



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727392/2016-12
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.184 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

DECADÊNCIA. DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS ESCRITURAIS. INEXISTÊNCIA.

Decadência é uma forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), com o decurso do prazo para constituí-lo por meio do lançamento. Não existe decadência do direito de glosar créditos escriturais.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS NA ESCRITA FISCAL. PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA, AINDA QUE SEM DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.

Para que sejam considerados pagamento (art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010), com reflexos na contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN), os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação. A dedução de créditos indevidos dos débitos na escrita fiscal, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, não configura pagamento antecipado e, assim, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

SUSPENSÃO. ART. 29, DA LEI Nº 10.637/2002. IMPOSSIBILIDADE DE GOZO POR ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Conforme jurisprudência pacífica do STJ, nem o CTN nem a legislação do IPI tratam o estabelecimento industrial de forma equiparada ao estabelecimento comercial, senão quando tal equiparação se der de forma expressa (AgInt no REsp nº 2.018.999/SC). O art. 29 da Lei nº 10.637/2002 é claro ao apontar como beneficiários da suspensão apenas os estabelecimentos industriais, sem estender aos equiparados (REsp nº 1.587.197/SP).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Alexandre Freitas Costa, que entenderem que deveria ser aplicada ao caso a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 17.623 a 17.652) e pelo contribuinte (fls. 17.740 a 17.757) contra o Acórdão 3402-008.312, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 17.591 a 17.620), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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. aos referidos dispêndios.

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. (grifou-se)

No seu Recurso Especial, a PGFN suscita divergência quanto à decadência, “sob duas óticas”:

- 1) Decadência do direito de o Fisco glosar créditos escriturais;
- 2) Contagem do prazo decadencial, tendo sido considerados indevidos os créditos utilizados para dedução dos débitos na escrita fiscal.

No Exame de Admissibilidade (fls. 17.667 a 17.676), somente foi analisada a primeira matéria, pois “o que de fato se está a discutir no apelo, não obstante a alegação de que a matéria estaria sendo apresentada sob duas óticas, é tão somente a decadência” (“também do direito de o Fisco efetuar glosas de créditos indevidos de IPI”).

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 17.702 a 17.717), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, sob a alegação de que:

- 1) "... apenas o acórdão n.º 3403-003.537 foi aceito como paradigma no despacho que admitiu o Recurso Especial ... No entanto, ele ... analisou contexto fático distinto do que foi analisado pelo acórdão recorrido. No caso paradigma, a glosa dos créditos utilizados na liquidação dos débitos decorreu de fiscalização realizada em processo anterior".
- 2) "... os acórdãos paradigmas invocados analisaram contexto fático completamente distinto, inexistindo a alegada interpretação divergente da legislação tributária."

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 17.786 a 17.791), o contribuinte defende que a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 também se aplica aos estabelecimentos equiparados a industrial, sendo que, no caso, esta equiparação se dá pela revenda de insumos importados (tubos de ferro e aço e bobinas aluminizadas) para fabricantes de partes e peças do setor automotivo.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 17.793 a 17.799).

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

I) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**, as divergências são trazidas à apreciação no Recurso Especial da seguinte forma:

A divergência quanto à **decadência** será apresentada **sob duas óticas, já que o voto condutor divergiu do entendimento desse Conselho sob dois aspectos:**

O **primeiro ponto** refere-se ao entendimento firmado de que autoridade fiscal **não poderia ter glosado créditos em razão da decadência**, contada segundo a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

(...)

Já o **segundo ponto** da divergência refere-se exatamente à **aplicação do art. 150, § 4º do CTN para verificar o prazo decadencial**, porquanto como restará demonstrado adiante, **não obstante a glosa dos créditos pela fiscalização**, enquanto o recorrido entendeu haver pagamento apto a atrair a incidência de tal artigo, os paradigmas entenderam que **se os créditos foram inadmitidos**, e glosados pela Fiscalização, **não há que se falar em pagamento**, afastando o mencionado art. 150, § 4º do CTN. (grifou-se)

