



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11065.722826/2019-11</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-002.282 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 31 de janeiro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | DIREÇÃO SUL COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Ano-calendário: 2015, 2016

Lei nº 10.637/2002. IPI. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por força da exegese do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 a suspensão do IPI não se aplica-se a toda a cadeia produtiva, mas tão somente ao estabelecimento industrial. Em observância ao art. 111 do CTN os estabelecimentos equiparados a industrial estão excluídos do aproveitamento do benefício elencado no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 31 de janeiro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria (Relatora), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente a Impugnação e manteve o lançamento de ofício do crédito tributário objeto de auto de infração sobre o lançamento de IPI, relativo aos anos de 2015 e 2016, em desfavor da Recorrente DIREÇÃO SUL COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

1. Trata-se de Auto de Infração, fls.31/53, com crédito tributário no valor de R\$13.220.628,39, abrangendo os anos-calendário 2015/2016.

2. O crédito tributário assim se subdividiu:

IMPOSTO: R\$5.956.842,89

JUROS DE MORA: R\$1.753.576,36

MULTA PROPORCIONAL: R\$4.467.632,01

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE: R\$1.042.577,13

3. Os motivos da autuação foram:

- Saída de produtos sem lançamento do IPI por equiparado a industrial
- Destinação indevida a produtos recebidos com suspensão do IPI

4. Do Termo de Verificação Fiscal, fls.02/30, extraímos as seguintes observações:

***Da Utilização Incorreta da Suspensão pelo Comerciante Atacadista, equiparado a industrial por opção***

*O adquirente se utilizou, indevidamente, do instituto da suspensão do Imposto sobre produtos Industrializados, instituído pelo art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Portanto, o comerciante atacadista, equiparado por opção à industrial, nos casos a seguir identificados, comprou produtos tributados, sem o pagamento do imposto.*

*As notas fiscais de saída, de alguns fornecedores, identificadas pela fiscalização, sem o devido lançamento do imposto, estão relacionadas no arquivo “Apuração do IPI Devido”.*

*A Direção Sul reconhece ser comerciante atacadista de embalagens, equiparada à indústria, revendendo os produtos sem haver nova industrialização.*

***Da venda sem destaque de IPI pela Direção Sul***

(...)

*No campo “observações” das NF-e de vendas da Direção Sul, não consta algum motivo de vender sem destaque de IPI, contrariamente ao que afirma a fiscalizada.*

*A equiparada a industrial não pode comprar nem vender com suspensão (conforme IN RFB 948/2009), devendo destacar o IPI na vendas para indústria ou outro equiparado e se creditar do IPI pago nas compras.*

**Multa Isolada**

*De acordo com o art. 80 da Lei 4.502/64, “a falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido”.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 13)*

5. Cientificado em 30/05/2019, fl.206, o sujeito passivo apresentou, em 28/06/2019, fls.210/229, a impugnação na qual alega o seguinte:

(...)

*Se dedica há mais de 10 anos ao comércio atacadista de embalagens de vidro para indústria de alimentos em conserva, tampas metálicas e embalagens de papelão.*

(...)

*Adquire os materiais de embalagem da indústria primária e revende para a indústria alimentícia de envase de conservas.*

(...)

*Reputa-se, de suma importância, analisar de forma contextualizada toda a cadeia produtiva que envolve a utilização dos materiais de embalagem adquiridos com suspensão do IPI e revendidos para as indústrias de alimentos, sob pena de ineficácia dos princípios constitucionais da seletividade, da essencialidade e do próprio caráter extrafiscal do IPI como instrumento balizador de políticas públicas e sociais.*

(...)

*O objetivo maior do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 é de “desonerar por completo” algumas cadeias produtivas que, tal qual à Direção Sul está inserida, o produto final não sofre a incidência desse tributo, ou seja, sujeitos à alíquota zero ou não tributados (notação NT).*

(...)

*Os produtos finais das indústrias de alimentos destinatárias das embalagens, elencados nos capítulos 4 e 20 da NCM/TIPI, não são tributados (notação NT) ou possuem alíquota zero de IPI.*

(...)

*A Direção Sul representa tão somente um “elo” viabilizador desta cadeia produtiva, pois, grande parcela das indústrias de alimentos atendidas não seriam viáveis se tivessem como única alternativa comprar suas embalagens diretamente na indústria primária, pois, teriam diversos entraves operacionais*

(...)

*O que interessa, do ponto de vista constitucional, não é a natureza do produto, mas a sua finalidade específica, pois a sua destinação vincula-se estritamente com a razão de ser da alíquota zero ou da não tributação.*

*Sendo assim, pode-se concluir que, mediante o preenchimento dos requisitos da Lei n. 10.637/2002, os fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem classificados no capítulo 4 (04.08) e 20 (20.01, 20.05, 20.07, 20.08) da tabela TIPI, entre outras, terão direito tanto a suspensão do IPI na aquisição dos materiais de*

*embalagem da indústria primária quanto na revenda, já que, nas operações de revenda, a mesma já se opera conforme as exigências do § 2º do art. 29 da Lei n. 10.637/2002.*

(...)

*Não há razão para limitar o benefício da venda de materiais de embalagem apenas a estabelecimentos industriais se os estabelecimentos equiparados a industriais (por opção, ressalte-se) cumprem exatamente o mesmo regime tributário e submetem-se às mesmas regras de controle do fisco.*

(...)

*Ao inaugurar no cenário do benefício de suspensão do IPI a vedação de fruição do benefício aos estabelecimentos equiparados, a IN/RFB 948/2009 estabeleceu restrição que a lei não faz, excedendo os limites do poder regulamentar e ferindo o princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal, o que é absolutamente rechaçado pelo melhor entendimento jurisprudencial e doutrinário.*

(...)

*Em última análise, caso a autoridade julgadora entenda que a impugnante não faz jus a suspensão do IPI na aquisição de matérias de embalagem para revenda à outras indústrias, por consequência lógica, não haveria de levar a termo as obrigações decorrentes da equiparação para fins de tributação do IPI (lançamento do IPI, juros, multa moratória e multa de ofício) nas saídas destes produtos pois, a empresa comercial atacadista não seria contribuinte do imposto.*

(...)

*A empresa comercial atacadista está sendo penalizada duplamente na medida que, está arcando com o pagamento do IPI por ocasião das aquisições dos materiais de embalagem da indústria primária, sem a possibilidade de apropriar os créditos de IPI das aquisições (pois não houve destaque de IPI/aquisição com suspensão do imposto) e ainda está sendo compelida a destacar o imposto nas saídas.*

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 3ª TURMA/DRJ02 votou para JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Ano-calendário: 2015, 2016

Ementa: SUSPENSÃO.ART. 29, I, DA LEI Nº 10.637/2002. EQUIPARADO A INDUSTRIAL. INAPLICABILIDADE.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 948/2009, não se aplica a suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 aos estabelecimentos equiparados a industrial, salvo quando se tratar da equiparação prevista no art. 4º da referida instrução normativa.

**DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS QUE CONDICIONARAM A SUSPENSÃO**

Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse, devendo o

recebedor do produto cumprir a exigência, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão - Art.42, §2o , I, da Lei N.7.212/2010.

**LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.** As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de constitucionalidade e legalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.

**MULTA SOBRE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO** A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido - Art. 80 da Lei 4.502/64.

### **Impugnação Improcedente**

### **Crédito Tributário Mantido**

Cientificada, a Recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – SÍNTESE FÁTICA

II – DA TEMPESTIVIDADE

III - DA CONTROVERSIA RECURSAL

IV – DO MÉRITO RECURSAL

IV.1 – DA SUSPENSÃO DO IPI NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE EMBALAGEM – EXEGESE DO ARTIGO 29 DA LEI Nº 10.637/2002

IV.2 – DO PAPEL FUNDAMENTAL DAS EMPRESAS COMERCIAIS ATACADISTAS DE EMBALAGES NA CADEIA DE PRODUÇÃO DE ALIMENTOS EM CONSERVA

IV.3 - DA EQUIPARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA (POR OPÇÃO) AO INDUSTRIAL.

IV.4 – DA AUSÊNCIA DE DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS QUE CONDICIONAM A SUSPENSÃO DO IPI. DESONERAÇÃO DA CADEIA PRODUTIVA DA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS

IV.5 – DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS OBJETO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EQUIPRAÇÃO À INDUSTRIA EXCLUSIVAMENTE PARA TRANSFERÊNCIA DO BENEFÍCIO DE SUSPENSÃO NA CADEIA

IV.6 - DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL

## V – DOS PEDIDOS

Por fim, pede o que se segue:

- 1) O recebimento do presente Recurso Voluntário, tendo em vista a estrita observância e cumprimento dos requisitos previstos no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 56.
- 2) Que antes da análise de mérito do presente Recurso Voluntário seja determinada a baixo do processo, em diligência, para que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento apresente os demonstrativos das notas fiscais de entrada que, sob sua ótica, deveriam ter destaque do imposto, de forma a permitir a análise da base de cálculo do imposto e, conseqüentemente, os respectivos créditos escriturais (das entradas), bem como, demonstre documentalmente que a recorrente preenche todos os requisitos legais para a equiparação a indústria, que legitimam o lançamento do imposto por ocasião das saídas, para que seja oportunizado o devido direito de ampla defesa e contraditório à recorrente, antes da análise de mérito da controvérsia recursal.
- 3) Seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o acórdão recorrido, com o cancelamento do auto de infração nº 11065.722826/2019-11 e afastamento da multa proporcional, da multa isolada e dos juros de mora imputados à recorrente.
- 4) Por fim, requer seja oportunizado o direito de juntada de novos documentos no curso processual, com a devida observância ao princípio da busca da verdade material e fundamento no artigo 18 do Decreto 70.235/72.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele deve-se tomar conhecimento.

**Do Mérito**

O Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ/02, que julgou procedente o lançamento tributário com o objetivo de constituição dos créditos referentes ao IPI, no valor de R\$13.220.628,39, por i) saída de produtos sem lançamento do IPI por estabelecimento

equiparado a industrial e *ii*) destinação indevida a produtos recebidos com suspensão do IPI, nos anos-calendário 2015/2016.

A Recorrente alega que nada é devido ao fisco, pois sustenta que agiu estritamente dentro das diretrizes estabelecidas pela legislação de regência da equiparação a indústria (por opção) e das “leis” regulamentares que tratam da aquisição e revenda de materiais de embalagem com a suspensão do Imposto Sobre Produtos Industrializados.

No entendimento da recorrente, a suspensão do IPI prevista pelo artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 aplica-se a toda a cadeia produtiva, encerrando-se somente no momento em que o produto (matéria prima, material de embalagem, produto intermediário) seja efetivamente incorporado na industrialização de um produto final.

No Auto de Infração (fls. 31) o Auditor constatou que a Recorrente adquiriu embalagens das indústrias primárias com suspensão de IPI, de acordo com o artigo 29 da Lei 10.637/2002, contrariando o disposto no artigo 27 da Instrução Normativa RFB 948/2009, que não permite o uso da suspensão pelo estabelecimento equiparado à industrial. Portanto, o respectivo seria devido.

Em sua defesa a Recorrente sustenta que os produtos finais das indústrias de alimentos destinatárias das embalagens, elencados nos capítulos 4 e 20 da NCM/TIPI, não são tributados (notação NT) ou possuem alíquota zero de IPI. Tal medida como objetivo estimular o consumo de alimentos (essenciais) e tornar o segmento mais competitivo, o que o faz através da renúncia de receita e consequente exoneração da cadeia produtiva (Fls. 262).

No mérito, argumenta que a suspensão do IPI prevista pelo artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 aplica-se a toda a cadeia produtiva, encerrando-se somente no momento em que o produto (matéria prima, material de embalagem, produto intermediário) seja efetivamente incorporado na industrialização de um produto final.

Tal entendimento encontraria esteio no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002:

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 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.

(...)

§ 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;

Na visão da Recorrente, portanto, o objetivo maior do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 seria “desonerar por completo” algumas cadeias produtivas, tal qual Recorrente está inserida, assim, o produto final não sofreria a incidência do IPI, ou seja, sujeitos à alíquota zero ou não tributados (notação NT).

Nesta hipótese, a suspensão do IPI nesta hipótese estaria condicionada a atividade do estabelecimento adquirente dos materiais de embalagem, ou seja, o beneficiário final do produto teria como atividade preponderante a industrialização dos produtos contidos nos capítulos da TIPI.

Esclarece a Recorrente, que os materiais de embalagem utilizados pela mesma são adquiridos da indústria primária e revendidos para a indústria alimentícia de envase de conservas, cujos produtos finais são compostos por pote de vidro, tampa metálica, caixa de papelão para acondicionamento e alimento envasado (fls. 268).

Portanto, a Recorrente representaria tão somente um “elo viabilizador” da cadeia produtiva, pois, grande parcela das indústrias de alimentos atendidas não seriam viáveis se tivessem como única alternativa comprar suas embalagens diretamente na indústria primária, pois, teriam diversos entraves operacionais, tais como logística, agendamento de retiradas conforme programação de produção nas vidrarias, programação da produção em pequenas quantidades etc.

Isto posto, conclui que:

O que interessa, do ponto de vista constitucional, não é a natureza do produto, mas a sua finalidade específica, pois a sua destinação vincula-se estritamente com a razão de ser da alíquota zero ou da não tributação.

Sendo assim, pode-se concluir que, mediante o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 29 da Lei 10.637/2002, os fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem classificados no capítulo 4 (04.08), 7 e 20 (20.01, 20.05, 20.07, 20.08) da tabela TIPI, entre outras, terão direito tanto a suspensão do IPI na aquisição dos materiais de embalagem da indústria primária quanto na revenda, já que, nas operações de revenda, a mesma já se opera conforme as exigências do § 2º do art. 29 da Lei n. 10.637/2002. (Fls. 270).

Para a Recorrente, a improcedência da impugnação está consubstanciada em uma premissa equivocada haja vista que a mesma se equipara a industrial, senão vejamos:

Contudo, equivocam-se os julgadores neste ponto, na medida em que a recorrente equiparou-se à indústria por opção, tão somente para estender o benefício da aquisição de matérias de embalagem das indústrias primárias, com suspensão de IPI, nos termos do artigo 29 da Lei n. 10.637/2002 e repassar tal benefício às indústrias finais de alimentos, mantendo desonerada a cadeia produtiva. (Grifos nossos).

A fim de reforçar a tese de equiparação a industrial, a Recorrente invoca o artigo 4º, IV, da Lei 4.502/64, cuja redação determina que “equiparam-se a estabelecimento produtor, o

estabelecimento que efetuar vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção”.

Em que pesem os argumentos apresentados não assiste razão à Recorrente, conforme adiante exposto.

Conforme elucidado pela DRJ:

A lei instituidora do benefício fiscal estabelece restrições quanto a atividade dos adquirentes das mercadorias vendidas com o benefício da suspensão. Confira-se (Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 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 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

(...)

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. (grifou-se)**

Portanto, embora no caput do art. 29, o termo “estabelecimento” não se faça acompanhar da qualificação “industrial”, o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no caput aplica-se a “estabelecimento industrial”.

Destarte, não restam dúvidas quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

É importante ponderar que a saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI é medida excepcional, que afasta a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual determina que “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário”.

Nesse sentido, a interpretação da fiscalização está correta, pois com base na atividade desenvolvida pela Recorrente:

“(…) não existe a possibilidade legal de compra ou venda com suspensão do IPI, por empresa que apenas compre produtos para revenda, como é o caso retratado pelo contribuinte. Não existe atividade industrial na operação encampada pelo autuado, o que seria essencial para a fruição do direito à suspensão, tanto na aquisição dos produtos, quanto na venda dos mesmos. (Fls, 246).

Portanto, o direito a suspensão do IPI não se aplica a todos os fornecedores de matérias-primas, embalagens, produtos intermediários e materiais de embalagens, mas tão somente aos estabelecimentos industriais, o que não é o caso da Recorrente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria**