beneficiamento, enquanto modalidade de industrialização, não se altera a classificação fiscal do produto, o qual permanece com a sua identidade original, apenas repaginada pelas ações descritas no artigo 4º, inciso II do RIPI 2010.

As atividades de corte, rebarbação, escovação e limpeza destinados a beneficiar os tubos importados conforme as especificações técnicas dos industriais automotivos, para a montagem de escapamentos, caracterizam industrialização na modalidade de beneficiamento, uma vez que aperfeiçoam os produtos para o consumo.

IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI. ENTENDIMENTO VINCULANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.

A empresa que importar produtos tributados é equiparada obrigatoriamente ao industrial, sendo portanto 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. Eis o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 1.403.532/SC) e do Supremo Tribunal Federal (RE nº 946.648/SC, Tema 906 da repercussão geral), que deve ser seguido pelo CARF nos termos do artigo 62, §2º do RICARF.

SAÍDA DE INSUMOS COM SUSPENSÃO. ART. 29 DA LEI Nº 10.637, DE 2002. OPERAÇÕES DE REVENDA. AUSÊNCIA DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A suspensão do IPI nas vendas de insumos prevista no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável somente para as saídas do “estabelecimento industrial”. Tal suspensão não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial que opera revendendo mercadorias importadas no mercado interno.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CISÃO PARCIAL. SOLIDARIEDADE.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica que incorpora parte da cindida é responsável solidária pelos tributos devidos até a data de deliberação da cisão, restando a empresa cindida (contribuinte original) também na condição de sujeito passivo solidário pelo crédito tributário.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam igualmente em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência do direito do Fisco de exigir parte dos créditos tributários em discussão, cujos fatos geradores são anteriores a 22/11/2011; (ii) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, reconhecer a impossibilidade do Auto de Infração abranger (glosar) os créditos apurados antes de 22/11/2011. Vencidos os Conselheiros Pedro Sousa Bispo, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Marcos

Roberto da Silva (suplente convocado) e Paulo Regis Venter (suplente convocado); (iii) por maioria de votos, para cancelar a autuação fiscal relativamente às notas fiscais constantes do “Anexo VII – Auto de Infração – Vendas de Itens Cortados no Estabelecimento” (fls. 17.312/17.537), do relatório de diligência, o qual contém Notas Fiscais de Saída de Blanks de Tubos que sofreram a operação de industrialização no estabelecimento da Recorrente. Vencidos os Conselheiros Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em 6 de abril de 2018 (fls 2986), contra o Acórdão n. 14-76.165, da 8ª Turma da DRJ/RPO (fls. 2937 a 2965), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 7 de março de 2018 (fls 2.984).

Por bem descrever os fatos que fundamentaram a autuação fiscal e as razões de defesa da Contribuinte, colaciono a seguir o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de Auto de Infração do IPI lavrado em razão de infrações constatadas no estabelecimento então portador do CNPJ 04.335.855/0005-58 da pessoa jurídica APERAM INOX TUBOS DO BRASIL LTDA, decorrentes de saídas de produtos importados do estabelecimento sem o lançamento do IPI em razão de utilização, tida como indevida, da suspensão prevista no art. 29, §1º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, bem como de glosas de créditos indevidos de IPI motivadas por falta de comprovação, por IPI creditado superior ao constante em nota fiscal, por notas fiscais não localizadas, por notas fiscais de entrada de emissão própria sem base legal e por divergências em créditos de IPI decorrentes de importações promovidas pela matriz do estabelecimento.

Tendo em vista que o estabelecimento em questão foi objeto de cisão e incorporação pela pessoa jurídica APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A., passando a ostentar a natureza de filial desta com o CNPJ 33.390.170/0017-46, o crédito tributário foi constituído tendo este novo cadastro do estabelecimento na condição de sujeito passivo sucessor (tratada como interessada neste voto), e a empresa que detinha o estabelecimento à época dos fatos geradores, APERAM INOX TUBOS DO BRASIL LTDA, CNPJ: 04.335.855/0001-24, constou como responsável solidária (responsável neste voto).

O total do IPI não lançado apurado pela fiscalização foi de R\$ 15.711.641,12, com aplicação de multa de ofício de 75% (fls. 9), ao passo que as glosas de créditos implicaram em um total de R\$ 14.506,52, estando eventual imposto a ser cobrado decorrente também sujeito a multa de 75% (fls. 10).

A ciência da autuação ocorreu em 22/11/2016 (fls. 408 e 409).

Em 21/12/2016 (fls. 892) a interessada e a responsável APERAM INOX TUBOS BRASIL LTDA apresentaram a impugnação de fls. 893 a 954, com as seguintes razões de defesa, em breve síntese:

- O direito do Fisco constituir o crédito tributário estava parcialmente decaído, pois a interessada possuía créditos acumulados do IPI que foram utilizados na quitação do próprio imposto declarado na escrita fiscal, atraindo a regra do art. 150, §4º do CTN c/c art. 183, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI 2010).
- Pela mesma razão, o direito à proceder glosas de créditos apurados em sua escrituração fiscal teria decaído parcialmente.
- Não é possível o lançamento de IPI sobre notas de saída que teriam sido anuladas/estornadas mediante emissão de notas de entrada, quer por indicação errônea no valor dos produtos e posterior saída correta com nova emissão de documento fiscal, quer por ausência de saída dos produtos em razão da venda não ter se efetivado.
- Requer seja determinada diligência para fins de verificação nos livros correspondentes (“Livro Registro Controle da Produção e do Estoque - Modelo P3”) a veracidade das anulações das operações acima citadas.
- **Houve efetiva industrialização sobre os tubos importados pela interessada**, dado que teria havido verdadeiro beneficiamento quando tais tubos foram cortados, rebarbados, lavados e secados, pois tal processo permitiu que fossem utilizados como peças (blanks) destinadas à montagem de escapamentos veiculares.
- Também em relação às bobinas aluminizadas, entende que as chapas e fitas de alumínio sofrem modificação do acabamento ou aparência, com utilização de maquinário pesado, processo que entende configurar industrialização.
- Teria havido indicação incorreta do CFOP de simples revenda em diversas notas fiscais que seriam, na verdade, de venda da produção do estabelecimento, requerendo diligência para análise da documentação arquivada, especialmente em relação às operações classificadas nos CFOPs 5102, 6102, 5123, 5917 e 6917.
- Entende que a suspensão do IPI prevista no art. 29, §1º, da Lei nº 10.637/2002 é aplicável também aos estabelecimentos equiparados à industrial, sendo ilegal a disposição contrária constante da Instrução Normativa RFB nº 948/2009.
- Suscita a não incidência do IPI sobre a simples revenda de mercadorias importadas, quando o estabelecimento importador/revendedor não as submete a processo de industrialização no mercado interno. Indica a repercussão geral reconhecida nos autos do RE nº 946.648/SC, e que configuraria bis in idem e bitributação em relação ao ICMS. Ocorreria violação ao GATT nesta situação.
- Pleiteia a ilegalidade da multa isolada, dado que o art. 80 da Lei nº 4.502/1964 somente autoriza a multa de ofício. Ocorreria ainda bis in idem entre a multa de ofício sobre o imposto não lançado nas notas fiscais, sem cobertura dos créditos, e a multa isolada sobre o imposto não lançado nas notas fiscais com cobertura dos créditos.
- Teria havido erro na capitulação legal da multa isolada, dado que o art. 80 da Lei nº 4.502/1964 não a autoriza.
- Não haveria responsabilidade da empresa Aperam Inox Tubos Brasil Ltda., CNPJ: 04.335.855/0001-24, dado aplicar-se ao caso apenas o art. 132 do CTN.

Em consequência, postularam os seguintes pedidos:

- (i)** preliminarmente, o reconhecimento da decadência parcial do direito de o Fisco lançar o crédito tributário do IPI, das multas (isolada e de ofício) e dos juros, assim como de glosar os créditos do imposto escriturados pelo Estabelecimento Fiscalizado, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2011 a 22/11/2011, com o consequente cancelamento da respectiva parcela do crédito tributário e o recálculo da escrita fiscal. Isso, **conforme as razões expostas no tópico 4.1 (e subtópico) desta defesa;**

(ii) ainda em caráter preliminar, seja reconhecido o erro de cálculo cometido pela Autoridade Fiscal, que lançou o IPI sobre Notas Fiscais de saída anuladas/estornadas, em relação às quais não houve, portanto, a ocorrência do fato gerador. E como consequência desse reconhecimento, o cancelamento da parcela do crédito tributário constituído sobre essas Notas Fiscais anuladas/estornadas, **de acordo com as razões expostas no tópico 4.2 desta defesa;**

(iii) no mérito, o cancelamento do crédito tributário constituído sobre as Notas Fiscais de saída dos blanks de tubos de aço e de alumínio e dos blanks de alumínio (chapas e fitas de alumínio), **conforme os fundamentos expostos no tópico 5 desta defesa**, uma vez que esses produtos decorreram da efetiva industrialização empregada sobre os tubos e bobinas importados pelo Estabelecimento Fiscalizado;

(iv) no mérito, o cancelamento do crédito tributário constituído, **conforme as razões expostas no tópico 6.1 desta defesa**, pois nem o caput e nem o § 1º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 impedem que o estabelecimento equiparado a industrial aplique a suspensão do IPI quando der saída a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para os fabricantes de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças de veículos automotivos;

(v) ainda no mérito, o integral cancelamento do crédito tributário constituído, **nos termos das razões tecidas no tópico 6.2 desta defesa**, pois, mesmo se adotada a premissa fiscal de que o Estabelecimento Fiscalizado não industrializou as mercadorias vendidas aos fabricantes do setor automotivo, é indevido o IPI sobre a simples revenda de mercadorias importadas, quando o estabelecimento importador/revendedor não as submete a processo de industrialização no mercado interno;

(vi) na remota hipótese de manutenção da autuação, o cancelamento parcial do crédito tributário, com a exclusão da multa isolada constituída, ou, quando menos, a retificação da sua natureza jurídica para multa de ofício, com o consequente decote da parcela dessa rubrica que exceder o montante do imposto lançado (devido). Isso porque, **tal como exposto no item 7.1 desta defesa**, o art. 80 da Lei nº 4.502/1964 não autoriza a aplicação da multa isolada sobre o IPI não lançado nas Notas Fiscais e, considerando que a natureza da penalidade ali prevista é de multa de ofício, o STF já decidiu (RE nº 833106 AgR) que o seu valor não pode superar o imposto lançado (devido);

(vii) a exclusão da 2ª Impugnante do polo passivo desta autuação, **conforme os termos aduzidos no item 8 desta defesa**, porquanto os arts. 207 e 209 do Regulamento do Imposto de Renda, assim como o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, não são aptos a dispor sobre a solidariedade pelo pagamento do IPI.

Logo, aplica-se ao caso o art. 132 do CTN, que atribui a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário constituído exclusivamente à 1ª Impugnante; e, (viii) por fim, sejam os autos baixados em diligência, para que a Administração Tributária analise as Notas Fiscais de saída e de entrada mencionadas no tópico 4.2, item B, desta defesa (tabela de fls. 21/23), que comprovam a anulação das operações de venda nelas retratadas; e também para que analise as Notas Fiscais de saída (e respectiva documentação) constantes da planilha anexada como **doc. nº 09**, objeto das razões expostas no subtópico 5.1.1 desta defesa, que demonstram ter havido o erro na indicação do CFOP das operações realizadas.

Formulam ainda os seguintes quesitos para as diligências:

- diga o Sr. Agente Fiscal, com base nas Notas Fiscais (de entrada e saída) listadas na tabela de fls. 21/23 e demais documentos pertinentes (Livro Registro Controle da Produção e do Estoque, declarações dos destinatários etc.), se as mercadorias indicadas nas referidas notas saíram do Estabelecimento Fiscalizado antes da anulação/estorno das respectivas operações;

- diga o Sr. Agente Fiscal, relativamente às Notas Fiscais constantes da planilha juntada como **doc. nº 09**, e com base nos documentos produzidos pelo Estabelecimento Fiscalizado (Ordem de Produção/Material, Lista Técnica do Produto etc.), se as

mercadorias descritas nas referidas notas foram produzidas/fabricadas pelo estabelecimento vendedor ou simplesmente adquiridas de terceiros e revendidas;

- ainda considerando o quesito anterior, caso se conclua que as mercadorias foram produzidas/fabricadas pelo Estabelecimento Fiscalizado, diga o Sr. Agente Fiscal se, de fato, os CFOPs consignados nas Notas Fiscais constantes da planilha juntada como **doc. nº 09** estão equivocados e não correspondem às verdadeiras operações realizadas (de venda da produção do estabelecimento).

Através do Despacho 11 desta 8ª Turma da DRJ/RPO, foi determinada a realização de diligência, a fim de que fosse confirmada ou não pela autoridade tributária a efetivação das operações correspondentes a tais documentos, respondendo-se o quesito relativo às saídas das mercadorias.

No mesmo documento de fls. 1969 a 1971 foi indeferida a realização de diligência quanto ao erro nos CFOPs das saídas e à ocorrência ou não de industrialização, ao entendimento de que o processo já se encontrava devidamente instruído com os procedimentos realizados pela interessada sobre os produtos por ela adquiridos, tratando-se a configuração ou não de tais procedimento como industrialização de questão de direito, a ser apreciada oportunamente quando do julgamento do recurso, e, necessário apontar, cujo resultado não é vinculado pelo CFOP indicado pela contribuinte em seus documentos fiscais, caso a legislação de regência trate a matéria de outra forma.

Como resultado, foi elaborado o Relatório Fiscal de fls. 2421 a 2428, que confirmou a não realização das saídas em relação às Notas Fiscais relacionadas às fls. 1165, e a grande parte das Notas Fiscais de fls. 1203 a 1207.

Cientificadas do resultado da diligência em 30/11/2017 (fls. 2442 a 2447), a interessada e a responsável apresentaram, em 28/12/2017 (fls. 2450), a manifestação de fls. 2452 a 2458, em que requerem, independentemente do acatamento dos demais argumentos de defesa, sejam cancelados os débitos de IPI apurados sobre as notas fiscais de fls. 1165, totalizando uma base de cálculo de R\$ 74.454.529,22; sejam ainda cancelados os valores de IPI relativos às 171 notas fiscais listada na planilha de fls. 1203 a 1207 e cuja ausência de saída do estabelecimento foi confirmada em diligência, no valor de 2.173.412,59 (R\$ 2.278.623,13 - R\$ 105.210,54); e , ainda seja reconstituída a escrita fiscal do IPI em cada uma das competências dos anos de 2011 e 2012.

Sobreveio então o Acórdão da DRJ de Ribeirão Preto, dando provimento parcial à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 SAÍDAS NÃO OCORRIDAS. COMPROVAÇÃO EM DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IPI.

Comprovada em diligência pela autoridade tributária a in ocorrência das saídas referentes a notas fiscais para as quais houve emissão de notas fiscais de entrada correspondentes, incorreta a inclusão dos valores das saídas não ocorridas na base de cálculo do IPI.

INOBSERVÂNCIA ÀS REGRAS DO GATT. EXIGÊNCIA DO IPI. VENDA. MERCADO INTERNO. INOCORRÊNCIA.

Não infringe as regras do GATT a exigência de pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nas vendas realizadas no mercado interno não contempladas na legislação que regula a suspensão do Imposto na saída de mercadorias do estabelecimento industrial.

SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO IMPORTADO. EQUIPARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO A INDUSTRIAL. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. INAPLICABILIDADE DA SUSPENSÃO PREVISTA NO ART. 29, §1º, DA LEI Nº 10.637/2002.

O importador equipara-se a industrial, incidindo IPI na operação de importação e também na operação de saída desses produtos importados do estabelecimento importador. No entanto, por não ocorrerem nenhuma das operações descritas no art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 no estabelecimento, não pode ser ele considerado industrial, conceito distinto de equiparado a industrial (arts. 8º e 9º do RIPI/2010), de modo a não ser aplicável a suspensão prevista no art. 29, §1º, da Lei nº 10.637/2002.

IPI. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO EM NOTA FISCAL. COBERTURA DE CRÉDITO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/64, a falta de lançamento do valor do IPI, total ou parcial, na respectiva nota fiscal acarreta a cobrança de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o imposto não lançado, não elidindo a infração em destaque o fato do contribuinte possuir créditos e/ou saldo credor em montante suficiente à cobertura dos valores não destacados, pela aplicação do princípio da não cumulatividade.

INDUSTRIALIZAÇÃO. CORTE DE PRODUTO. REDUÇÃO DE TAMANHO

O estabelecimento que importar tubo de aço para submetê-lo, no próprio estabelecimento importador, à operação de corte de produto para reduzi-lo de tamanho, sem modificar a espessura e mantida a forma original, com o objetivo de fornecer a metragem solicitada pelo adquirente, quando da sua comercialização, não constitui operação de industrialização (beneficiamento), uma vez que não aperfeiçoa ou altera a utilização ou funcionamento do produto. O executante da operação não se caracteriza como industrial e o produto resultante da operação não é considerado, para os efeitos da legislação do IPI, industrializado no País.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a ausência de recolhimento de IPI no período objeto da autuação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN quanto ao termo inicial do prazo decadencial.

CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Não compete à autoridade julgadora administrativa afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de legalidade e inconstitucionalidade.

Irresignadas, a Contribuinte e a Responsável solidária interpuseram conjuntamente recurso voluntário (fls 2987 a 3043) a este Conselho, repisando sua defesa feita em sede de impugnação.

Em 20 de agosto de 2019 os autos vieram para apreciação deste Turma de Julgamento, em sua anterior composição, oportunidade em que o processo foi baixado em diligência, com a seguinte requisição à autoridade fiscal de origem:

Para tanto, deve a autoridade fiscal produzir parecer conclusivo relativamente às notas fiscais constantes da planilha de fls. 1.615/1.917, e com base nos documentos produzidos pela Recorrente e trazidos aos autos (Ordem de Produção/Material, Lista Técnica do Produto etc.), confirmar se as mercadorias descritas nas referidas notas foram produzidas/fabricadas pelo estabelecimento vendedor ou simplesmente adquiridas de terceiros e revendidas. Ainda no parecer conclusivo, caso se conclua que as mercadorias foram produzidas/fabricadas pelo Estabelecimento Fiscalizado, diga a autoridade fiscal se, de fato, os CFOPs consignados nas Notas Fiscais constantes da planilha juntada estão equivocados e não correspondem às verdadeiras operações realizadas (de venda da produção do estabelecimento).

O relatório de diligência foi apresentado em fls 16.597 a 16.615, tendo sido os sujeitos passivos devidamente, manifestando-se sobre seu conteúdo em fls 17.577 a 17.588.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Quanto ao recurso de ofício, ele continua sendo passível de conhecimento, mesmo depois do advento da Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, que aumentou o limite de alçada para R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais).

1. RECURSO DE OFÍCIO - DO ERRO NA APURAÇÃO DO IPI SOBRE NOTAS QUE NÃO CORRESPONDERAM A SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO

Cumprindo o seu poder-dever de busca pela verdade material, a autoridade tributária realizou diligência pela qual constatou que parte das notas fiscais de saída emitidas pela Recorrente foi realmente anulada/estornada pela emissão de notas fiscais de entrada, sem que as mercadorias tenham efetivamente saído do estabelecimento fiscalizado. Com relação a essas notas fiscais, portanto, a autoridade atestou não ter ocorrido o fato gerador do IPI.

Transcrevo a seguir os dizeres da DRJ a respeito da citada diligência:

Face às alegações da interessada a respeito do equívoco na inclusão das Notas Fiscais de fls. 1165 e 1203 a 1207 do processo 10830.727392/2016-12 na base de cálculo do IPI lançado naqueles autos, dado que se tratavam de operações canceladas/anuladas/estornadas, foi determinada a realização de diligência, a fim de que fosse confirmada ou não pela autoridade tributária a efetivação das operações correspondentes a tais documentos.

Em tal diligência, a autoridade tributária foi questionada sobre a efetiva saída das mercadorias do estabelecimento da interessada, conforme quesito apresentado com a impugnação, tendo sido indeferida a diligência relativa à ocorrência de industrialização e ao erro no CFOP das saídas por se tratar de matérias devidamente instruídas nos autos.

Como resultado da diligência, a autoridade tributária, através do Relatório Fiscal de fls. 2421 a 2428 do processo 10830.727392/2016-12, cujo item I analisou os documentos de fls. 1165 daqueles autos, concluindo pela não ocorrência de saídas e de circulação econômica/jurídica das mercadorias ali descritas, ao passo que, em relação às notas fiscais de fls. 1203 a 1207 daqueles autos, analisadas no item II do relatório, concluiu a autoridade tributária pela ocorrência de saídas do estabelecimento apenas das notas fiscais constantes da tabela abaixo:

Nº	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	Data Movimento	Data da Emissão	CFOP Aparente	CFOP Cliente	CNPJ Cliente	Valor
33603	<N/D>	13/04/2011	12/04/2011	5102	1101	02.308.873.0003-53	4.675,51
29708	<N/D>	07/07/2011	06/07/2011	5917	1917	08.515.211.0001-79	1.546,65
33370	3511080433585500055550000000333701830585819	25/08/2011	24/08/2011	5123	1101	44.023.471.0001-90	11.746,78
43155	<N/D>	31/01/2012	31/01/2012	5917	1917	08.515.211.0001-79	5.503,79
44139	<N/D>	15/02/2012	13/02/2012	5102	1101	44.023.471.0001-90	2.047,38
61120	3512100433585500055550000000611201420789571	04/12/2012	09/10/2012	5123	1122	44.023.471.0001-90	19.108,46
62946	3512110433585500055550000000629461274068162	08/11/2012	07/11/2012	5102	1101	02.308.873.0001-91	4.522,78
63007	3512110433585500055550000000630071977141440	26/11/2012	06/11/2012	5123	1110	02.308.873.0001-91	65.059,22

Em relação a tais notas fiscais, atestou ainda a autoridade tributária a não observância dos requisitos para creditamento em caso de devolução ou retorno, matéria não atacada pelas impugnantes em sua manifestação ao relatório da diligência.

Em relação a tais notas fiscais, atestou ainda a autoridade tributária a não observância dos requisitos para creditamento em caso de devolução ou retorno, matéria não atacada pelas impugnantes em sua manifestação ao relatório da diligência.

Necessário apontar que a Nota Fiscal nº 43155, de 31/01/2012, foi considerada pela interessada no valor de R\$ 5.504,44 em sua tabela de fls. 1203 a 1207 do processo 10830.727392/2016-12, ao passo que o valor considerado pela fiscalização no lançamento foi de R\$ 5.503,79, gerando uma diferença a maior de R\$ 0,65 na tabela da interessada.

Ainda, a Nota Fiscal nº 20543, de 02/03/2011, no valor de R\$ 3.612,00, consta da mesma planilha da interessada mas não foi incluída pela fiscalização na base de cálculo do IPI lançado de ofício.

Assim, o valor total da base de cálculo decorrente das Notas Fiscais analisadas no item II do Relatório Fiscal do processo 10830.727392/2016-12 cujas saídas não ocorreram, conforme relatório de diligência, é de R\$ 2.169.799,94 (R\$ 2.278.622,48 - R\$ 3.612,00 - R\$ 105.210,54 - R\$ 0,65).

Quanto ao item I do Relatório Fiscal, o valor da base de cálculo decorrente das Notas Fiscais nele analisadas cujos produtos a autoridade tributária atestou a não saída do estabelecimento é de R\$ 74.454.529,22.

Nessa linha, reportando-se ao artigo 36, inciso VI, do RIPI/2010,¹ a DRJ corretamente ressaltou que se trata de presunção relativa contra o contribuinte sobre a ocorrência do fato gerador do IPI quatro dias depois da emissão da nota fiscal. Todavia tal presunção, por ser *iuris tantum* (ou presunção relativa), não prevalece em caso da constatação fática de não ocorrência do fato gerador do IPI.

Afinal, o próprio RIPI/2010 (art. 240, I) permite o creditamento do imposto destacado nas notas fiscais canceladas sem a efetiva ocorrência das saídas, de maneira que os efeitos tributários relativos ao IPI são anulados pelo crédito de mesmo valor.

Tais conclusões já constavam do Parecer Normativo CST nº 216, de 26 de dezembro de 1973, publicado no Diário Oficial da União de 21/01/1974, Seção I, pág. 649:

01 - IPI

01.10 - Crédito

¹ Art. 36. Considera-se ocorrido o fato gerador:
(...)

VI - no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte

Na hipótese de ocorrência de saída ficta, não *seguir de saída real do produto*, deverá ser feito o cancelamento da *nota-fiscal*. O *débito do imposto* correspondente, se escriturado, poderá ser estornado. (sic)

Portanto, apesar de o estabelecimento fiscalizado ter substituído o cancelamento das notas fiscais de saída pela emissão de notas fiscais de entrada (com o idêntico propósito de anular os efeitos das operações não concretizadas), a verdade material revelada afastou a presunção de ocorrência do fato gerador do IPI, estabelecida pelo artigo 36, VI, do RIPI/2010, tendo sido acertada a exoneração parcial do crédito tributário constituído sobre as notas fiscais anuladas/estornadas.

Afinal, o inadimplemento de obrigação instrumental não pode acarretar, de maneira absoluta, na exigência fiscal principal nela retratada cujo suporte fático não ocorreu, como confirmado em diligência fiscal.

Por essas razões, entendo que não há razão para reforma do Acórdão *a quo* neste tópico.

2. RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, necessário apontar que as Recorrentes não contestaram, no mérito, as glosas de créditos efetivadas pela fiscalização, limitando-se a alegar a decadência parcial de alguns períodos, estando, portanto, preclusa a discussão do mérito de tais glosas, conforme as disposições do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

2.1. Da decadência

Pois bem. A Recorrente arguiu a decadência parcial do direito do fisco exigir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 22/11/2011, pois o auto de infração foi notificado em 22/11/2016 e deve ser aplicado ao caso o artigo 150, §4º do CTN c/c art. 183, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI 2010) para a contagem do prazo.

A DRJ afastou a aplicação do artigo 150, §4º do CTN, optando pela utilização do artigo 173 do CTN, por entender que não ocorre *in casu* nenhum pagamento de valores a título do IPI.

Inicialmente, cumpre lembrar que o Superior Tribunal de Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543, “c”, do CPC, pacificou, no REsp 973.733/SC, o entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser contado a partir da realização do fato gerador do tributo (artigo 150, §4º do CTN); do contrário, o prazo deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser cobrado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (...).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, **sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible**, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e). (REsp 973733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, DJ 18/09/09 – Recurso Repetitivo) (*grifei*)

No âmbito do IPI, a questão que se coloca é como deve ser lido o "pagamento", diante da sistemática de compensação de créditos e débitos do imposto, nos moldes do artigo 183, parágrafo único, III do RIPI/2010, *in verbis*:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, **caput** e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).

Parágrafo único. **Considera-se pagamento:**

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - **a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.**

No presente caso, analisando os livros de apuração do IPI constantes nos autos (fls. 473/516), verifico que os créditos eram superiores aos débitos no período fiscalizado, restando a Recorrente sistematicamente com saldo credor do imposto. E o que se extrai da planilha abaixo, na qual consta o resumo das apurações débito-credito feitas pelo contribuinte:

DADOS DOS CONTRIBUÍNTES

Período de Apuração	Saldo Credor do PA Anterior	Créditos Escriturados	Débitos Escriturados	Saldo de Escrita do PA
01/2011	0,00	387.730,44	22.488,78	375.281,88C
02/2011	375.281,88	301.854,47	2.567,19	674.648,94C
03/2011	674.648,94	527.873,28	11.870,46	1.190.751,78C
04/2011	1.190.751,78	418.303,01	0,00	1.609.054,77C
05/2011	1.609.054,77	436.542,86	1.991,08	2.043.606,55C
06/2011	2.043.606,55	532.543,37	3.899,77	2.572.380,15C
07/2011	2.572.380,15	344.410,12	48.909,87	2.867.880,40C
08/2011	2.867.880,40	494.155,18	29.830,05	3.332.199,53C
09/2011	3.332.199,53	420.597,26	149.949,28	3.602.847,51C
10/2011	3.602.847,51	292.510,77	47.895,66	3.847.462,72C
11/2011	3.847.462,72	427.247,23	53.919,35	4.220.790,60C

Dessarte, a regra de contagem do prazo decadência a ser utilizado permanece sendo a do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que a compensação de créditos e débitos do IPI é considerada como pagamento. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos apresentou a melhor leitura dos dispositivos em questão, proferindo voto em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº 9303-003.299), cujos termos reproduzo abaixo:

Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os

casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).

Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I. Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação

No mesmo sentido, destaco a ementa do Acórdão 9303-004.422, julgado em 06/12/2016 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/07/2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA. PROCESSO JUDICIAL.

Estando demonstrado que não há identidade entre os objetos da ação judicial e do processo administrativo não há que se cogitar da existência de concomitância entre os processos. Nesse sentido o recurso especial deve ser conhecido.

DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA FAZENDA NACIONAL. TERMO INICIAL.

Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inexistindo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação e havendo pagamento prévio do débito, mediante o encontro de contas entre créditos e débitos do IPI, nos termos do art. 183, parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010, a contagem do prazo de decadência de 05 (cinco) anos para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional tem como termo inicial a data do fato gerador, consoante o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Por consequência, sobre o crédito tributário assim constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

No presente caso, inexistem dolo ou fraude perpetradas pela Recorrente. Assim, devem ser considerados como pagamentos as compensações efetuadas pela Recorrente em sua escrita fiscal, nos termos do artigo 183, inciso III do RIR/2010, ensejando, por conseguinte, a aplicação da contagem decadencial a partir do fato gerador do IPI, como determina o artigo 150, §4º do CTN.

Tendo isso em vista, conclui-se que no presente processo: **i)** trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação (IPI); **ii)** há prova nos autos da dedução dos débitos com créditos, no período de apuração do imposto, sem resultar saldo a recolher; **iii)** eventual creditamento indevido do IPI não caracteriza conduta dolosa ou fraudulenta; **iv)** o contribuinte tomou ciência do auto de infração em **22/11/2016**; **v)** a autuação se refere a fatos ocorridos entre **01/2011 a 12/2012**.

Desse modo, deve ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de exigir parte dos créditos tributários em discussão, cujos fatos geradores são anteriores a 22/11/2011, uma vez que o prazo de decadência tem como termo *a quo* o fato gerador do tributo.

O mesmo se diga com relação à glosa de créditos.

Como bem apontado pela Recorrente, não se pode olvidar que a decadência alcança não só o direito de constituir os débitos contra o estabelecimento fiscalizado, como também o direito da Administração Tributária de glosar os créditos escriturados.

Com efeito, a decadência - assim como a prescrição - constitui instituto de grande valia para o direito como um todo, à medida que impede a eternização de interesses individuais.

Realmente, não fosse a existência de limites jurídicos como a decadência, ruiria o princípio da segurança jurídica, além de se tornar impossível a almejada pacificação social, pois a qualquer instante uma pessoa física ou jurídica poderia litigar em busca da satisfação de direitos tão antigos que já teriam sido consumidos por uma nova acomodação das relações jurídicas, de modo que a sua implementação não faria nada além de tumultuar o estado de direito reinante.

É comum que um sistema jurídico estabeleça algumas exceções à regra geral de que todos os direitos possuem um respectivo prazo de exercício. No caso brasileiro, por

exemplo, quando se fala do interesse objetivo de preservar a harmonia da ordem jurídica, e não de interesses individuais, não há prescrição aplicável. Assim, o direito de o cidadão instar o Poder Judiciário a se manifestar sobre a invalidade de determinado ato normativo é imprescritível, tendo em vista que a inconstitucionalidade não convalida com o tempo.² Por essa razão, a ação direta de inconstitucionalidade ou a ação declaratória de constitucionalidade não prescrevem, como determina a Súmula 360 do STF.³

No caso de fiscalização tributária, todavia, não é de cogitar da falta de prazo decadencial.

De fato, o Código Tributário Nacional fixou os prazos que devem ser seguidos pelas autoridades fiscais para que promovam a constituição do crédito tributário, sendo que a auditoria de créditos apurados pelas pessoas jurídicas relativos aos tributos regidos pela não cumulatividade fazem parte desse poder/dever de fiscalização. Portanto, a atividade de glosar créditos, sendo intrínseca ao poder/dever de quantificar o valor tributável e lançar tributos (artigo 142 do CTN), deve se submeter ao mesmo prazo dessa atividade, não havendo norma jurídica que sustente raciocínio em sentido contrário.

Assim, considerando que o direito de glosar do Fisco também está sujeito à decadência, pode-se concluir que o Auto de Infração não poderia abranger (glosar) os créditos apurados antes de 22/11/2011, conforme exposto acima.

2.2. Da existência da industrialização na modalidade de beneficiamento

Como se depreende do relato acima, muito embora existam diversas questões a serem apreciadas para o deslinde da controvérsia, o ponto fulcral do presente processo diz respeito à prática ou não de industrialização na modalidade beneficiamento pelas Recorrentes (ao longo do voto falar-se-á simplesmente em “recorrente”, restando a questão da sujeição passiva solidária a ser enfrentada ao final do julgamento).

Compulsando as alegações e provas constantes dos autos, vê-se que a Recorrente procura demonstrar via laudo técnico que suas atividades consistem no beneficiamento de produtos importados. A Recorrente dá continuidade na defesa do seu direito colocando que, por um equívoco gerado pelo sistema informatizado, as notas fiscais que deveriam ter saído com o CFOP de venda de produção do estabelecimento, saíram com o CFOP de revenda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros.

Tal questão foi esclarecida pela diligência requerida por este Colegiado, a qual didaticamente segregou as notas fiscais da seguinte forma: foram separadas entre os itens que sofreram a operação de corte dentro da empresa e aquelas que os itens foram simplesmente importados e revendidos.

Dito isso, passo à análise dos pontos controvertidos.

² Cf. GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. Inconstitucionalidade da lei tributária – Repetição de indébito. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40.

³ Súmula nº 360 - 13/12/1963: “Não há prazo de decadência para a representação de inconstitucionalidade prevista no Art. 8, parágrafo único, da Constituição Federal.

A Recorrente foi autuada por ter o estabelecimento fiscalizado dado saída a **tubos e bobinas** com a aplicação da suspensão da incidência do IPI, baseando no artigo 29, §1º, I, 'a', da Lei no 10.637/02, regulamentada pela IN RFB no 948/2009.

No entendimento da autoridade lançadora, essas saídas deveriam ter sido tributadas a alíquota de 5% do IPI, pois, embora os mencionados bens tivessem como adquirentes/destinatários os estabelecimentos industriais fabricantes de partes e peças automotivas mencionados no dispositivo legal citado acima, eles supostamente não foram submetidos a processo de industrialização pelo estabelecimento fiscalizado - teriam sido simplesmente revendidos -, impossibilitando a utilização do benefício de suspensão do imposto.

O presente lançamento tributário, lembremos, tem como fatos geradores operações *de importação* de produtos e sua posterior revenda (com ou sem industrialização, sendo essa uma das questões controversas nos autos).

Neste tópico tratamos exclusivamente daquelas operações em que os tubos importados sofreram corte e os demais processos descritos pela Recorrente, ficando as operações de simples revenda para o tópico subsequente.

Vale inicialmente recordar que o artigo 4º RIPI/2010 coloca que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo.

Ao lado da transformação, da montagem, do acondicionamento ou reacondicionamento e da renovação ou recondicionamento, o *beneficiamento* é uma das modalidades de industrialização trazida nos incisos do mesmo dispositivo legal.

Com efeito, o artigo 4º, inciso II do RIPI/2010, ao elencar o beneficiamento como espécie de industrialização, explica que tal atividade consiste em *modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto*.

A atividade praticada pela Recorrente que este Colegiado precisa avaliar, para aferir seu enquadramento no conceito de industrialização na modalidade de beneficiamento é a seguinte: *corte, rebarbação, escovação e limpeza* destinados a beneficiar os tubos importados conforme as especificações técnicas dos industriais automotivos, para a montagem dos escapamentos. O próprio termo de verificação fiscal, em diligência *in loco*, menciona a existência de tais procedimentos.

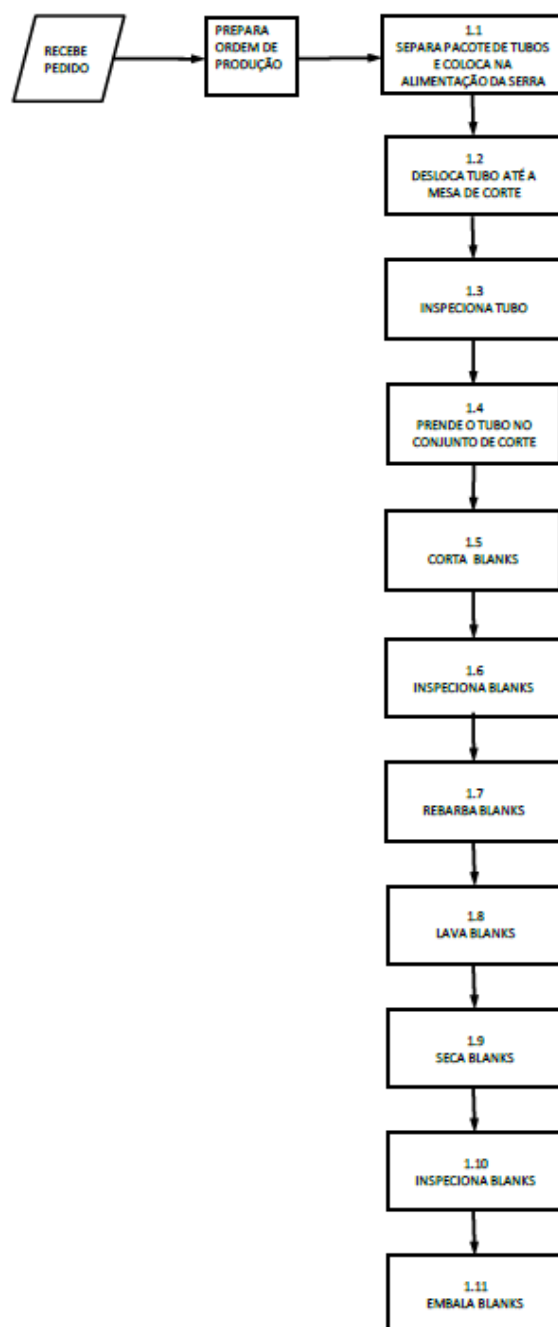
Como mostra o laudo técnico apresentado (fls. 1.947/1.968), os processos exercidos não objetivavam apenas a redução de comprimento, mas, primordialmente, o retrabalho dos tubos importados conforme as especificações técnicas e padrões da indústria automotiva (beneficiamento), para possibilitar a produção dos blanks utilizados nos escapamentos dos veículos.

Nesse contexto, segundo o laudo técnico apresentado nos autos, a Recorrente precisa garantir que seu processo gere um produto tubular que deve:

- ☐ ter o comprimento dentro da tolerância especificada;
- ☐ ter o diâmetro dentro da tolerância especificada em todo o comprimento;
- ☐ ter a circularidade dentro da tolerância especificada em todo o comprimento;
- ☐ ter a linearidade dentro da tolerância especificada em todo o comprimento;

- ☐ ter a perpendicularidade do corte dentro da tolerância especificada;
- ☐ não ter amassados, marcas ou batidas;
- ☐ ter a rugosidade superficial na tolerância especificada em todo o comprimento ;
- ☐ não apresentar rebarbas;
- ☐ estar isento de oxidação;
- ☐ estar isento de cavacos e limalhas;
- ☐ estar isento de excesso de óleo;

Por isso é que o seu trabalho não se esgota no corte dos tubos. Esse é somente seu início. Veja-se o fluxograma das atividades da empresa:



Com relação às etapas posteriores ao corte, o laudo técnico é bastante elucidador ao trazer imagens das máquinas necessárias para a consecução desses trabalhos até o alcance do produto final que sai do estabelecimento da Recorrente. Além da necessidade de maquinários pesado e específico para a lavagem e secagem do produto, chama a atenção o “removedor de rebarbas”, conforme as imagens colacionadas a seguir:

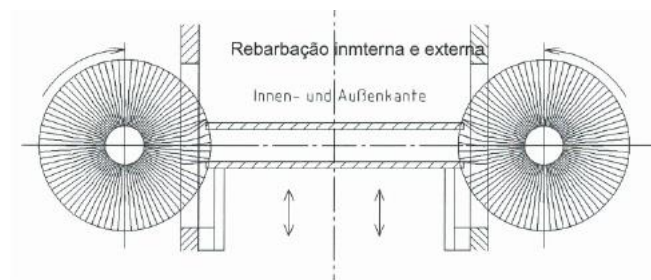


Figura 10a – Removedor de rebarbas



Figura 10b – Removedor de rebarbas

Pois bem. Pelas provas trazidas ao processo, resta claro que sem tais procedimentos não é possível alcançar os produtos finais para venda conforme pedidos dos clientes da Recorrente (vide em especial as tolerâncias técnicas referente aos produtos, definidas pelos compradores, em fls 1954 – laudo técnico). Percebe-se, então, que a operação não se limita a cortar o tubo para diminuir sua dimensão, como concluiu o Acórdão recorrido. Por isso, não é o caso de aplicação dos pareceres normativos citados pela Fiscalização e pela DRJ, os quais versam sobre situações em que existe unicamente o “corte” dos tubos de aço (Pareceres Normativos CST nº 300/1970, 642/1971, 436/1985 e Parecer Normativo Cosit nº 19, de 06 de setembro de 2013).⁴

⁴ - PN CST 300/70 “Corte de chapas de ferro, aço ou vidro, para simples redução de tamanho, em forma retangular ou quadrada, sem modificação da espessura. Não se caracteriza como beneficiamento.”

- PN CST 642/71 “Não é industrialização o corte de chapas de eucatex, sob diversos moldes, seguido de aplicação em revestimento interno de veículos (...). Isto, entretanto, se as chapas referidas forem simplesmente cortadas, sem serem submetidas a qualquer processo que vise à sua transformação, beneficiamento ou aperfeiçoamento, de qualquer forma.”

- PN CST 436/85 “Não se inclui no conceito de beneficiamento, à luz da legislação do IPI, a simples redução de tamanho, por corte e/ou serragem de produto (folha, telha, placa, etc. de madeira, ferro, aço, plástico, vidro e outros) que mantenha todas as suas características originais, mesmo para atender a encomenda ou pedido dos adquirentes.

- Parecer Normativo Cosit nº 19, de 06 de setembro de 2013: “9. Entretanto, excluem-se do conceito de industrialização as operações de desbobinamento e de corte das chapas, com a mera finalidade de reduzi-las a tamanho menor, sem modificação da espessura e mantida a forma original, retangular ou quadrada. Nesse mesmo sentido, o simples corte de vidro em chapas quadradas e retangulares, sem modificação da espessura, curvatura, nem de outro modo trabalhado (biselado, gravado, etc.), não é considerado beneficiamento.”

A diferença de situações como a presente - em que é perceptível o *melhoramento* dos tubos para consumo em razão das demandas específicas dos compradores -, do simples corte dos produtos foi objeto de considerações da Receita Federal no Parecer Normativo CST n. 369/1971,⁵ mencionado na Solução de Consulta n. 17, de 16 de janeiro de 2014, nos seguintes termos:

O PN CST nº 369, de 1971 (publicado no DOU de 12/07/1971), ao analisar o caso de importação de tubos de aço, para posterior revenda, os quais, antes de serem negociados, são submetidos ao retrabalhamento para que correspondam às especificações técnicas adequadas aos fins a que se destinem, orientou, nos seus itens 3 a 5, que o retrabalhamento de tubos de aço importados constitui operação de industrialização caracterizada como beneficiamento, pois visa a modificar e aperfeiçoar a utilização, o acabamento e a aparência exterior dos produtos.

Neste caso, o executante da operação é industrial e os produtos resultantes da operação executada são considerados, para os efeitos da legislação do IPI, industrializados no País, sujeitando-se o fabricante as obrigações principal e acessórias do imposto.

O mesmo se diga com relação ao melhoramento das bobinas,⁶ o qual também se enquadra na hipótese de beneficiamento em casos como o presente, conforme fora percebido por este Conselho em caso bastante próximo, no Acórdão n. 3301003.020, de 23 de junho de 2016, ao qual foi atribuída a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/01/2014

(...)

IPI. DECAPAGEM QUÍMICA, APLANAMENTO E CORTE DE CHAPAS DE AÇO DESTINADAS À INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. NATUREZA DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

É de natureza industrial a atividade de decapagem química, aplanamento e corte de chapas de aço, mediante utilização de maquinário pesado, com fulcro no fornecimento de chapas em tamanhos específicos encomendados por clientes da cadeia

⁵ ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO. CORTE DE PRODUTO. REDUÇÃO DE TAMANHO.

O estabelecimento que importar tubo de aço para submetê-lo, no próprio estabelecimento importador, à operação de corte de produto para reduzi-lo de tamanho, sem modificar a espessura e mantida a forma original, com o objetivo de fornecer a metragem solicitada pelo adquirente, quando da sua comercialização, não constitui operação de industrialização (beneficiamento), uma vez que não aperfeiçoa ou altera a utilização ou funcionamento do produto. O executante da operação não se caracteriza como industrial e o produto resultante da operação não é considerado, para os efeitos da legislação do IPI, industrializado no País. Todavia, o estabelecimento ao dar saída a esse produto de procedência estrangeira que importou é considerado, obrigatoriamente, estabelecimento equiparado a industrial, contribuinte do IPI, incidindo o IPI na saída do produto.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto n.º 7.212, de 2010 (Ripi/ 2010), art. 3º, art. 4º, inciso II, art. 9º, inciso I, art. 35 e art. 39; PN CST nº 154, de 1971; PN CST nº 369, de 1971; e PN CST nº 398, de 1971.

⁶ No TVF consta que da diligência realizada in loco e informações ofertadas pela Contribuinte, chegou-se ao seguinte pressuposto:

"Segundo esclarecimento do contribuinte, no período de 2009 a 2011, existiam máquinas que cortavam "Bobinas Aluminizadas" em chapas, os "Blanks de Alumínio", nas dimensões definidas pelo cliente, sempre no formato quadrado ou retangular. Tais máquinas não existem mais no estabelecimento.

Constata-se por meio da documentação que nesse período de 2009 a 2011, o estabelecimento adquiria "Blanks de Alumínio" (chapas de alumínio) e as "Bobinas aluminizadas" e revendia ambos, ou então cortava as "Bobinas aluminizadas" em "Blanks de Alumínio" para então vender os "Blanks de Alumínio".

automobilística. Dada a natureza de industrialização, legítimo o direito à suspensão do IPI na saída dos produtos.

Conclui-se então que as atividades praticadas pela Recorrente (*corte, rebarbação, escovação e limpeza* destinados a beneficiar os tubos e bobinas importados conforme as especificações técnicas dos industriais automotivos, para a montagem dos escapamentos) caracterizam industrialização na modalidade de beneficiamento, uma vez que aperfeiçoam os produtos em questão para o consumo, inexistindo amparo legal ou fático para o tratamento desse processo como “atividades acessórias”, como fez a fiscalização. Nesse sentido cumpre lembrar que no beneficiamento não se altera a classificação fiscal do produto, o qual permanece com a sua identidade original, apenas repaginada pelas ações descritas no artigo 4º, inciso II do RIPI 2010.

Dessarte, necessário reconhecer o direito à suspensão do IPI prevista no art. 29, §1º, da Lei nº 10.637/2002, o qual fora afastado pelo lançamento tributário justamente por entender que a Recorrente (cujos produtos saídos são insumos das indústria automotiva) não se enquadrava no conceito de “estabelecimento industrial”. Transcrevo abaixo o dispositivo legal em comento:

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.**

§ 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. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

Deve ser, então, cancelada a autuação fiscal relativamente às notas fiscais constantes do “Anexo VII – Auto de Infração – Vendas de Itens Cortados no Estabelecimento” (fls. 17.312/17.537), do relatório de diligência, o qual contém Notas Fiscais de Saída de produtos que sofreram a operação de industrialização no estabelecimento da Recorrente.

2.3. Da suspensão do IPI, na simples revenda de produtos importados

Conforme adiantado alhures, resta agora avaliar as operações de operação e simples revenda que foram objeto do lançamento tributário.

A Recorrente traz contundente argumentação sobre a cobrança perpetrada no auto de infração, respaldada por entendimento que por muitos anos prevaleceu nos Tribunais Judiciários, em especial o Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Entretanto, em dezembro de 2015, o STJ julgou o EREsp 1.403.532/SC, processo em que se discutia justamente a legitimidade da cobrança de IPI na revenda de produtos importados no mercado interno, quando já houve seu recolhimento pela empresa importadora,

considerando que o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro. Nessa oportunidade, o STJ reviu seu entendimento anterior, como se constata da ementa do acórdão colacionada a seguir:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, **os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.**

2. **Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.**

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411.749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

O Supremo Tribunal Federal foi no mesmo sentido ao recentemente julgar o RE nº 946.648/SC, o qual gerou a fixação da mesma tese:

Tema 906 da repercussão geral: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem

industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Por se tratar de julgamento vinculante, é o caso de aplicar o artigo 62, §2º do RICARF, uma vez que seu conteúdo prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos ou pelo STF em sede de repercussão geral.

Então não é possível acolher a pretensão da Recorrente sobre a não incidência do IPI nas operações sob análise: a revenda de produtos importados, segundo o STJ e o STF, é fato gerador do IPI, de modo que a consequência jurídica seria o dever de seu pagamento pela Recorrente.

Ultrapassado tal ponto, vamos ao caso, adentrando melhor na legislação atinente à suspensão do IPI em questão.

O legislador ordinário entendeu por bem, dentre tantas outras benesses concedidas à indústria automotiva no contexto das importações (e.g. alíquota menos onerosa de PIS/COFINS-importação para nacionalização de peças por *montadoras*,⁷ de acordo com a Lei 10.485/2002;⁸ ou redução da alíquota do II para importação de peças importadas por *montadoras*, conforme a Lei n. 10.182/2001)⁹ criar hipótese de suspensão do IPI para este segmento da economia.

⁷ Notícia STF - Quarta-feira, 02 de julho de 2014 Reconhecida repercussão de disputa sobre PIS/Cofins na importação de autopeças

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral de disputa relativa a alíquotas diferenciadas de tributação para a importação de autopeças. No Recurso Extraordinário (RE) 633345, uma empresa questiona os valores recolhidos ao Programa de Integração Social (PIS) e a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) menores para fabricantes de máquinas e veículos, e maiores para distribuidores. Segundo a Lei 10.865/2004, na importação de autopeças os valores das contribuições é de 2,3% para o PIS e 10,8% para a Cofins, exceto no caso de a empresa ser fabricante de máquinas ou equipamentos, quando aplicam-se as alíquotas gerais, de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins. Para a recorrente, há no caso uma inconstitucionalidade, por transgressão aos princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência, uma vez que as montadoras de veículos também atuam no mercado interno de reposição de autopeças.

⁸ Art. 36. Os arts. 1º, 3º e 5º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante:

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados;

II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores.

⁹ Art. 5º O Imposto de Importação incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, e pneumáticos fica reduzido em: (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

I – 40% (quarenta por cento) até 31 de agosto de 2010; (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

II – 30% (trinta por cento) até 30 de novembro de 2010; (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

III – 20% (vinte por cento) até 30 de maio de 2011; e (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

IV – 0% (zero por cento) a partir de 1º de junho de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às importações destinadas aos processos produtivos das empresas montadoras e dos fabricantes de:

I - veículos leves: automóveis e comerciais leves;

Tal desoneração tributária foi positivada pelo artigo 29 da Lei n. 10.637/2002, a qual se transcreve mais uma vez:

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 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. 1º 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) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 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, houver sido superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 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.

II - ônibus;

III - caminhões;

IV - reboques e semi-reboques;

V - chassis com motor;

VI - carrocerias;

VII - tratores rodoviários para semi-reboques;

VIII - tratores agrícolas e colheitadeiras;

IX - máquinas rodoviárias; e

X - autopeças, componentes, conjuntos e subconjuntos necessários à produção dos veículos listados nos incisos I a IX, incluídos os destinados ao mercado de reposição.

Art. 6º A fruição da redução do imposto de importação de que trata esta Lei depende de habilitação específica no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX.

Parágrafo único. A solicitação de habilitação será feita mediante petição dirigida à Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contendo:

(...)

III - comprovação, exclusivamente para as empresas fabricantes dos produtos relacionados no inciso X do § 1º do artigo anterior, de que mais de cinquenta por cento do seu faturamento líquido anual é decorrente da venda desses produtos, destinados à montagem e fabricação dos produtos relacionados nos incisos I a X do citado § 1º e ao mercado de reposição.

§ 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.

Pela literalidade do *caput*, §1º, inciso I e §4º do citado dispositivo legal, depreendemos que são três os requisitos para que o importador possa se valer da suspensão do IPI, quais sejam: *i) ser estabelecimento industrial; ii) que dê saída à MP, PI ou ME; iii) para estabelecimentos fabricantes dos produtos mencionados no dispositivo.*

Vê-se que a suspensão diz respeito tão somente aos estabelecimentos industriais, e não aos equiparados, não cabendo ao intérprete ir além desses termos, sob pena de afronta ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Especificamente sobre a distinção de regimes entre o industriais e os equiparados a industrial, o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no Acórdão nº 340301.680, consignou que:

Enfim, a questão que pede resposta é: quando se refere a “estabelecimento industrial”, o legislador automaticamente refere-se também ao “estabelecimento equiparado a industrial”? Ou, por outro giro, estabelecimentos industriais e equiparados a industriais têm o regime jurídico de IPI?

Uma análise sistemática da legislação do IPI mostra-me que não. O art. 24 do RIPI/10 (de dicção idêntica a dos regulamentos anteriores) define três espécies de contribuintes de IPI: o importador (inciso I), o industrial (inciso II) e o equiparado a industrial (inciso III). A partir desta definição, cada um desses três tipos de contribuinte passa a receber disciplina legal que não necessariamente é coincidente.

É perceptível a iniciativa do legislador de referir-se não apenas ao industrial, mas também ao equiparado a industrial, sempre que pretende dispensar a ambos uma mesma regra atinente ao imposto. Isso se atesta ao longo de todo o regulamento, como na definição de responsáveis tributários (art. 26, *caput*), fatos geradores (art. 35, II), momento de ocorrência do fato gerador (art. 36, II), não incidência (art. 38, II, ‘b’ e III), suspensão (43, II e III), isenção (art. 54, XIV, XV e XXIII), crédito presumido (art. 134), lançamento (art. 182, I, ‘b’) e base de cálculo (art. 190, II).

Enfim, o estabelecimento equiparado a industrial é um contribuinte do IPI que recebe do legislador uma disciplina jurídica própria.

Este foi o entendimento proferido no voto vencedor do P.A. nº 13603.000668/200794 (ac. 20181.456), julgado em 07 de outubro de 2008, pela extinta 1ª Câmara do 2º C.C., ao qual adiro sem ressalvas, *in verbis*:

"Ocorre que o RIPI/1998 (e atualmente o RIPI/2002), embora tenha equiparado a industrial, por uma ficção legal, o estabelecimento comercial que se encontre em uma das situações previstas no seu art. 9º, em momento algum declara que essa equiparação asseguraria idêntico tratamento tributário a ambos os estabelecimentos, ou, tampouco, que eles sujeitar-se-iam, necessariamente, ao cumprimento das mesmas obrigações fiscais. Pelo contrário, constata-se que tanto o RIPI/1998 quanto o RIPI/2002, ao longo de seus dispositivos, mantém clara distinção entre os estabelecimentos industriais (os quais realizam qualquer uma das operações previstas no seu art. 4º) e aqueles que, embora não exerçam tais atividades, foram equiparados a industriais, oferecendo, ainda, inequívoca percepção de que o legislador, quando pretende abrigar os estabelecimentos

industrial e equiparado sob as mesmas regras, manifesta expressamente a sua intenção nesse sentido, através do texto da legislação."

Em suma, trata-se de uma prerrogativa do legislador atribuir ou não aos estabelecimentos equiparados a industriais o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos propriamente industriais.

Nesse contexto que deve ser lido o art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Quisesse o legislador ordinário autorizar o benefício da suspensão também ao estabelecimento equiparado a industrial, certamente que o teria mencionado expressamente no dispositivo.

Saliento que esse entendimento é uníssono neste Tribunal Administrativo, conforme se depreende dos trechos das ementas colacionadas abaixo:

Acórdão nº 3301-007.910

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.

Acórdão nº 3301-007.910

Ementa(s)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

SUSPENSÃO. ARTIGO 29 DA LEI 10.637/2002. ESTABELECIMENTOS EQUIPARADOS A INDUSTRIAL. ILEGITIMIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Em consonância com o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, só há direito de dar saída com suspensão para os estabelecimentos caracterizados como industriais. Aqueles com perfil de equiparados, como no caso presente, estão afastados de tal prerrogativa.

Acórdão 3402-005.375

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2013

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

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.

A análise sistemática da legislação do IPI revela que é prerrogativa do legislador conferir ou não o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos industriais aos equiparados a industriais. Percebe-se nessa legislação que, quando se pretende abrigar os estabelecimentos industriais e equiparados sob as mesmas regras, há expressa manifestação no texto legal ou regulamentar nesse sentido, o que inexistiu com relação à suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

Acórdão 3401-004.020

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010

SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é aplicável tão-somente às saídas promovidas por estabelecimento industrial, não sendo possível a sua extensão àquelas operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial, por falta de previsão legal.

Finalmente, importa afastar a aplicação do quanto decidido por este Colegiado em sua anterior composição no Acórdão 3402004.295, cuja *ratio decidendi* levava em conta o fato do importador ser uma integrante do setor automotivo (indústria do setor automotivo). Aqui, a Recorrente tem como atividade principal o “comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção” (fls 29), e a diligência promovida durante o PAF demonstrou que grande parte das atividades da Recorrente consiste na importação e simples revenda de produtos, sem qualquer atividade industrial a eles atrelada.

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de manter o auto de infração na parte em que cobrou o IPI sobre as vendas de produtos importados.

2.4. Da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito

A argumentação apresentada pela Recorrente acerca da exigência de multa de ofício, prevista no artigo 80 da Lei nº 4.502/64, não merece acolhimento. Explico.

A multa de ofício para a mencionada infração (IPI não lançado com cobertura de crédito) é sempre proporcional (75%) ao IPI não lançado na nota fiscal, incidindo sobre todas as operações praticadas pelo contribuinte com essa irregularidade. Com isso, a referida multa de ofício independe se, da reconstituição da escrita implementada pelo Fisco no período em que ocorreram as operações irregulares, foi apurado um eventual saldo devedor ou credor de IPI.

A única implicação advinda dessa apuração de saldo devedor ou credor é uma divisão no auto de infração, meramente operacional, daquela multa de ofício sobre o IPI não lançado, feita pelo sistema eletrônico da Receita Federal que processa a lavratura do auto de infração. Tal sistema divide a aludida multa de ofício em duas rubricas no auto de infração: (i) multa de ofício sobre o IPI não lançado sem cobertura de crédito; e (ii) multa de ofício sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.

A soma dos valores da multa de ofício aplicada sobre o IPI não lançado sem cobertura de crédito e sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito totaliza exatamente o montante da multa de ofício aplicada sobre todas as operações irregulares praticadas pelo contribuinte em razão do não lançamento (destaque) do IPI nas notas fiscais de saída. Ou seja, a

multa de ofício sobre o IPI não lançado é sempre o somatório dos valores alocados naquelas rubricas.

Sobre o assunto, cabe destacar ementa do Parecer Normativo CST nº 39, de 1976, publicado no Diário Oficial da União em 23/06/1976:

A multa, por falta de lançamento, apurada pela fiscalização, é sempre aplicável, independentemente do imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos.

No sentido da aplicabilidade da multa em questão tem se manifestado esse Conselho, como se depreende da ementa a seguir destacada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

Na falta de pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTES DE CONCLUÍDO O PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.

Não há decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário se lançamento foi concluído dentro do prazo quinquenal, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. REDUÇÃO AO PERCENTUAL NORMAL. POSSIBILIDADE.

1. A imposição de multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) somente é cabível nas situações em que haja comprovação da ação ou omissão dolosa do contribuinte, com evidente o intuito fraude.

2. Na ausência de comprovação das condutas qualificadoras, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido ao percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento).

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI NA NOTA FISCAL. PERCENTUAL NORMAL. CABIMENTO.

A falta de lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de venda configura infração sancionada com a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

BIS IN IDEM. MULTA CALCULADA SOBRE BASE CÁLCULO DISTINTAS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste bis in idem se as multas aplicadas foram calculadas sobre valores distintos de base cálculo, consistentes nas parcelas do IPI não lançados nas notas fiscais com e sem cobertura de crédito.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

O percentual da multa da multa de ofício aplicada será majorado pela metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado pela autoridade fiscal, de intimação para prestar esclarecimentos.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA VIGENTE. APRECIÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Recurso Voluntário Provido em Parte. (Processo n. 19515.720053/2012-11, Acórdão n. 3102-002.211)

Em suma, a aplicação das multas efetuadas pela fiscalização não encontram qualquer ilegitimidade ou ilegalidade. Portanto, não acolho a defesa da Recorrente nesse ponto.

2.6. Da responsabilidade solidária na cisão parcial

Conforme se depreende da leitura dos autos, os fatos geradores ocorreram no estabelecimento então pertencente à empresa Aperam Inox **Tubos Brasil** Ltda, portador do CNPJ: 04.335.855/0005- 58, nos anos-calendário de 2013 e 2014. Este estabelecimento, em 2015, foi objeto de uma **cisão parcial** seguida de incorporação do acervo cindido pela empresa Aperam Inox **América do Sul** S.A., passando a ostentar o CNPJ 33.390.170/0017-46, como filial desta última.

Por esse motivo, no tópico “Da cisão e da incorporação – responsabilidade tributária, o TVF (fls 25) assim justifica a imputação de responsabilidade solidária entre as empresas:

Assim, conforme previsão legal contida nos artigos 207 e 209 do RIR/99, que mencionam o **artigo 132 do CTN e o artigo 5º do Decreto-Lei 1.598**, em decorrência da CISÃO PARCIAL citada e consequente INCORPORAÇÃO, constata-se a SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA da sociedade incorporadora APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A., CNPJ 33.390.170/0017-46, e da sociedade incorporada APERAM INOX TUBOS BRASIL LTDA, CNPJ 04.335.855/0001-24 pelos créditos tributários constituídos ou a constituir tendo como sujeito passivo o estabelecimento da APERAM INOX TUBOS BRASIL LTDA, CNPJ 04.335.855/0005-58 e, por conseguinte devendo arcar com todas as suas responsabilidades e deveres tributários nos termos da lei.

A Recorrente defende que se aplica ao caso o art. 132 do CTN, que atribui a responsabilidade pelos tributos devidos até a data da incorporação *exclusivamente à pessoa jurídica que dela (incorporação) resultar*, ou seja, a Recorrente Aperam Inox América do Sul S/A, haja vista que os fatos geradores objeto desta autuação são anteriores à operação societária resultante na incorporação do estabelecimento que foi cindido.

Contudo, não há reparos a serem feitos ao lançamento tributário nesse ponto. Explico, destacando inicialmente o texto do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Muito embora o artigo 132 do Código Tributário Nacional não mencione a “cisão” entre as hipóteses de reorganização societária ali elencadas (fusão, transformação e incorporação), é cediço tanto em nível doutrinário como jurisprudencial que também a cisão deve implicar na responsabilidade tributária.

O artigo 132 não trata da cisão porque esse fenômeno ainda não estava previsto na legislação societária quando o Código Tributário Nacional foi publicado. Esta previsão normativa no direito societário só surgiu em 1976, com a Lei de Sociedades por Ações (Lei n. 6.404).

Daí a conclusão de Luis Eduardo Schoueri no sentido de que “não há razão para deixar de se aplicar a regra de sucessão empresarial acima transcrita, especialmente se for considerado o parágrafo único, que versa sobre a continuação da exploração da atividade, após a extinção da pessoa jurídica.”¹⁰

Solidificado esse primeiro ponto, resta saber se a responsabilidade no caso em questão deveria se dar de forma pessoal e exclusiva na pessoa do sucessor, como preceitua o artigo 132 *caput* do CTN (responsabilidade tributária por sucessão *inter vivos* entre pessoas jurídicas), ou de forma solidária, como proposto pela Fiscalização no presente caso.

Com efeito. Diante não só da lacuna do CTN sobre os casos de fusão, como também da lógica específica que carrega esse fenômeno, o qual envolve necessariamente a dispersão dos bens entre sociedades diferentes, ocasionando uma potencial diminuição da garantia dos credores contra a sociedade,¹¹ entende-se que a responsabilidade a ser atribuída nos casos de cisão é a solidária, nos termos do artigo 233 da Lei das S/A

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. **A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.**

Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

Perceba-se que é a segunda parte do dispositivo em questão que abrange os casos de cisão parcial, também no sentido da prevalência da responsabilidade solidária.

Ainda, vê-se que a legislação citada no auto de infração, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, é plenamente aplicável *in casu*.

Além de seu conteúdo encerrar a mesma proposição do artigo 233 da Lei das S/A a respeito da responsabilidade solidária perante terceiros em decorrência da cisão, não prevalece a interpretação restritiva sobre seu alcance unicamente ao imposto sobre a renda, como pretende a defesa. Vê-se que o intento da norma é adequar a legislação tributária à Lei das S/A, de modo que sua *ratio* deve guiar todos os tributos federais. Nesse sentido, bem colocou Edeli Pereira Bessa:¹²

Observe-se, ainda, que é possível estender seus efeitos a outros tributos federais, não obstante seu preâmbulo apenas faça referência ao imposto sobre a renda. Isto porque diversos aspectos contábeis e patrimoniais influenciados por operações societárias são mais afeitos à legislação do imposto de renda, o que justifica a abordagem da matéria

¹⁰ Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2019, 9ªed., p. 616,

¹¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 428.

¹² Sucessão e responsabilidade tributária na cisão. In FERRAGUT, Maria Rita; NÉDER, Marcus Vinícius (coords). Responsabilidade tributária. São Paulo: Dialática, 2007, pp. 78 - 96.

neste âmbito, e não impede a aplicação do Decreto-Lei nº 1.598/77 a todos os tributos de competência da União. O conteúdo do preâmbulo, portanto, não prevalece sobre a referência contida em seu art. 5º a tributos.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já se assentou no sentido de que a cisão parcial também está abrangida pelo art. 132 do CTN (responsabilidade por sucessão) porém atribuindo a responsabilidade solidária às sociedades envolvidas, como é possível depreender dos seguintes precedentes: REsp n. 1.795.188; REsp 1.682.792/SP; REsp 852.972; REsp 970.585/RS. Transcrevo abaixo a ementa deste último julgado:

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA.

1. A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação.

No âmbito deste Conselho, apesar de não ser possível falar em consolidação da matéria, a inclinação é a mesma (e.g. Acórdãos 2401-007.844; 203-10.488; 204-02-903; 202-16.434).

Dessarte, concluo pela manutenção da responsabilidade solidária, na forma em que lançada no auto de infração.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por:

- i) negar provimento ao recurso de ofício;
- ii) dar parcial provimento ao recurso voluntário,
 - a. reconhecer a decadência dos créditos apurados antes de 22/11/2011;
 - b. para cancelar a autuação fiscal relativamente às notas fiscais constantes do “Anexo VII – Auto de Infração – Vendas de Itens Cortados no Estabelecimento” (fls. 17.312/17.537), do relatório de diligência, o qual contém Notas Fiscais de Saída de produtos que sofreram a operação de industrialização no estabelecimento da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