O seguimento dado no Exame de Admissibilidade, na realidade, foi parcial, apenas no que tange à **(I.1)** decadência do direito de o Fisco glosar créditos escriturados considerados indevidos, sob os seguintes argumentos:

... o que de fato se está a discutir no apelo, não obstante a alegação de que a matéria estaria sendo apresentada sob duas óticas, **é tão somente a decadência**. Afinal, o só fato da manutenção na escrita fiscal dos créditos de IPI nos períodos de apuração considerados pela Relatora como decaídos repercutirá, nos termos do art. 183 do RIPI/2010, na determinação do prazo extintivo para o mesmo período em que

apurados e, obviamente, para períodos posteriores (a depender dos saldos). Isso é consequência natural do reconhecimento de um crédito escritural de IPI.

Portanto, **o que importa** mesmo para o efeito pretendido pela **Recorrente é saber se pode ou não ser reconhecida a decadência também do direito de o Fisco efetuar glosas de créditos indevidos de IPI**. Assim sendo, **somente os dois primeiros paradigmas serão analisados**, já que **os dois últimos** dizem respeito apenas ao fato de os créditos inadmitidos pela fiscalização, mas mantidos na decisão em face do reconhecimento da decadência (para períodos anteriores a 22/11/2011), serem ou não considerados como pagamento antecipado, **tema que, aliás, sequer foi, expressamente, enfrentado no acórdão recorrido**. (grifou-se)

De fato, se considerado decaído o direito de glosar créditos escriturais, a sua dedução dos débitos na escrita fiscal seria considerada pagamento, nos termos do art. 183, III, do RIPI/2010, carecendo de objeto a discussão quanto à contagem do prazo decadencial quando os créditos são considerados indevidos.

Mas, se esta Turma decidir que não há decadência do direito de glosar créditos, a discussão sob a segunda “ótica” se mostraria totalmente pertinente, pois a Turma *a quo* enfrentou, sim, esta matéria, decidindo (antes de discorrer sobre a decadência de glosar créditos) que “eventual creditamento indevido do IPI não caracteriza conduta dolosa ou fraudulenta”, não levando, assim, a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN:

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 RIPI/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, concluo 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**. (grifou-se).

Em resumo:

- No Acórdão recorrido decidiu-se que a dedução de créditos na escrita fiscal, mesmo que indevidos, sem dolo, fraude ou simulação, é considerada pagamento antecipado, sendo aplicável, para fins de contagem do prazo decadencial, o art. 150, § 4º, do CTN;

- Nele, na seqüência, entendeu-se que a decadência também atinge o direito de glosar créditos escriturais;

- Decidindo esta Turma da CSRF que não há a decadência do direito de glosar créditos escriturais, eles passam a ser indevidos;

- Decidindo esta Turma, na seqüência, que não se considera pagamento a dedução de créditos indevidos na escrita fiscal (ainda que não configure dolo, fraude ou simulação), mantém-se o lançamento de ofício, para os fatos geradores anteriores a 22/11/2011, resultado pretendido pela Recorrente.

Assim, cabe a análise de todos os paradigmas trazidos pela PGFN, à vista da pertinência lógica da análise da decadência “sob duas óticas”.

I.1) Decadência do direito de o Fisco glosar créditos escriturais.

O Acórdão paradigma admitido (n.º 3403-003.537, de 24/02/2015) não foi reformado, nesta matéria, e nele a divergência está bem caracterizada, na própria ementa:

GLOSA DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR. INEXISTÊNCIA

A decadência fulmina o direito da fazenda pública exigir tributo por meio do lançamento de ofício e **não o direito de o fisco efetuar glosas no livro de IPI. As glosas podem retroagir a tempos imemoriais**, mas o fisco só pode exigir o imposto relativo aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN, conforme for o caso. (grifou-se)

As glosas, naquele caso, efetivamente são relativas ao saldo credor inicial, determinadas em outro Processo, mas o entendimento, também no Voto Vencedor, é claro no sentido de que não existe prazo para tal, mas somente para a constituição do crédito tributário:

O contribuinte alega que o fisco perdeu o direito de glosar o saldo credor inicial de 31/12/2006. Cabe esclarecer que **a decadência fulmina apenas e tão-somente o direito de o fisco exigir tributo por meio de lançamento de ofício e não o de efetuar glosas no livro de IPI. As glosas podem retroagir no tempo há mais de cinco anos**, mas o fisco só pode exigir os saldos devedores dos últimos cinco anos. Ademais, essa glosa já havia sido determinada em procedimento fiscal anterior e está sendo discutida em outro processo. A fiscalização, para manter a coerência entre o procedimento anterior e este, teve que adotar como sendo zero o saldo inicial da escrita fiscal para a reconstituição efetuada neste processo. (grifou-se)

I.2) Contagem do prazo decadencial, tendo sido considerados indevidos os créditos utilizados para dedução dos débitos na escrita fiscal.

A divergência, no Acórdão paradigma n.º 9303-008.195, de 21/02/2019, é patente, na própria ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

DECADÊNCIA. IPI. DÉBITO ESCRITURADO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO IRREGULAR. PRAZO QUINQUENAL. CONTAGEM.

O aproveitamento de crédito escritural não admitido pelo Regulamento do IPI não é considerado pagamento do imposto, para efeito de antecipação e/ ou extinção do

valor devido, o que implica na contagem do prazo decadencial quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir o respectivo crédito, **a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.** (grifou-se)

O mesmo entendimento se verificou no Acórdão paradigma n.º 9303-008.368, de 20/03/2019.

A eventual ausência de semelhança fática, nesta matéria, é irrelevante, já que aqui não está em discussão a natureza dos créditos, mas tão-somente se a utilização de créditos considerados indevidos, por qualquer razão que seja, para dedução de débitos na escrita fiscal configura pagamento antecipado, levando a contagem do prazo decadencial para o art. 150, § 4º, ou para o art. 173, I, do CTN.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em relação às duas matérias.

No **mérito**, precisamente estas duas matérias foram objeto de apreciação no julgamento de um Recurso Especial, também da Fazenda, na Sessão de outubro/2023, ao qual foi dado provimento, no Acórdão n.º 9303-014.477, de minha relatoria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015

DECADÊNCIA. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS, PARA FINS DE EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO.

Para fins de equivalência a pagamento (art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010), com reflexos na contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN), **os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação, não estão aí contemplados os apropriados na aquisição de insumos tributados á alíquota zero, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação**, verificando-se, no entanto, a decadência, se interpretado em decisão administrativa final que, na correta classificação fiscal, os insumos são tributados à alíquota positiva.

DECADÊNCIA. DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS ESCRITURAIS. INEXISTÊNCIA.

Decadência é uma forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), com o decurso do prazo para constitui-lo, através do lançamento. **Não existe decadência do direito de glosar créditos escriturais.** (grifou-se)

I.1) Decadência do direito de o Fisco glosar créditos escriturais.

Conforme previsto na Constituição Federal (art. 146, III, “b”), “cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre ... decadência”.

Decadência, no Código Tributário Nacional, é forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V) e se dá pelo decurso do prazo para que seja feito o lançamento, que constitui o crédito. Logo, não existe decadência para glosa de créditos escriturais. Existe, na realidade, a prescrição para a sua utilização pelo sujeito passivo, de cinco anos, conforme art. 1º do Decreto n.º 20.910/32.

Em relação aos créditos escriturais, o único prazo que tem a Fazenda Pública – não propriamente para a glosa, em si, mas a ela relacionado – é o de cinco anos para a análise de Declarações de Compensação lastreadas em Pedidos de Ressarcimento.

Feitas as glosas e resultando, após a reconstituição da escrita fiscal, saldos devedores do imposto, o lançamento dos valores que deixaram de ser recolhidos, estes, sim, terão que observar o prazo decadencial, do art. 150, § 4º, ou do art. 173 do CTN, a depender do caso. Cumpre lembrar que esse entendimento foi adotado por maioria nesta turma em outubro de 2023, no Acórdão n.º 9303-014.477, de minha relatoria.

I.2) Contagem do prazo decadencial, tendo sido considerados indevidos os créditos utilizados para dedução dos débitos na escrita fiscal.

Vejam os que prevê o RIPI/2020:

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.

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. (grifou-se)

Este dispositivo não tem base legal, mas como está em Decreto, é vinculante para este Colegiado. Considerada como pagamento, esta dedução traz a contagem do prazo decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN (cinco anos do fato gerador). Isto também não se discute.

Não havendo o pagamento antecipado, a contagem se dá pelo art. 173, I, do CTN, conforme decidido pelo STJ, na sistemática dos Recursos Repetitivos, no REsp n.º 973.733/SC (que levou inclusive à edição da Súmula n.º 555), fixando a seguinte Tese:

Tese Firmada (Tema Repetitivo 163): 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Há uma condicionante: que o débito não tenha sido declarado, previamente. Mas, tendo sido apurado saldo credor, por óbvio não teria o contribuinte o que confessar em DCTF.

Alguns defendem que, estando prevista a hipótese de creditamento, em tese, no RIPI, ele seria admitido. Assim, por exemplo, estando previsto no art. 225, I, do RIPI/2010 que “Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados”, havendo creditamento na aquisição de qualquer insumo com alíquota incorreta, ele seria “admitido”, entendendo a Turma *a quo* que “inexistindo dolo ou fraude perpetradas pelo contribuinte”, a dedução destes créditos na escrita fiscal deve ser considerada pagamento, para todos os efeitos.

A autoridade fiscal, por mais experiente que seja, pode cometer equívoco, e a legislação tributária, como toda norma jurídica, comporta interpretação. Havendo a glosa, sempre é assegurado ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa e, obtendo ele decisão administrativa final no sentido de que o crédito é devido, ele será “admitido”.

Tendo as glosas de créditos se dado dentro das normas que regem a atuação das autoridades fiscais, proporcionado ao contribuinte o amplo direito de defesa, e não tendo sido considerados devidos em decisão administrativa final, eles não são “admitidos”, não sendo, portanto, considerado pagamento a sua dedução dos débitos na escrita fiscal, para todos os efeitos.

No caso em pauta, o contribuinte nem contesta as glosas, caracterizadas, por ele próprio como “irrisórias” (R\$ 14.502,62), mas tão somente a decadência, em relação ao fatos geradores de 01/01 a 21/11/2011.

Por fim, quanto à conduta do contribuinte, ao se creditar indevidamente, caracterizar (ou) não dolo, fraude ou simulação, isto em nada leva a que se considere (ou não) pagamento.

O Código Tributário Nacional é claríssimo a respeito:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifou-se)

O dispositivo regulamentar em questão nem tem base legal, mas, de toda forma, não traz qualquer disposição em contrário.

Analisando-se, por sua vez, a contagem do prazo decadencial, que é o que aqui se procura definir, o art. 150 do CTN também é claro:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

A condição para que o prazo seja de cinco anos do fato gerador, é que haja o pagamento antecipado, ainda que parcial. Transcorrido este prazo sem que o Fisco tenha se pronunciado, o direito de o Fisco constituir o crédito, pelo lançamento de ofício, está decaído, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem irá para o art. 173, I.

Assim, se o contribuinte tivesse agido com dolo, fraude ou simulação, a contagem sempre seria deslocada para o art. 173, I. Por sua vez, se ele não agiu com dolo, fraude ou simulação, mas não houve pagamento, também é aplicável o art. 173, I.

II) Recurso Especial do contribuinte.

Quanto ao **conhecimento**, nesta matéria está a se discutir a possibilidade de se darem com a suspensão do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 as saídas de insumos (tubos de ferro e aço e bobinas aluminizadas) importados pela Recorrente e revendidos (sem terem sofrido qualquer processo de industrialização) para fabricantes de parte e peças do setor automotivo, pois, nestas operações, o estabelecimento fornecedor dos insumos é equiparado a industrial e, no entendimento da Turma *a quo*, a suspensão só seria aplicável aos estabelecimentos industriais.

O Acórdão paradigma (n.º 3401-010.544, de 15/12/2021) não foi reformado e a divergência está clara, na própria ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

SUSPENSÃO. IPI. ARTIGO 29 DA LEI 10.637/02. EQUIPARADO AO INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE.

Tomando por base o princípio hermenêutico de que a Lei não contém palavras inúteis, a qualificação do estabelecimento industrial de fabricante nos parágrafos do artigo 29, está a indicar que o caput da mesma norma contém dentro do conceito de estabelecimentos industriais os fabricantes e aqueles que não o são, logo, os equiparados ao industrial. (grifou-se)

O estabelecimento fornecedor dos insumos, no paradigma, era equiparado a industrial como comercial atacadista, mas esta dissimilitude fática em nada obsta o conhecimento, pois a discussão é se a suspensão se aplica (ou não) a qualquer equiparado a industrial.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial do contribuinte.

No **mérito**, cabe verificar o que previam os dispositivos de interesse da Lei n.º 10.637/2002, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

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 n.º 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 n.º 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo;

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.

(...)

§ 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.

§ 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.

Pesquisando a jurisprudência do CARF, a decisão mais recente que se encontra é o Acórdão n.º 3301-012.506, de 26/04/2023, unânime, de relatoria da ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, afastando a suspensão para os estabelecimentos equiparados a industrial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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

A regra da **suspensão** do IPI prevista no **art. 29 da Lei nº 10.637/2002**, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684/2003, **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 296/2002.

A jurisprudência do STJ é no sentido de que a suspensão está restrita aos estabelecimentos industriais, não atingido os equiparados, conforme se pode ver nesta recente decisão (AgInt no REsp nº 2.018.999/SC, Relator Ministro Falcão, DJe: 24/03/2023):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. ADMISSIBILIDADE IMPLÍCITA. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DE FORMA EQUIPARADA AO ESTABELECIMENTO COMERCIAL.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança objetivando declarar a ilegalidade na vedação constante no Art. 27 da IN/RFB n. 948/2009, já que o art. **29 da Lei n. 10.637/2002**, que concedeu a **suspensão do IPI** em determinadas circunstâncias, não fez a exclusão dos estabelecimentos equiparados a industriais do referido tratamento fiscal, reconhecendo-se o direito da impetrante de importar e vender com suspensão do IPI matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem por ela importados a seus clientes industriais com direito à suspensão do IPI estabelecida no art. 29 da Lei n. 10.637, de 2002. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.

(...)

III - A **jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que nem o CTN nem a legislação do IPI tratam o estabelecimento industrial de forma equiparada ao estabelecimento comercial, senão quando tal equiparação se der de forma expressa**. Nesse sentido: (REsp n. 1.587.197/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/4/2022, DJe de 3/5/2022.)

IV - **Correta** a decisão que deu provimento ao recurso especial **para reconhecer como indevida a equiparação de empresa comercial à empresa industrial para fins de suspensão de IPI**. (grifou-se)

No Acórdão citado pelo Relator, resta cristalino e fundamentado o entendimento do STJ a respeito (REsp n.º 1.587.197/SP, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe: 03/05/2022):

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. ART. 5º, DA LEI N. 9.826/99 E ART. 29, DA LEI N. 10.637/2002. IMPOSSIBILIDADE DE GOZO DA SUSPENSÃO POR ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

(...)

3. **Nem o Código Tributário Nacional e nem a legislação específica do IPI tratam o "estabelecimento industrial" de forma idêntica ao "estabelecimento equiparado a industrial". A equiparação, por óbvio, somente é útil porque é feita para determinadas finalidades expressas em lei. Não fosse assim, não haveria qualquer necessidade de se estabelecer uma equiparação, bastava incluir todos os equiparados dentro do conceito geral de "estabelecimento industrial".**

4. **Não se pode presumir que todas as vezes que a legislação tributária mencione o estabelecimento industrial estaria a mencionar implicitamente também os estabelecimentos equiparados a industrial, sob pena de se tornar o sistema tributário, no que diz respeito ao IPI, imprevisível e inadministrável, mormente diante da função extrafiscal do tributo que exige intervenções calculadas e pontuais nos custos incorridos em cada etapa da cadeia econômica.**

5. **Nessa linha, da legislação tributária pode-se colher diversos exemplos onde a suspensão, isenção ou crédito presumido do IPI são concedidos expressamente e pontualmente aos estabelecimentos equiparados a industriais: art. 11, do Decreto-Lei n. 400/68; art. 15, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.455/76; art. 56, §§ 1º e 2º, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001; art. 17, §§ 2º e 5º, da Medida Provisória n. 2.189-49/2001.**

6. **Desta forma, tanto o art. 5º, da Lei n. 9.826/99, quanto o art. 29, da Lei n.º 10.637/2002, são claros ao apontar como beneficiário da suspensão do mencionado imposto apenas o estabelecimento industrial, sem estender ao equiparado, de modo que o art. 23, da Instrução Normativa da SRF n.º 296/2003 não limitou o pretendido direito, mas apenas explicitou aquilo que a lei e o sistema já haviam determinado.**(grifou-se)

A IN/SRF n.º 296/2003 foi revogada pela IN/SRF n.º 948/2009, mas nela também se “explicita o que a lei e o sistema já haviam determinado”:

Art. 27. O disposto nesta Instrução Normativa **não se aplica:**

(...)

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

Por fim, vejamos as argumentações trazidas no Acórdão paradigma utilizado pelo contribuinte para a demonstração da divergência:

2.2.4. A vista d’olhos, a conclusão da fiscalização é irrefutável. O caput do artigo 29 acima deixa claro que as mercadorias nele citadas “*sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto*”. Entretanto, ao observarmos o inciso I do § 1º da norma em análise notamos que a mesma apresenta a figura dos “estabelecimentos industriais fabricantes”, a indicar que o caput do artigo 29 diz menos do que aparenta. Tomando por base o princípio hermenêutico de que a Lei não contém palavras inúteis, a qualificação do estabelecimento industrial de fabricante nos parágrafos do artigo 29, está a indicar que o caput da mesma norma contém dentro do conceito de estabelecimentos industriais os fabricantes e aqueles que não o são, logo, os equiparados ao industrial.

2.2.4.1. Em reforço, o § 5º do artigo 29 concede a possibilidade de o estabelecimento industrial (de novo qualificado de) fabricante, sem embargo da suspensão, manter os

créditos das vendas de MP, PI e ME. Se o caput do artigo 29 permite a suspensão das vendas de MP, PI e ME apenas do estabelecimento industrial, por qual motivo o § 5º permite o crédito apenas ao estabelecimento industrial fabricante? Ora, se correto que estabelecimento industrial significa apenas a indústria a referência à fabricação do § 5º seria absolutamente despicienda. (grifou-se)

O caput do art. 29 efetivamente se refere a “estabelecimento industrial”, ao passo que o Inciso I do § 1º e o § 5º trata de “estabelecimento industrial (is) fabricante (s)” e não se quer aqui afastar o princípio hermenêutico de que a Lei não contém palavras inúteis. Discorda-se é da utilidade do termo “fabricante”.

A suspensão, como bem pontuado no paradigma em outra argumentação, não foi introduzida pela Medida Provisória n.º 66/2002 (art. 31) para beneficiar os fornecedores dos insumos, mas sim os adquirentes, como está claro na Exposição de Motivos:

20. O **art. 31** institui a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, **visando evitar a acumulação de créditos**, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos. Registre-se, por oportuno, que essa suspensão é estendida às empresas preponderantemente exportadoras, nos termos e condições que serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, com vista a apoiar a atividade exportadora nacional.

O adquirente de insumos com suspensão, pela lógica, nunca teria créditos, mas, considerando que há hipótese, por exemplo, de creditamento “ficto” (como se devido fosse) na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus (origem de intermináveis discussões), a não especificação, de forma clara, de qual estabelecimento industrial pode manter os créditos poderia levar a que fossem levantados questionamentos a respeito.

Conclui-se, portanto, nos termos do decidido pelo STJ, que o art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 “é claro ao apontar como beneficiário da suspensão do mencionado imposto apenas o estabelecimento industrial, sem estender ao equiparado”.

CONCLUSÕES

À vista do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nas duas matéria e por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira