



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



**Processo nº** 10865.000243/2011-92  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.022 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de outubro de 2021  
**Recorrente** RELIPEL EMBALAGENS FLEXÍVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2008

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

Podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos arrolados no art. 29 da Lei no 10.637, de 2002.

Apenas a declaração expressa do estabelecimento adquirente ao estabelecimento vendedor de que cumpre os requisitos para a fruição da suspensão do IPI, fazendo-se necessária a comprovação do efetivo atendimento aos requisitos, conforme previsto nos arts. 17 e seguintes da Instrução Normativa SRF nº 296, de 2003, com as alterações da IN SRF nº 342, de 2003, em vigor à época dos fatos em discussão.

No caso, o contribuinte não teve êxito em comprovar documentalmente que os adquirentes de seus produtos haviam se habilitado para usufruir da suspensão, tampouco apresentou declarações idôneas de tais clientes, descumprindo as formalidades exigidas para fruição do incentivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-006.600**, de 18/06/2019,, cuja ementa se transcreve a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2008*

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

*Podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos arrolados no art. 29 da Lei no 10.637, de 2002, desde que atendidas as obrigações acessórias previstas na legislação de regência. No caso, o contribuinte não teve êxito em comprovar documentalmente que os adquirentes de seus produtos haviam se habilitado para usufruir da suspensão, tampouco apresentou declarações idôneas de tais clientes, descumprindo as formalidades exigidas para fruição do incentivo.*

*Assim decidiu o colegiado:*

*Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para manter o lançamento em relação a:*

*(a.1) declarações não apresentadas, (a.2) ou declarações que se referem a produto distinto daquele saído com suspensão, e (a.3) declarações com data posterior à da fruição da suspensão, havendo ou não reconhecimento de firma; e (b) por voto de qualidade, para manter o lançamento em relação a eventuais declarações apresentadas até a data da fruição da suspensão, inclusive, quer tenham sido autenticadas ou não, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Fernanda Vieira Kotzias.*

Intimada Procuradoria da Fazenda Nacional, não apresentou Recurso Especial  
Intimado o Contribuinte interpôs tempestivamente Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto as seguinte matérias:

**1 – Bis in idem e artigo 156 do CTN**

**2 – Requisitos para suspensão de IPI – Lei 10.637/2002, art. 29, §7º**

O Recurso Especial da Contribuinte não foi admitido, conforme despacho de fls. 512 a 517.

Intimado, o Contribuinte apresentou Agravo, este foi acolhido para dar seguimento ao Recurso Especial, somente com relação à matéria “**Requisitos para suspensão de IPI – Lei 10.637/2002, art. 29, §7º**”, conforme despacho de fls 547 a 554

A Fazenda Nacional, intimada, apresentou contrarrazões requerendo que o Recurso Especial interposto pelo contribuinte não seja conhecido e caso não seja este o entendimento do E. Colegiado, no mérito, requer seja negado provimento ao citado recurso.

É o relatório em síntese.

**Voto Vencido**

Conselheira Erika Costa Camargos Autran, Relatora.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 547 a 554.

### **Do Mérito**

A divergência suscitada pelo Contribuinte, diz respeito à suficiência da apresentação das declarações previstas no artigo 17 da IN SRF n.º 296/2003 para usufruir da suspensão prevista no artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002.

Consoante referido art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, regulamentado pela IN SRF n.º 296/2003, posteriormente substituída pela IN SRF n.º 948/2009, é permitida a saída com suspensão do IPI para mercadorias a serem utilizadas na fabricação de determinados produtos classificados em posições da TIPI especificadas na própria lei.

*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 Ex01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003).*

(...)

*§ 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. (grifei)***

Entendo que deve ser considerado como documento válido e suficiente a declaração apresentada pelos adquirentes de que estavam aptos à fruição do benefício da suspensão do IPI, não se podendo exigir do estabelecimento industrial vendedor uma obrigação adicional, acessória ou instrumental não prevista em lei, que é de conhecer/investigar as operações do seu cliente adquirente.

Deve-se considerar as declarações apresentadas até a data da fruição, mesmo que as mesmas não tiveram o reconhecimento de firma (autenticação) da assinatura dos adquirentes. Não há qualquer exigência neste sentido perante a legislação tributária, bastando a apresentação da declaração assinada pelo adquirente, através da qual o mesmo se responsabiliza pelo conteúdo descrito na mesma, de que atende todas as condições para a suspensão do IPI.

Verifica-se que o artigo 29 dispõe que as empresas adquirentes deverão “declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos”.

**Assim, a declaração expressa do estabelecimento adquirente ao estabelecimento vendedor de que cumpre os requisitos para a fruição da suspensão do IPI esgota o dever de diligência do vendedor.**

**De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 948/2009, é o adquirente que tem que fornecer essa declaração ao vendedor**

***Instrução Normativa RFB nº 948/2009***

***Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI 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 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).*

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

*Uma vez que houve o fornecimento desta declaração, que atende os requisitos legais acima citados, não se pode exigir do estabelecimento industrial vendedor uma obrigação adicional, acessória ou instrumental não prevista em lei, qual seja de conhecer as operações do seu cliente adquirente. Verifica-se que as fls 421, estão juntada algumas declarações destes adquirentes.*

Vale ainda ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, nos autos do Recurso Especial n.º 1.528.524 – PE, da Relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou posicionamento que se amolda perfeitamente ao presente caso, senão vejamos:

(...)

*6. O inciso II do § 7º do art. 29 da Lei n.º 10.637/02 incumbiu as empresas adquirentes da obrigação de declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.*

*7. No regime de suspensão do IPI, nem a lei de regência, nem a legislação complementar tributária delegaram ao vendedor a incumbência de verificar a veracidade da declaração prestada pelo adquirente, de forma que não pode a autoridade fiscal responsabilizar o vendedor por não ter adotado cautelas para conferir se o estabelecimento adquirente atendia ou não aos requisitos para o gozo do benefício. É que não cabe a atribuição de outros encargos à empresa vendedora, se não há normativa expressa nesse sentido. Com efeito, as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária (art. 113, § 3º, CTN), não podendo o Fisco exigir outras prestações que ache necessárias se não há amparo na legislação tributária (leis, tratados ou convenções internacionais, decretos e normas complementares - art. 96 do CTN).*

*8. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé (art. 422 do Código Civil), de forma que a celebração de negócio jurídico pressupõe a confiança no comportamento legítimo das partes, de modo que se uma delas se conduz de forma indevida ou ilegal, quebrando a confiança que lhe foi depositada, a parte que atuou segundo o princípio da boa-fé objetiva não pode ser penalizada pelo comportamento antijurídico da outra, sob pena de subverter a própria atividade comercial e, em última análise, o vetusto conceito de justiça segundo o qual se deve dar a cada um o que lhe é devido, inclusive em relação à distribuição equânime dos ônus que devem ser imputados a cada parte.*

(...)

*(REsp n.º 1.528.524 – PE, Min. Mauro Campbell Marques, DJ 18/08/2015)*

Assim, entendo ser suficiente a declaração prestada pelo adquirente, o que atende o artigo 29 da Lei 10.637/2002, sem mais exigências acerca da efetiva comprovação das declarações contidas no instrumento ou mesmo qualquer outra formalidade a este instrumento, como no caso a autenticação referida no Acórdão recorrido.

Assim, de acordo com os fatos acima, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto a seguinte matéria apresentada no Recurso Especial interposto pela Contribuinte, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto aos **“Requisitos para suspensão de IPI – Lei nº 10.637/2002, art. 29, §7º”**, conforme passarei a explicar.

O contribuinte defende que a obrigação do vendedor se limita à exigência de que o adquirente apresente declaração informando que atende aos requisitos legais para fruição da suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, sendo desnecessária a exigência de prova de habilitação perante a RFB.

Pois bem. A saída com suspensão do IPI (benefício fiscal), refere-se a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com destino a estabelecimento industrial que se dediquem à elaboração de produtos constantes de alguns capítulos da TIPI. Portanto, o requisito legal para usufruir do benefício fiscal é que a empresa destinatária seja uma indústria. No presente caso a empresa vendedora (sujeito passivo) é fabricante de embalagens e deu saída com suspensão do IPI, satisfazendo-se somente com declaração escrita dos adquirentes do produtos de que cumpriam o requisito legal.

No entanto entendo que não basta uma simples declaração do adquirente, para dar saída a mercadorias com suspensão do imposto (IPI). É necessário comprovar a adequação do fornecimento às condições legais e de controle da RFB, como veremos a seguir.

Primeiramente, assim dispõe o referido art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002:

**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 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.

(...).

§ 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.** (Grifei)

A Instrução Normativa SRF nº 296, de 2003, com as alterações da IN SRF nº 342, de 2003 (em vigor à época, posteriormente substituída pela IN SRF nº 948/2009) veio a regulamentar a matéria em seu artigo 17 e seguintes:

**Art. 17.** Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME **destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de**

**produtos** classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

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

§ (...).

§3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.

**Art. 22. Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos ou importados com suspensão do IPI distinta da prevista na legislação aplicável, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente ou importador dar-se-á com incidência do imposto.” (Grifei)**

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

I- às pessoas jurídicas optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); (Grifei)

Verifica-se nos autos que, antes de ser analisado o Recurso Voluntário, o CARF entendeu pela necessidade de converter o julgamento em Diligência, a fim de se verificar se os clientes informados pela Contribuinte haviam se habilitado perante a RFB para adquirir os produtos produzidos pela Recorrente com a suspensão do imposto.

Isso ocorreu também, em função do entendimento trilhado pela DRJ, ao informar na decisão que “ *quanto às demais declarações apresentadas pela impugnante, não é possível concluir que tenham sido efetivamente emitidas em data anterior às saídas que foram glosadas. A propósito, muitas das declarações apresentadas referem-se a casos em que a fiscalização apontou a falta desse documento, sendo que as declarações ora apresentadas são posteriores às operações que deveriam amparar (...)*”.

Todavia, além da conclusão acima, o Relatório da Diligência afirma que, após circularização às demais unidades da RFB, que **nenhum dos adquirentes citados na Impugnação e no Recurso Voluntário possuem a habilitação** a que alude o artigo 17, da IN SRF nº 296, de 2003, como bem asseverado pelo Acórdão recorrido.

Neste caso, foi decisivo o questionamento se as vendas realmente estavam sendo efetuadas para **estabelecimento industrial habilitados** pela RFB para adquirir os produtos com a suspensão do IPI. Tais procedimentos são cautelas necessárias a quem pretende usufruir de benefício fiscal. Portanto, é óbvio que se o industrial receber declarações de empresas que, notoriamente, não são do tipo industrial ou não habilitadas pela Administração Tributária, deve recusá-las e dar saída de seus produtos sem a suspensão do IPI.

Confira-se como restou assentado pela decisão da DRJ (fls. 357 e 360):

“(…) Inicialmente, cabe esclarecer que não houve cômputo de valores em duplicidade nos demonstrativos de fls. 50 e 58, como alegado. O Demonstrativo de fls. 47 a 51 (50 a 54 no processo digitalizado) **consolida todas as notas fiscais não aceitas por tratar-se de saídas para optantes do SIMPLES**”.

“(…) Analisando referidos documentos **considero possível** acolher as declarações emitidas pelas empresas Industria de Polpas de Conservas Val Ltda. (fl. 147) e R.N. Produtos Alimentícios Ltda. (fl. 152), ambas apontadas como “sem declaração” no demonstrativo antes mencionado, uma vez que a data em que foi reconhecida a

assinatura de seus emitentes, em tabelionato, é concomitante com a data em que teriam sido emitidas, e anterior à própria emissão das notas fiscais a que se referem, o que resulta na exclusão do valor de R\$ 15.800,36.

Quanto às demais declarações apresentadas pela impugnante, **não é possível concluir que tenham sido efetivamente emitidas em data anterior às saídas que foram glosadas**. A propósito, muitas das declarações apresentadas referem-se a casos em que a fiscalização apontou a falta desse documento, **sendo que as declarações ora apresentadas são posteriores às operações que deveriam amparar** (por exemplo, empresas Naturitos Ind.de Salgados Ltda., Café Tres Marcos Ind. Com. Ltda., Guaçu Alimentos LTDA, Beneduzzi & Cia Ltda.). Quanto à declaração emitida pela empresa Limiar Ind. E Com. De Alimentos Ltda observa-se que faz menção a aquisições de bombonas, quando a nota fiscal glosada decorre de venda de filme de polipropileno. Por fim, as declarações prestadas pela empresa Cipa Indl. De Prods. Alimentares Ltda. e Cipa Nordeste Indl. Prod. Alimentares Ltda. (fls. 142 a 147) não se prestam, de forma alguma para legitimar a suspensão, **pois são retroativas**, o que não tem amparo na legislação antes citada”. (Grifei)

Cabe observar que a Contribuinte não impugna no seu Recurso Voluntário, nem apresenta novos fatos para desconstituir tal afirmação da DRJ.

O disposto no inciso I do art. 23 da IN SRF nº 296, de 2003, veda a aplicação da suspensão do IPI, nos casos previstos, às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem. E, como se vê, no caso específico, restou comprovado que as empresas que prestaram as declarações exigidos pela legislação não estavam habilitadas perante a RFB, tal como exigido no art. 17 da IN SRF 296, de 2003, assim, inexistindo nos autos provas de que os adquirentes dos produtos comercializados pela interessada atendessem, à época dos períodos de apuração autuados, às exigências contidas na legislação citada, não há possibilidade de concordar com as alegações do Contribuinte.

Assim, como a única possibilidade de reforma do lançamento estava atrelada a tal comprovação, que restou infrutífera, conforme relato da Diligência efetuada pelo Fisco – e não contestada pela Contribuinte - é de se concluir que as conclusões assentadas pelo Acórdão recorrido encontram-se escorreitas, não havendo reparos a ser feito.

Assim, de acordo com os fatos acima, **nego provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos