



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10976.720012/2019-07
ACÓRDÃO	3201-013.732 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SMURFIT KAPPA DO BRASIL INDUSTRIA DE EMBALAGENS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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, sendo vedada a interpretação extensiva da equiparação de que trata o artigo 4º da Lei 4.504/64.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale e Fabiana Francisco de Miranda, que davam provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis e Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

As razões de fato que levaram ao lançamento foram expostas no TVF:

A Fiscalizada emitiu notas fiscais de saída (vendas) de embalagens diversas com suspensão do IPI com base no artigo 29 da Lei 10.637/2002. ...

A Fiscalizada comercializa embalagens, classificadas no capítulo 48 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), recebidas através de transferência do estabelecimento (CNPJ 23.524.952/0007-03) da empresa localizado em Uberaba.

Cabe observar que as notas de saída foram emitidas com CFOP incorreto uma vez que não se trata de saídas (vendas) de produção do estabelecimento e sim de produtos que foram recebidos por transferência por comercialização. Assim os CFOP das notas de saída devem ser 5102, 6102, etc. Em atendimento ao item 1 do Termo de Intimação 002/2019 a Fiscalizada apresentou a relação dos produtos comercializados (anexo I à resposta) e esclarecimentos sobre o processo de industrialização destes produtos que ocorre no estabelecimento filial 0007 que se localiza no mesmo endereço (anexo II à resposta). Em atendimento ao item 2 do referido Termo apresentou a relação das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que são utilizados no processo produtivo da filial 0007 (anexo III à resposta) que fabrica as embalagens que são transferidas para a Fiscalizada que por sua vez as comercializa com suspensão do IPI, com base no artigo 29 da Lei 10637/2002. Como se verifica nas notas fiscais de entrada e na resposta apresentada, a Fiscalizada recebe da filial 0007 as embalagens por ela fabricadas e tão somente as comercializa, ou seja, não executa operação de industrialização tal como definida pelo artigo 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7212/2010...

...

A questão central é que o artigo 29 permite a saída com suspensão do IPI de estabelecimento industrial de produtos que são utilizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação dos produtos classificados em determinados capítulos da TIPI, ou seja, a suspensão não ocorre na saída daqueles mesmos produtos de estabelecimento equiparado a industrial.

...

Assim, não há que se estender ao estabelecimento equiparado a industrial o benefício da suspensão previsto para o estabelecimento industrial no artigo 29 em comento. O Regulamento do IPI ao definir que estabelecimento industrial é aquele que executa operação de industrialização e ao equiparar um

estabelecimento - que embora não execute operações de industrialização - a industrial, está fazendo claramente distinção entre os dois tipos de estabelecimento e o artigo 29 ao conceder o benefício da suspensão o faz exclusivamente para o estabelecimento industrial.

No anexo II apresentado em atendimento ao item I do TI 002/2019 a Fiscalizada argumenta que o processo industrial ocorre efetivamente na filial 0007 e que a filial 0008, ora Fiscalizada, é um Centro de Distribuição criado especificamente para atender às exigências do governo do Estado de Minas Gerais...

...

Evidentemente não cabe à Fiscalização da Receita Federal análise sobre as decisões gerenciais da Fiscalizada que a levaram a optar por esta ou aquela forma de industrializar e comercializar seus produtos mas tão-somente verificar a correta tributação pelo IPI dos produtos aos quais dá saída. Assim, as saídas de produtos recebidos por transferência para comercialização estão sujeitas à tributação pelo IPI não se aplicando à suspensão prevista no artigo 29 da Lei 10637/2002.

...

Tendo sido então constatada a saída de produtos com suspensão indevida foi elaborada a Tabela 01 - IPI sobre saídas com suspensão indevida - contendo as notas fiscais, data de emissão, descrição dos produtos, classificação fiscal, valor dos produtos, valor tributável, alíquota e o IPI devido.

Nas tabelas 2 e 3 encontram-se as notas fiscais relativas às devoluções de vendas emitidas por terceiros (clientes) e as notas fiscais de emissão própria (Fiscalizada) respectivamente, com indicação do IPI a ser deduzido dos valores apurados na tabela 01.

...

Cumpre observar que em ação fiscal levada a efeito em 2018 foi constatada a mesma infração apurada na presente ação fiscal, tendo sido lavrado auto de infração, consubstanciado no processo administrativo fiscal nº 15504.726735/2018-09 que encontra-se na DRJ/Porto Alegre para apreciação.

A insurgência veio vazada da forma seguinte:

III - DO DIREITO

III. 1 - Do registro de um CNPJ de distribuidor (CNPJ nº 23.524.952/0008-86) Regime Especial da ICMS com o Governo de Minas Gerais

A empresa INPA - Indústria de Embalagens Santana S/A é uma sociedade anônima que possui estabelecimento filial (industrial) na cidade de Uberaba, localizada na Rodovia BR-050, KM 168, Distrito Industrial II, Uberaba, Minas Gerais, CEP 38064-750. Para viabilizar a implantação do estabelecimento filial industrial, destinado à

produção de papel, chapas e caixas de papelão, a Impugnante e o Estado de Minas Gerais firmaram um Protocolo de Intenções em 3.12.2004 (doe. 02).

Através do referido Protocolo de Intenções, a Impugnante se comprometeu a investir e gerar determinado número de empregos nas cidades de Uberaba e Pirapetinga. Em contrapartida, o Estado de Minas Gerais concedeu Regime Especial nº 16.000152187.39 (doe. 03), para autorizar o (i) diferimento do ICMS nas importações de equipamentos descritos no Protocolo e (ü) limitar a carga tributária de ICMS ao percentual de 3,5%.

Posteriormente, em 24.9.2009, foi assinado o Primeiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções de 3.12.2004 (doe. 04). Por meio deste Aditivo ficou determinado que para a fruição do Regime Especial a Impugnante deveria registrar um centro de distribuição de sua titularidade localizado no mesmo município do estabelecimento industrial, tanto em Uberaba quanto em Pirapetinga...

...

Assim, com a única finalidade de atender ao Regime Especial nº 16000152187.39 concedido pelo Estado de Minas Gerais, a Impugnante criou o estabelecimento autuado (CNPJ nº 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 nº 16.000152187-39 (doe. 05) 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 nº 16.000152187-39 continua vigente até os dias atuais (doe. 06).

...

III.2- Da saída efetiva das mercadorias do estabelecimento industrial Como demonstrado acima, o registro do estabelecimento distribuidor ocorreu para cumprimento da legislação referente ao ICMS no Estado de Minas Gerais.

Portanto, tanto o CNPJ autuado quanto o estabelecimento industrial encontram-se no mesmo local físico, conforme se verifica dos Cartões CNPJ anexos (doe. 07 e 08).

É exclusivamente nesse local que há a industrialização (CNPJ nº 23.524.952/0007-03) com a imediata saída (CNPJ nº 23.524.952/0008-86) dos produtos para os clientes da empresa. 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.

É lamentável que a Fiscalização não tenha se dado ao trabalho de ir até o local para averiguar essa relação ou que, caso tenha conhecimento dela (por outras fontes, como a própria internet), tenha propositalmente redigido seu relatório fiscal de forma a parecer que os estabelecimentos são diferentes e distantes um do outro, como se fosse uma empresa industrial e um centro de distribuição, com segregações físicas e atividades distintas na prática vistas. Definitivamente, não é o caso dos autos.

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.

...

Por outro lado, para fins de análise do fato gerador do IPI é preciso analisar a verdade material, princípio intrínseco do processo administrativo. No caso analisado, como demonstrado no curso da fiscalização, não há centro de distribuição físico e distinto 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 agraciado como benefício fiscal olímpicamente negado com base em formalismo exacerbado.

...

Não há dúvidas de que a única unidade existente da empresa em Uberaba é um estabelecimento industrial e a efetiva fornecedora dos produtos para as empresas elencadas no art. 29 da Lei nº 10.637/02. Assim, também é inquestionável o fato de que a saída da mercadoria ocorreu uma única vez através de um estabelecimento industrial.

Portanto, o estabelecimento é, na essência, industrial. A exigência de duas inscrições estaduais (IEs) e, conseqüentemente, dois CNPJs é unicamente para fins do ICMS. Isso de forma alguma altera a natureza dos fatos.

Sobre este tema, a Impugnante destaca recente decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (doe. 09), por meio da qual foi dado provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para reconhecer o direito à

suspensão do IPI na saída de mercadorias, mesmo sem ocorrer nenhuma industrialização por referido estabelecimento.

De acordo com o Voto Vencedor proferido no Acórdão nº 3402-004.295, de 25.7.2017, o requisito de ser "estabelecimento comercial" previsto no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 é subjetivo, ou seja, é preciso verificar a essência do estabelecimento e a sua constituição social.

No precedente citado, a suspensão foi reconhecida para um estabelecimento importador, ou seja, equiparado a estabelecimento industrial. Outro ponto levantado no Voto Vencedor é o objetivo da desoneração. Naquele caso trata-se do incentivo ao setor automobilístico. Já no presente caso, trata-se de incentivo para aos setores produtores das mercadorias especificadas no caput do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002.

...

Tanto é que a Lei determinou ao adquirente o cumprimento de diversos requisitos. Inclusive, é obrigação do adquirente "atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal" e "declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos", conforme 5 7º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002. Já ao fornecedor de matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, uma vez munido da declaração prestada pelo adquirente, cabe o dever legal de dar saída aos seus produtos com a suspensão do IPI, exatamente como ocorreu no presente caso.

O único requisito imposto pela legislação ao fornecedor é fazer constar nas notas fiscais de saída a expressão "Saída com suspensão do IPI" e a especificação do dispositivo legal correspondente à suspensão do IPI, sendo vedado o registro do imposto nas referidas notas.

Assim, 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

ELENCADAS NO ARTIGO 29 DA LEI Nº 10.637/02. Portanto, a incidência do IPI 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.

...

Se fosse a intenção do legislador restringir o alcance do conceito delineado em legislação anterior, teria o feito por meio desta nova lei. Como não o fez, e,

estando a Lei nº 4.502/64 ainda em vigor, remanesce a equiparação, para todos os efeitos, de estabelecimentos industriais e equiparados.

Logo, o que o Fisco faz com esse lançamento é trazer limitação ao alcance da equiparação. Se a Impugnante tem exatamente o mesmo dever de recolhimento de IPI em suas saídas, é de se esperar que ela também tenha o mesmo direito do usufruto de benefícios destinados ao estabelecimento industrial.

Não existe nenhuma hierarquia ou distinção entre os contribuintes industriais e aqueles contribuintes equiparados a industriais, ou seja, os deveres e direitos de ambos são iguais e o Fisco deve respeitar essa básica premissa.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 09-72.868 - 3ª Turma da DRJ/JFA que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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.

DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO. LIDE FUNDADA EM MATÉRIA DE DIREITO.

De se indeferir a realização de diligência quando a lide é decidida com base em matéria de direito, e não de fato.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

1 Do mérito

A Recorrente se declara como uma indústria de embalagens plásticas fixada no Estado de Minas Gerais e por concessão de regime fiscal especial de recolhimento de ICMS e para cumprimento de exigência do antedito regime, a Recorrente instalou dentro de seu galpão (endereço) uma distribuidora de seus produtos para vendas interestaduais. Assim, pela identidade de local físico a Recorrente entende que fábrica e distribuidora são um único estabelecimento para fins de IPI, em especial, para fins de gozo do benefício de suspensão do IPI descrito no artigo 29 da Lei 10.637/02.

A Recorrente pleiteia que o estabelecimento “equiparado a industrial” deve ter o mesmo tratamento do “industrial” no caso das suspensões do art. 29 da Lei nº 10.637/02.

Nesse sentido, argumenta:

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.

Todavia necessário verificar o que o IPI/2010 - Dec. nº 7.212/2010 traz sobre o que se entende por estabelecimento industrial e equiparado a industrial:

TÍTULO II

DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS E EQUIPARADOS A INDUSTRIAL

Estabelecimento Industrial

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

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I) ;

Ora o estabelecimento (CNPJ autuado) não se enquadra em nenhuma das hipóteses, porém o argumento trazido pela Recorrente é que por mais que sejam dois CNPJs diferentes ambas estão dentro de um mesmo estabelecimento, o que no CNPJ final 0007 efetivamente realiza industrialização e tal informação realmente não tem nenhuma dúvida.

Porém o problema é que não pode ser considerado dois CNPJs distintos como sendo um mesmo estabelecimento visto que cada CNPJ deve ter sua total individualidade, e com todos os documentos contábeis e demais segregados, portanto não sendo possível considerar que dois CNPJ sejam o mesmo estabelecimento para fins de IPI.

Esse é o entendimento em diversos acórdãos do CARF da mesma Recorrente, sendo que os processos que foram apresentados como precedentes favoráveis foram revertidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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, sendo vedada a interpretação extensiva da equiparação de que trata o artigo 4º da Lei 4.504/64.

(Acórdão nº 9303-015.658 – CSRF / 3ª Turma - Sessão de 14 de agosto de 2024 - Relator: Gilson Macedo Rosenberg Filho)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

A legislação tributária é expressa ao considerar cada estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, ainda que da mesma empresa, como contribuinte autônomo do IPI relativamente aos fatos geradores que realizar, devendo, assim, cada qual realizar a sua apuração do IPI regida pela sistemática constitucional da não cumulatividade e submeter-se ao cumprimento da obrigação tributária relacionada a eventual saldo devedor do IPI resultante da sua apuração.

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

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.

Acórdão nº. 3302-011.699 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 26 de agosto de 2021 – Relator: Jorge Lima Abud)

Motivo pelo qual não verifico alteração na decisão recorrida.

2 Da conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow