



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10970.720014/2017-86  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.003 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2020  
**Recorrente** INPA IND DE EMBALAGENS SANTANA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário por meio do qual a Recorrente defende o seu entendimento no sentido de que o estabelecimento equiparado ao industrial “para todos os

efeitos” também faça jus ao benefício de suspensão de IPI de que trata o artigo 29 da Lei 10.637/02.

Por retratar com fidelidade o até então ocorrido nos autos, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do caso.

#### Relatório

Em julgamento o auto de infração de fls.2/8, que exige da Contribuinte o montante de R\$ 10.288.573,77 a título de imposto, R\$ 7.716.430,28 a título de multa proporcional e R\$ 4.955.967,46 de juros de mora.

A motivação fática do lançamento deu-se pelas razões seguintes (TVF fls.10/38):

*Após análise dos elementos colhidos no procedimento fiscal, inclusive os elementos e esclarecimentos apresentados pelo fiscalizado, foi identificada irregularidade tributária consistente em uso indevido da suspensão de IPI prevista no artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, com o conseqüente não recolhimento do imposto.*

...

#### UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SUSPENSÃO DE IPI PREVISTA NO ART. 29 DA LEI N.º 10.637/2002 POR ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL

*... o estabelecimento fiscalizado caracteriza-se como equiparado a industrial, pois não efetua operações de industrialização, apenas comercializa produtos fabricados por outros estabelecimentos da mesma empresa.*

*Ora, como visto no caput do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, a suspensão de IPI somente pode ocorrer nas saídas de estabelecimentos industriais, o que deflui cristalinamente da expressão: "As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem ... sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto." (grifo nosso)*

*Então, ao agir no arrepio da lei, o fiscalizado utilizou indevidamente o instituto da suspensão do IPI na totalidade das notas fiscais listadas no Anexo B ao TUPF, sujeitando-se, mediante o presente procedimento fiscal, ao lançamento de ofício para exigir o IPI que deixou de ser lançado nas referidas notas fiscais. Além de defluir do texto legal, a vedação de uso da suspensão pelos estabelecimentos equiparados a industriais é expressamente indicada na Instrução Normativa RFB n.º 948, de 15 de junho de 2009, que regulamenta e normatiza a suspensão prevista no artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, nos seguintes termos:*

*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.*

...

*Assim, em face do uso indevido da suspensão de IPI por estabelecimento que não se caracteriza como industrial, mas como equiparado a industrial, e considerando que devido à sua condição de equiparado a industrial o fiscalizado era obrigado a lançar o IPI em suas notas fiscais de saída e não o fez, torna-se necessário o lançamento de ofício (auto de infração) para exigência dos valores de IPI que deveriam ter sido destacados nas notas fiscais...*

...

*No atendimento ao Termo de Prorrogação Parcial de Prazo, o fiscalizado apresentou Declarações de Ingresso, obtidas no Portal de Serviços da Suframa, referente às seguintes 11 notas fiscais...*

*Em que pese no campo "observações" de tais notas fiscais ter constado apenas o artigo 29 da Lei 10.637/2002 como motivo para suspensão de IPI, entende-se aqui que deve ser acatada a suspensão/isenção de IPI com base nos dispositivos aplicáveis às remessas para a Zona Franca e Amazônia Ocidental (arts. 81, III; 84; 95, I e 96, do RIPI/2010), pois restou comprovado, mediante a Declaração de Ingresso, que houve a regular internação das mercadorias.*

*Note-se que em relação à nota fiscal n.º 19.225, emitida em 18/05/2012, destinatário Jamary Ind. e Com. de Saneantes Ltda., o fiscalizado apresentou consulta efetuada no Portal de Serviços da Suframa, mas não houve Declaração de Ingresso, apenas a informação "NF – AGUARDANDO DADOS DE CARGA". Portanto, para tal nota fiscal não há que se falar em aproveitamento da suspensão de IPI com base no ingresso na área da Suframa, pois não se certificou a internação.*

...

**UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SUSPENSÃO DE IPI PREVISTA NO ART. 29 DA LEI N.º 10.637/2002 - FALTA DA DECLARAÇÃO EXPRESSA PREVISTA NO § 7o, INCISO II**

*Conforme decorre literalmente do dispositivo abaixo, a utilização da suspensão de IPI concedida pelo artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002 depende da apresentação, pelo adquirente, de declaração expressa ao vendedor:*

*Art. 29 § 75 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.*

*O mesmo consta no art. 21, § 1o, da Instrução Normativa RFB n.º 948/2009, que normatiza e regulamenta a suspensão de IPI em tela...*

*Conforme o acima citado art. 42 do RIPI/2010, se desatendido requisito da suspensão, o imposto se torna exigível como se a suspensão não existisse.*

*Note-se que se por um lado o adquirente tem a obrigação de apresentar a declaração expressa, por outro lado o vendedor somente pode utilizar a suspensão caso tenha em mãos a citada declaração. Por consequência, não tendo em mãos a declaração, é vedado ao vendedor aplicar a suspensão de IPI, ou seja, caso o vendedor utilize a suspensão sem possuir a citada declaração incide em descumprimento de requisito legal, atraindo a incidência do artigo 42 do RIPI/2010 ("o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse").*

...

*...em relação a 27 clientes (sendo 13 da lista "SUFRAMA" e 14 da lista "SOLICITAMOS AO CLIENTE") permaneceu a não apresentação das cópias das declarações, implicando em falta de comprovação do cumprimento do*

*requisito previsto no § 7º, inciso II, do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 e caracterizam...do uso indevido da suspensão de IPI. Assim, considerando que em relação às notas fiscais emitidas para clientes que não apresentaram declarações expressas o fiscalizado era obrigado a lançar o IPI e não o fez, torna-se necessário o lançamento de ofício (auto de infração) para exigência dos valores de IPI que deveriam ter sido destacados em tais notas fiscais, que são listadas no Anexo 3 deste Termo, inclusive com a apuração do valor do imposto que deixou de ser lançado. Todas as notas fiscais constantes no Anexo 3 estão contidas no Anexo 1 (e com informações adicionais no Anexo 2), não tendo sido consideradas na apuração deste subitem, portanto, as notas fiscais para as quais foram apresentadas Declarações de Ingresso Suframa.*

...

*Importa ainda esclarecer que a mera observação "SUFRAMA", que constou na planilha do fiscalizado, não tem o condão de validar a suspensão de IPI, pois não configura comprovação de que tenham sido cumpridos os extensos requisitos para o benefício fiscal de suspensão/isenção em determinadas saídas para a Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental.*

*Conforme já exposto no subitem 4.1, somente se pode admitir a suspensão no caso das notas fiscais para as quais foi apresentada a Declaração de Ingresso Suframa. Para as demais notas fiscais com observação "SUFRAMA", em pese seus destinatários serem domiciliados no Estado de Rondônia, tem-se que e nenhum campo das notas fiscais eletrônicas consta qualquer menção a suspensão ou isenção de IPI ou ICMS com fundamento nos dispositivos que regulam a remessa com incentivos para a região genericamente chamada de SUFRAMA. A única menção constante no campo "observações" das notas fiscais é "SAÍDA C SUSPENSÃO DE IPI CONF ART 29 LEI 10637 02", conforme pode ser visto no Anexo B do TIPF e está ilustrado no processo na amostragem de notas fiscais eletrônicas.*

**UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SUSPENSÃO DE IPI PREVISTA NO ART. 29 DA LEI N.º 10.637/2002 - SAÍDAS PARA PESSOAS FÍSICAS PRODUTORES RURAIS**

*Conforme defluiu do disposto no artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, a suspensão de IPI nele concedida somente pode ocorrer nas saídas para empresas, o que fica claro em seu § 7º :*

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

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

*- declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, (grifo nosso)*

*Portanto, é vedado o uso da suspensão em tela quando a saída se der para pessoas físicas, que obviamente não se caracterizam como empresas.*

*Na análise das notas fiscais listadas no Anexo B ao TIPF, verificou-se que o fiscalizado promoveu saídas para pessoas físicas produtoras rurais sem destaque de IPI, aplicando indevidamente a suspensão de IPI em tela, pois as saídas para pessoas físicas não se beneficiam da suspensão prevista no art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, conforme acima fundamentado.*

...

*Importante esclarecer que o fato de alguns dos destinatários serem detentores de CNPJ não descaracteriza sua condição de produtor rural pessoa física. E que no Estado de São Paulo o fisco estadual exige inscrição no CNPJ para os produtores rurais.*

Inconformada, assim se insurgiu a Defendente: ...com a única finalidade de atender ao Regime Especial n.º 16000152187.39 concedido pelo Estado de Minas Gerais, a Impugnante criou o estabelecimento autuado (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86), por sinal autorizado pela própria Receita Federal.

Nesse contexto, a Impugnante junta aos autos o parecer expedido em 25.11.2009 nos autos do Regime Especial/PTA n.º 16.000152187-39 (doc. 08) que reconheceu a existência dessa estrutura (que, na prática, representa apenas um estabelecimento industrial) e consolidou as novas regras previstas no Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções. Ressalte-se que o Regime Especial/PTA n.º 16.000152187-39 continua vigente até os dias atuais (doc. 09).

É exclusivamente nesse local que há a industrialização (CNPJ n.º 23.524.952/0007-03) com a imediata saída (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86) dos produtos para seus clientes. Assim, não há qualquer anterior saída de produtos que prejudique a utilização do benefício dado pelo artigo 29 da Lei 10.637/02.

É importante notar (e para isso a Impugnante repetirá quantas vezes for necessário) que os dois CNPJs acima apontados ocupam exatamente o mesmo endereço (qual seja, Rodovia BR-50, KM 168, Uberaba, MG), o que faz com que se proteste, desde já, por uma visita das autoridades ao local dessa planta industrial.

Não se pode admitir que a exagerada exigência consubstanciada no presente Auto de Infração passe por cima dos aspectos materiais, ou seja, da maneira como a empresa efetivamente opera. Deve haver, portanto, busca pela verdade material. Note que a própria d. Fiscalização verificou este fato, conforme consta na fl. 23 do Termo de Verificação Fiscal. Apesar de ter constatado que a criação do estabelecimento distribuidor ocorreu tão somente para cumprir a legislação estadual mineira de ICMS, a d. Fiscalização se recusou a buscar a verdade material.

Por outro lado, para fins de análise do fato gerador do IPI é preciso analisar a verdade material, princípio intrínseco do processo administrativo. E no caso analisado, como demonstrado no curso da fiscalização, não há centro de distribuição físico e distinto 3'3 da localidade onde ocorre a industrialização.

Não existe espaço de armazenamento físico das mercadorias, como em um centro de distribuição convencional. Assim, as saídas, em verdade, se dão logo após a industrialização e a partir do ESTABELECIMENTO ÚNICO (a filial industrial da empresa na cidade de Uberaba).

Nesse sentido, é clara a UNICIDADE do estabelecimento. Os CNPJs podem sugerir a existência de dois estabelecimentos autônomos, mas na prática isso foi feito com o propósito exclusivo de atender a uma exigência do Estado de Minas Gerais. Assim, é impossível que se vire as costas para o que se passa no estabelecimento de Uberaba: nesse único local se dá a industrialização e, imediatamente após, o embarque em caminhões para distribuição aos clientes, ou seja, a saída das mercadorias, fato gerador do IPI. Vale ressaltar que as relações regidas pelo Direito Tributário devem ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos. Trata-se da aplicação do princípio da verdade real, que deverá ser observado pelos julgadores quando da análise dos fatos que compõem a lide tributária. O que deve ser analisado no presente caso para se decidir se há o direito à suspensão prevista no artigo 29 da Lei n.º 10.637/02 não

*é apenas a emissão da Nota Fiscal através do CNPJ referente ao estabelecimento distribuidor, ressalte-se, criado apenas para cumprir as formalidades exigidas pela legislação do ICMS em Minas Gerais, mas também e principalmente os fatos evidenciados sobre a operação de venda das embalagens aos destinatários elencados na norma legal que prevê o benefício.*

*A fiscalização tira conclusões dissociadas da verdade material. No presente caso, não houve saída de um estabelecimento industrial para um "equiparado a industrial". Só houve saída do estabelecimento industrial e, assim, o benefício inquestionavelmente se aplica.*

*Nesse contexto, é bom lembrar que a ideia por trás de referido artigo é justamente desonerar as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem por empresas fabricantes de determinados produtos.*

*Ao contrário do que foi alegado pela d. Fiscalização, o objetivo da isenção instituída pelo artigo 29 da Lei n.º 10.637/02 não é apenas evitar a acumulação de crédito de IPI.*

*Não há qualquer equívoco na leitura do contribuinte ou utilização de pressuposto incorreto, como quer fazer crer a d. Fiscalização. A situação que baseia a autuação é muito clara: SAÍRAM DE UM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OS MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA AS INDÚSTRIAS ELCADADAS NO ART. 29 DA LEI N.º 10.637/02. Portanto, a incidência do IP Do direito dos estabelecimentos equiparados à industriais ao benefício de suspensão do IPI do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002*

*Do direito dos estabelecimentos equiparados à industriais ao benefício de suspensão do IPI do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002*

*I no fornecimento aqui analisado vai absolutamente na contramão do propósito almejado pela lei.*

*E mais, a exigência ignora por completo o fato de que não houve qualquer dano ao Erário, na medida em que os clientes da empresa NÃO tomaram o crédito do IPI correspondente a esse fornecimento.*

*Considerando a situação fática declinada, a saída das mercadorias e, portanto, o fato gerador do IPI ocorrendo efetivamente por conta da saída de estabelecimento da filial industrial da empresa, localizado em Uberaba, há o preenchimento de todos os requisitos da hipótese legal do benefício.*

*Assim, ocorrendo a saída de estabelecimento industrial, afasta-se o disposto no art. 27, inciso II, da IN RFB 948/2009.*

#### *Das Declarações*

*Mais uma vez a d. Fiscalização pretende exigir conduta da Impugnante que não consta na Lei n.º 10.637/2002. Note que nem mesmo a Instrução Normativa RFB n.º 948/2009 exige que a empresa vendedora mantenha em seus arquivos das declarações da empresa adquirente.*

*Assim, a suposta deficiência apontada, em realidade, nada mais representa do que uma inaceitável transferência, ao particular, de incumbência atribuída pela lei às autoridades, a quem cabe observância irrestrita ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.*

*Assim, cabia à d. Fiscalização verificar junto às empresas adquirentes o cumprimento deste requisito e não impor uma conduta não prevista em lei (ou ato normativo) para dessarroadada à empresa vendedora.*

*De toda forma, apenas com o intuito de evitar que seja a empresa acusada de não colaborar com a fiscalização, a Impugnante requer a juntada da anexa declaração da empresa HIPOLABOR FARMACÊUTICA LTDA. (doc. 12).*

*- Notas Fiscais listadas com a observação SUFRAMA*

*A Impugnante esclarece que estas notas fiscais listadas pela d. Fiscalização são referentes à remessa de embalagens e papéis para a Zona Franca de Manaus.*

*Assim, em que pese constar nas referidas notas que o motivo da suspensão do IPI era a isenção prevista no artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, aplica-se neste caso a isenção prevista nos artigos 81, inciso III e 95, inciso I do Regulamento do IPI/2010. Portanto, a Impugnante requer a juntada das Declarações de Ingresso das mercadorias referentes a estas Notas Fiscais...*

*- Das saídas para pessoas físicas produtores rurais*

*a leitura conjunta do caput do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002 e da definição de estabelecimento prevista no artigo 609 do Regulamento do IPI revela que a isenção se aplica **também aos produtores rurais pessoas físicas**. Isto porque estes produtores (i) se dedicam à produção de produtos determinados no artigo 29 mencionado acima e (ii) têm o estabelecimento no próprio CNPJ, cumprindo os requisitos no artigo 609 do Regulamento do IPI.*

*- Das saídas para empresas optantes pelo Simples Nacional*

*em atenção ao princípio da **legalidade (tão violado nesta autuação)**, as leis devem prevalecer sobre as instruções normativas em caso de conflito. Como está claro no presente caso, a disposição da Instrução Normativa RFB n.º 948/2009 é inovadora e diverge do texto legal.*

Diante de novos documentos trazidos na impugnação, decidiu-se baixar o processo em diligência para análise crítica da Autoridade Autuante. O relatório decorrente da diligência encontra-se às fls.1157/1159.

É como relato.

Ao analisar o caso a DRJ deu provimento parcial à Impugnação para reduzir o valor do auto de infração, todavia em valor inferior à alçada do Recurso de Ofício.

Quando da análise da Impugnação foi lavrada a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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 n.º 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.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 1186 no qual suscita preliminares de nulidade, bem como reitera os argumentos apresentados na Impugnação ao Auto de Infração.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### 1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

### 2. Preliminares.

A Recorrente sustenta que a decisão atacada é nula em razão de vício de motivação em alegada mácula ao artigo 31 do Dec. 70.235/72, que também não teria tratado do assunto da unidade física dos estabelecimentos.

Em relação à nulidade por alegado vício de fundamentação, deve ser uma mácula suficiente a dificultar sobremaneira o direito à elaboração de uma defesa técnica.

Todavia, não aponta quais teria sido o prejuízo, eis que a Recorrente foi capaz de discorrer sobre todos os itens, tendo tal discussão chegado a este Colegiado de forma suficientemente fundamentada e motivada. Diante da ausência de prejuízo, não é de se declarar qualquer nulidade, devendo prevalecer a máxima segundo a qual não há nulidade sem prejuízo.

Ademais, com a leitura da referida descrição das irregularidades à Recorrente foi possível realizar defesa técnica abrangendo todos os pontos suscitados, demonstrando que não houve prejuízo, requisito para a eventual declaração de nulidade segundo a máxima de que não há nulidade sem dano.

Isto porque em se tratando-se de processo administrativo fiscal, normatizado pelo Decreto n. 70.235/1972, vigora a seguinte regra:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

A norma ora invocada está em consonância com a máxima segundo a qual não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*), o que em outras palavras condiciona a declaração de nulidade dos atos administrativos à demonstração de efetivo prejuízo. Em outras palavras, a comprovação de prejuízo é condição necessária à declaração de nulidade.

Tal inteligência é válida em todo o ordenamento jurídico pátrio, como se pode aferir pela leitura do recente aresto de lavra do Supremo Tribunal Federal, na relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso.

ARE 1076820 SP - SÃO PAULO 0000026-21.2015.6.26.0137

5. Inexistência de ofensa ao princípio da identidade física do juiz, tampouco prejuízo à Agravante, sendo certo que no sistema de nulidade vigora o princípio *pas de nullité sans grief*, o qual dispõe que somente se proclama a nulidade de um ato processual quando houver efetivo prejuízo à parte devidamente demonstrado. Todavia, não ficou evidenciado nos autos qualquer prejuízo à parte ou à marcha processual.

Por este motivo, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Diante dos termos com que foi redigido Acórdão admite-se que não houve qualquer irregularidade na sua redação, especialmente que fosse capaz de gerar nulidade no mesmo, tanto em razão de inexistir qualquer vício como em razão da ausência de qualquer alegação de prejuízo na defesa, o que pode ser aferido pela forma minuciosa com que foi redigido o Recurso Voluntário.

Em relação à alegada ausência de análise do assunto da unidade dos estabelecimentos, a DRJ tratou delas em seu Acórdão ora atacado, entendendo que as características físicas dos estabelecimentos são irrelevantes, defendendo a prevalência do CNPJ sobre as instalações físicas, razão pela qual não há nulidade por ausência de análise de questão.

Por estas razões, afasto as matérias preliminares que foram arguidas.

### 3. Mérito.

A controvérsia gira em torno de uma questão jurídica e outra fática.

A questão fática reside no fato de que a Recorrente afirma que o registro de um centro de distribuição, de sua titularidade, foi um requisito para que pudesse fruir um benefício fiscal criado pelo Estado de Minas Gerais.

Desta forma, afirma que a industrialização ocorre no CNPJ n.º 23.524.952/0007-03 e a saída da mercadoria é realizada pelo CNPJ n.º 23.524.952/0008-86, ambos situados no mesmo local, sem distinções físicas de qualquer natureza.

“É exclusivamente nesse local que há a industrialização (CNPJ n.º 23.524.952/0007-03) com a imediata saída (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86) dos produtos para seus clientes.

**Assim, não há qualquer anterior saída de produtos que prejudique a utilização do benefício dado pelo artigo 29 da Lei 10.637/02.”**

Assim, perante o Estado de Minas Gerais a recorrente sustenta que os produtos são produzidos por uma unidade e distribuída por outra, ou seja, o importante é o CNPJ.

Todavia, perante a União Federal a Recorrente sustenta que os dois estabelecimentos são indistintos, ou seja, “como demonstrado no curso da fiscalização, não há centro de distribuição físico e distinto da localidade onde ocorre a industrialização.”, em outras palavras, é um estabelecimento único, na tese da “unidade do estabelecimento”, ou seja, o importante é o que ocorre fisicamente.

Em outras palavras a Recorrente afirma para fruir do benefício fiscal mineiro defende a prevalência da forma sobre o conteúdo (o que vale é a nota fiscal), ou seja, *a burocracia vence a realidade*, nas suas próprias palavras. Todavia, para fruir do benefício fiscal da União, defende a prevalência do conteúdo sobre a forma (o que vale é o que ocorre) ou, parafraseando a própria Recorrente, pretende que a realidade vença a burocracia.

A questão, todavia, não reside neste embate entre burocracia e realidade, pois neste caso a realidade é aquilo que a Recorrente afirmou haver ocorrido. Tratando-se de duas empresas distintas localizadas no mesmo galpão, e tendo a Recorrente declarado oficialmente que as mercadorias foram vendidas pelo CNPJ nº 23.524.952/0008-86 (estabelecimento equiparado a industrial), não é lícito a ela, agora, afirmar que isto não era verdade, e que as mercadorias eram vendidas pelo próprio estabelecimento industrial.

Não se trata de a “burocracia vencer a realidade” como alegou a Recorrente, mas sim de aplicar as normas jurídicas às situações fáticas declaradas pela própria contribuinte que, depois de declarar que uma situação ocorreu de uma maneira, passa a afirmar que ocorreu de forma diversa. Ainda em relação a esta afirmativa, vale ressaltar que o direito tributário é regido pelo direito civil e pelas normas contábeis, burocráticas que permitem atribuir a mesmos fatos roupagens diversas.

Sendo assim, analisando os fatos e as normas apresentadas, é de constatar que efetivamente a saída das mercadorias se deu pela empresa comercial, como inicialmente alegou a Recorrente.

Partindo-se deste fato, qual seja que as mercadorias foram vendidas por quem a Recorrente afirmou que as vendeu, a questão jurídica é se os estabelecimentos “equiparados a industriais para todos os efeitos” também o são para fruição do benefício de que trata o artigo 29 da Lei 10.637/02, tese defendida pela Recorrente, ou não, segundo a tese defendida pela fiscalização.

Para decidir a presente demanda é necessário analisar algumas premissas:

A primeira delas é a de que o artigo 29 da Lei n. 10.637/2002 garante aos estabelecimentos industriais o direito a que 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), saiam do estabelecimento industrial com suspensão do IPI.

Quanto a isto não há controvérsia.

A segunda premissa é a se o art. 4º, inc. II da Lei nº 4.502/64 (que versa sobre imposto de consumo que incide sobre produtos industrializados), que instituiu o estabelecimento equiparado a industrial, também o equiparou para fins do artigo 29 da Lei n. 10.637/2002 verbis:

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

(...)

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;”

No mesmo sentido é o RIPI.

“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II”

A questão passa por saber se o termo “equiparado a industrial” de que trata a mencionada Lei nº 4.502/64 também se aplica ao artigo 29 da Lei n. 10.637/2002.

Esta discussão é tormentosa e foi objeto de calorosos debates na Câmara Superior de Recursos Fiscais, merecendo destaque o ocorrido no processo nº 10830.000824/200826, que gerou o Acórdão n.º 9303005.434, decidido a favor da tese esposada pela Fazenda Nacional por voto de qualidade, gerando a seguinte ementa:

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não se aplica a suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, nas saídas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, de estabelecimento equiparado a industrial. A lei prevê o benefício fiscal somente aos estabelecimentos industriais. Interpretação literal da Lei por força do que dispõe o art. 111 do CTN.

Efetivamente, quando a lei quer criar um benefício para estabelecimentos industriais e equiparados a industriais o faz expressamente e, por força do artigo 111 do CTN (... Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) suspensão ou exclusão do crédito tributário;) e o enunciado deve ser objeto de interpretação literal, mencionado como exemplo o artigo 43 do RIPI.

Dos Casos de Suspensão Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

- o óleo de menta em bruto, produzido por lavradores, com emprego do produto de sua própria lavoura, quando remetido a estabelecimentos industriais, diretamente ou por intermédio de postos de compra (Decreto-Lei nº400, de 1968, art. 10);

- os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes (Decreto-Lei nº400, de 1968, art. 11);

III- os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou armazéns-gerais, bem como aqueles devolvidos aoremetente (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 11);

Ademais, a Instrução Normativa n. 948 da Receita Federal do Brasil, editada em 15 de junho de 2009 recriou, em seu artigo 21, a suspensão do IPI dos materiais de embalagens destinados a empresas de certos segmentos e, no artigo 27 expressamente afirma que a suspensão não se aplica a estabelecimentos industriais por equiparação.

Efetivamente, tendo a lei Lei nº 4.502/64 equiparado os estabelecimentos “para fins desta lei”, admitir a extensão implicaria interpretação extensiva não autorizada.

Por todo o exposto voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad