



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.724226/2019-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-001.960 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SANOVO GREENPACK EMBALAGENS DO BRASIL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO IPI. IRREGULARIDADE.

A suspensão do IPI de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. EFEITOS.

A previsão legal de que o adquirente de produto beneficiado com suspensão de IPI deve declarar ao fornecedor a satisfação de todos os requisitos legais para fruição do benefício não caracteriza, por si só, hipótese de transferência de responsabilidade tributária.

A mencionada declaração não tem efeito sobre a responsabilidade do fornecedor quando caiba a ele, contribuinte do imposto, o ônus de interpretar a legislação para aplicá-la ao caso concreto, no âmbito do lançamento por homologação.

Tendo o contribuinte a plena ciência de que o estabelecimento adquirente não é estabelecimento industrial, a saída com suspensão do IPI representa infração à legislação tributária imputável ao próprio contribuinte.

REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. INAPLICABILIDADE.

O disposto no inciso I, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 948/2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1364/2013, veda a aplicação da suspensão do IPI, nos casos previstos na referida Instrução Normativa, às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e

Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima, Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra constituição de crédito tributário de ofício por ausência de lançamento de IPI nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão (estabelecimento destinatário não industrial – pessoas físicas e produtores rurais pessoas físicas com inscrição no CNPJ), referentes a fatos geradores compreendidos entre 01/01/2015 a 31/12/2016.

A autuação resultou na exigência de crédito tributário no valor de R\$ 36.525.351,53, incluídos neste valor juros de mora e multa de ofício de 75%.

Durante a Fiscalização, a empresa foi intimada a explicar quanto a indevida falta de destaque e ausência de recolhimento do IPI em relação às vendas efetuadas à pessoas físicas. Em resposta, a empresa defendeu-se com base na suspensão prevista no art. 46 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI (RIPI/2010) – e no art. 29 da Lei 10.637/2002, apresentando

seus argumentos (o referido artigo 46 do RIPI, em sua essência traz a mesma redação do art. 29 da Lei 10.637/2002).

Após fiscalização, constituiu o crédito por entender a fiscalização pela indevida falta de destaque do IPI, ausência de recolhimento dado que a suspensão não se aplica à pessoas físicas e a produtores rurais, por não estarem estes abarcados pelo conceito de “Estabelecimento” exigido pela Legislação para a fruição da referida suspensão do IPI.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade perante a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre/RS, formalizado pelo acórdão nº 10-66.662, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 SUSPENSÃO. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.*

*A hipótese de suspensão de IPI prevista no caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 2003, pressupõe que o adquirente das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem seja estabelecimento industrial, tendo como atividade preponderante a elaboração dos produtos relacionados no mencionado caput. Estabelecimento que não se caracteriza como estabelecimento industrial, contribuinte do IPI, não satisfaz o pressuposto da Lei.*

*SUSPENSÃO DO IPI. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.*

*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 artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, desde que atendidas, dentre outras, as obrigações acessórias previstas na legislação de regência.*

*REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. INAPLICABILIDADE.*

*O disposto no inciso I, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 948/2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1364/2013, veda a aplicação da suspensão do IPI, nos casos previstos na referida Instrução Normativa, às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem.*

Impugnação Improcedente

## Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual em sua defesa pugna pela declaração de nulidade do Auto de Infração por vício na formação do ato administrativo do lançamento tributário; violação a princípios constitucionais; a declaração de nulidade do Auto de Infração ante o reconhecimento da ausência de ilegalidade na utilização da suspensão do IPI.

Em suma, é o Relatório.

### VOTO

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares, passo a analisá-las.

#### I- DAS PRELIMINARES

##### 1.1- Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Pugna a Recorrente pela declaração de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ante a apresentação do presente recurso ao CARF.

Entretanto, entendo tal pleito como prescindível dada a clareza do art. 151, III, do CTN, cuja redação é bem anterior à Lei n. 10.833/2003, já previa que "*as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário*".

As reclamações e recursos na via administrativa suspendem a exigibilidade do crédito tributário, conforme previsão do artigo 151 do Código Tributário Nacional, todavia, é importante registrar que a respectiva suspensão não impede que o Fisco efetue o lançamento de ofício, em especial pela atividade vinculada ao constatar a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN).

A própria legislação tributária, expressamente, estabelece, nos termos do art. 142 do CTN, que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, e que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

As medidas judiciais e/ou administrativas, ainda que suspendam a exigibilidade do crédito tributário, não têm o condão de impedir a lavratura de Autos de Infração com vistas a evitar decadência nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Pois o que se suspende não é o crédito tributário, mas a sua exigibilidade.

Por isso, os recursos e reclamações na via administrativa, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário e impede o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.

Pois as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, o que ocorre com a lavratura do auto de infração.

É mister esclarecer que o processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

- a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação ;
- b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;
- c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

Os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário não têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser suspensa até que se decida a lide.

Nestes termos, dada a apresentação do presente Recurso, é medida que se impõe o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário aqui em discussão.

### **1.2- Da diligência**

No seu exercício do seu direito de defesa, a Recorrente pleiteou a diligência fiscal para constatar as alegações.

Pois como se sabe, a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

Ressalta-se que tal procedimento é determinado quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos e/ou providências. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Com efeito, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada.

Ademais, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, entendo a diligência como prescindível, por isso, indefiro o pedido.

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

### **1.3- Da violação a princípios constitucionais**

O tema não merece maiores digressões, aplico a Súmula 2 do CARF:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Não conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

### **1.4- Da nulidade da decisão recorrida por incompetência da autoridade administrativa**

Alega a Recorrente que o “decisum” é manifestamente nulo por incompetência do agente administrativo.

Entretanto, no meu entendimento, O Auto de Infração atende aos requisitos formais e materiais, não havendo o que se falar em qualquer nulidade a ser sanada.

Primeiramente, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O direito de defesa do contribuinte foi e esta sendo amplamente exercido e a motivação da autuação se mostrou legítima, não havendo em que se falar em violação a princípios constitucionais, sobretudo, ao direito de defesa da recorrente.

Outrossim, entendo que a alegação de cerceamento do direito de defesa e o pedido de realização de diligência não merecem prosperar, dada a inexistência de qualquer vício a ensejar a aplicabilidade do artigo 59, do PAF.

*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.*

Por fim, diferentemente do alegado, não há mácula na constituição do crédito tributário.

Por último, aplico a Súmula CARF Nº 27:

*É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

Isto posto, rejeito a preliminar arguida.

## II- DO MÉRITO

### 2.1- Da condição formal para fruição do benefício da suspensão do IPI

No mérito, o cerne da questão está na análise da suspensão do IPI disposta no art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI/2010), no caso, se tal se aplica ou não a clientes, compradores, Pessoas Físicas e a produtores rurais inscritos no CNPJ. Entende a Recorrente que é aplicável.

A recorrente faz esclarecimentos acerca de suas atividades, que consiste na fabricação de embalagens sustentáveis de bandejas e estojos para ovos e frutas.

Esclarece que sua principal atividade e faturamento é no ramo de produção de embalagens de polpa moldada para acondicionamento de ovos, sendo detentora do benefício fiscal de suspensão do IPI para os materiais de embalagem que produz, nas vendas a clientes que se constituem produtores rurais dedicados à avicultura de postagem (produção de ovos).

Alega a Recorrente que em 29/08/2002, foi editada a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que estabeleceu hipóteses em que as saídas de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem ocorrerão com suspensão do IPI, beneficiando assim determinados setores da economia.

De acordo com a exposição de motivos da referida MP, a medida teve o intuito de instituir a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos.

Destaca ela que a suspensão é estendida às empresas preponderantemente exportadoras, nos termos e condições que serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, com vista a apoiar a atividade exportadora nacional.

Com isso, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, determina a suspensão nos seguintes termos:

*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 (LGL \2006\2488), inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.*

Dos referidos dispositivos, alega a Recorrente que que é condição primária para utilização do benefício, que o estabelecimento adquirente tenha como atividade preponderante a

elaboração dos produtos eleitos, contidos nos capítulos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

A respeito dos produtos contidos nos capítulos da TIPI, salientamos aqueles previstas nos Capítulos 4 e 8:

**Capítulo 4 - Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos**

<b>04.07</b>	<b>Ovos de aves, com casca, frescos, conservados ou cozidos.</b>	
0407.1	- Ovos fertilizados destinados à incubação:	
0407.11.00	-- De aves da espécie <i>Gallus domesticus</i>	NT
0407.19.00	-- Outros	NT
0407.2	- Outros ovos frescos:	
0407.21.00	-- De aves da espécie <i>Gallus domesticus</i>	NT
0407.29.00	-- Outros	NT
0407.90.00	- Outros	0
<b>04.08</b>	<b>Ovos de aves, sem casca, e gemas de ovos, frescos, secos, cozidos em água ou vapor, moldados, congelados ou conservados de outro modo, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes.</b>	
0408.1	- Gemas de ovos:	
0408.11.00	-- Secas	0
0408.19.00	-- Outras	0
	Ex 01 - Frescas	NT
0408.9	- Outros:	
0408.91.00	-- Secos	0
0408.99.00	-- Outros	0
	Ex 01 - Frescos	NT

**Capítulo 8 - Fruta; cascas de citros (citrinos\*) e de melões**

<b>08.07</b>	<b>Melões, melancias e mamões (papaia), frescos.</b>	
0807.1	- Melões e melancias:	
0807.11.00	-- Melancias	NT
0807.19.00	-- Outros	NT
0807.20.00	- Mamões (papaia)	NT
<b>08.08</b>	<b>Maçãs, peras e marmelos, frescos.</b>	
0808.10.00	- Maçãs	NT
0808.30.00	- Peras	NT
0808.40.00	- Marmelos	NT

As mercadorias industrializadas pelos adquirentes da Recorrente – ovos (Capítulo 4) e melão (Capítulo 8), constam expressamente dentre as especificações dos produtos industrializados da TIPI, ainda que com a notação NT (não tributados).

Tendo ambos os Capítulos sido eleitos pelos arts. 29 da Lei nº 10.637/02, art. 46 do RIPI/10 e art. 21 da IN nº 948/09, como hipótese de saída suspensa de IPI, entende a Recorrente ser inequívoco que o benefício fiscal alcançou as operações indevidamente autuadas.

Por sua vez, a Fiscalização autuante contrariou os argumentos da Recorrente ao afirmar que o art. 29 da Lei 10.637/2002 determina que sairão com suspensão de IPI, as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a estabelecimentos industriais (contribuintes do IPI) que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos ali indicados.

Por isso, constituiu o crédito de ofício por falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão (Estabelecimento destinatário não industrial – pessoas físicas).

Aqui, a questão central a ser enfrentada diz respeito ao conceito de industrialização a que remete o disposto no § 2º do Art. 29 da Lei nº 10.637. Pois, entendeu a autoridade fiscal que as atividades dos destinatários das mercadorias da Recorrente, não se enquadrariam no conceito de industrialização, e por consequência, afastou o benefício da suspensão do IPI.

Pois bem.

Prevê o art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI) que *sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:*

*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:*

*a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002;*

*b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;*

*c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).*

*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.***

*§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º deste artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI. (Redação dada pela Lei nº 13755, de 2018)*

*§ 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.*

O uso do verbo "elaborar", ao mencionar os produtos classificados na TIPI, ainda que NT, certamente, sugere que deva tratar-se de estabelecimento industrial, o que poderia ser considerado excepcionado pela menção aos produtos "não tributados", à vista da disposição do art. 8º do Regulamento.

Entretanto, o § 2º do art. 29 claramente restringe a definição do estabelecimento adquirente mencionado no caput, para efeito de caracterização da atividade preponderante, "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".

Portanto, se o caput não deixa claro que se trata de saída a estabelecimento industrial, o § 2º encerra a discussão, deixando expressa a definição: **as saídas com suspensão são**

**aquelas efetuadas, repita-se, a "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".**

Entendo que o mecanismo de suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

No que pese o caput do art. 29, não qualificar o termo “estabelecimento industrial”, o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no caput aplica-se ao estabelecimento industrial adquirente, esclarecendo quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

Trata-se da saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI de uma medida excepcional para afastar a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do CTN.

A suspensão do IPI visa a evitar a "acumulação de créditos". É óbvio que, sem a suspensão, os créditos iriam acumular-se na escrita fiscal do adquirente, daí, se exige que o adquirente seja contribuinte do IPI e que, nessa condição, seja o seu beneficiário.

Desta forma, adquirentes pessoas físicas, produtores rurais, estabelecimentos comerciais e comerciais atacadistas, por não serem estabelecimentos industriais, não fazem jus ao benefício da suspensão do IPI.

O local de negócios dos empreendedores rurais pessoas físicas não corresponde sequer ao conceito de "estabelecimento".

Deve-se notar que, no âmbito do IPI, o conceito de estabelecimento (industrial, equiparado a industrial e não industrial) tem relevância para efeito de determinar, especificamente, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) em seus arts. 46, II, 49 e 51, parágrafo único, o contribuinte do IPI não é a pessoa jurídica, mas, autonomamente, cada um de seus estabelecimentos.

Assim, o Regulamento do Imposto, ao referir-se a estabelecimento, trata dos estabelecimentos de pessoas jurídicas, uma vez que as pessoas físicas (a não ser excepcionalmente no caso de importação) não são contribuintes do imposto (obviamente, a pessoa física que praticasse, sem formalização de empresa, fato gerador do IPI teria o estabelecimento registrado de ofício no CNPJ).

Portanto, o conceito de estabelecimento, para efeito da legislação do IPI, é mais restrito do que o definido no art. 1.142 do Código Civil.

Assim, o puro fato de se tratar de pessoas físicas já seria suficiente para impedir a saída com suspensão.

Já quanto aos produtores rurais com CNPJ, os estabelecimentos rurais de pessoas jurídicas e estabelecimentos comerciais rurais, que não fabricam produtos tributados pelo IPI, não podem ser considerados estabelecimentos industriais.

Conforme já esclarecido no item anterior, o benefício da suspensão do IPI dirige-se aos estabelecimentos industriais fabricantes dos produtos elencados na lei, com o fim de evitar que tais estabelecimentos arquem com o pagamento do IPI na entrada e acumule créditos em sua escrituração.

Portanto, não há como justificar a saída com suspensão para estabelecimentos rurais e, menos ainda, em relação a produtores rurais pessoas físicas.

A esses casos, bem assim no das pessoas físicas, aplicam-se os fundamentos anteriormente expostos.

Não há reforma a fazer no presente tópico recursal.

## **2.2- Da atividade da Recorrente e dos produtos intermediários**

Por sua vez, quanto a atividade exercida pela Recorrente, a respeito do conceito de industrialização, transcreve os arts. 4º do RIPI/2010 e 46 do CTN: “*industrialização por beneficiamento e acondicionamento*”, que segundo seu entendimento seria todo trabalho de tratamento, preparo do bem/matéria prima, embalagem e rotulagem para a conclusão do produto final, e sua consequente distribuição. Vejamos o que dispõe o art. 4º do RIPI/2010:

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

O CTN traz sua contribuição ao tema, no enunciado do art. 46, in verbis:

*Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*(...)*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.*

Aqui ratifico o entendimento do julgador de piso, parto das disposições do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, pois entendo que a atividade comercial da Recorrente (do plantio de ovos até a colheita das frutas e recolhimento dos ovos) não ocorre qualquer atividade considerada como industrialização.

As frutas são cultivadas em lavouras. Os ovos são produzidos através da criação de aves poedeiras. Os produtos “in natura” acondicionados nas bandejas são originários da atividade rural. As atividades agrícolas de cultivo e de produção de ovos não se enquadram no conceito de industrialização definido na legislação que rege o IPI.

Após a colheita das frutas e recolha dos ovos, as bandejas e tampas vendidas pela fiscalizada poderão ser empregadas pelos adquirentes nos processos de classificação, armazenagem e/ou transporte dos produtos, protegendo-os e reduzindo os riscos de quebras e danos. Hipótese de ocorrência de processo industrial poderia surgir no processo de acondicionamento dos produtos “in natura”, mas somente quando o acondicionamento se desse com o emprego de embalagem de apresentação.

A meu sentir, o acondicionamento dos ovos e dos melões in natura para transporte e posterior venda não constitui operação de industrialização, haja vista que nas operações de acondicionamento e reacondicionamento a que se refere o inciso IV do art. 4º do atual RIPI, a embalagem a ser aposta ao produto, originalmente ou em substituição à original, deve ter características intrínsecas, como forma, acabamento, material constitutivo, possibilidade de uso adicional, que valorizem ou promovam os bens nelas contidos, diferenciando-os em relação a outros semelhantes ou em relação à forma como originalmente eram apresentados. Em oposição, não possuindo a embalagem adicionada tais atributos e sendo colocada nos produtos por motivos meramente técnicos ou devido a exigências legais, assim como, tão somente, para facilitar ou

possibilitar o manuseio ou transporte das mercadorias, não se configura o acondicionamento de apresentação tipificado como industrialização.

Como previsto na legislação, o acondicionamento para transporte não caracteriza industrialização para fins de incidência ou não do IPI, pois os conceitos de embalagem de transporte e de apresentação são fornecidos pelo art. 6º do RIPI/10, aplicam-se, para caracterizar a operação de industrialização (para determinar a incidência ou não do imposto), vejamos:

*“Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):*

*I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e*

*II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.*

*§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:*

*I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e*

*II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.*

*§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.*

*§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.*

*§ 4º Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 41, § 1º)”*

Sendo assim, quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte das mercadorias (acondicionamento ou reacondicionamento) não há que se falar em industrialização.

Daí, estando a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) condicionada à forma da embalagem do produto, entender-se-á como:

- i. acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal finalidade; e
- ii. acondicionamento para apresentação, o que não estiver compreendido no conceito de embalagem (acondicionamento) para transporte.

Pois, pelo que consta nos autos, as embalagens são utilizadas após a industrialização, com a finalidade de proteção, apresentação e conservação da mercadoria, logo não integram o processo produtivo, e dessa forma deixou-se de atender aos requisitos legais condicionantes à utilização da saída com suspensão do IPI.

Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsumem-se os protetores utilizados pelos adquirentes (protetores de melão), que apesar de ajudar tanto no armazenamento, transporte e na preservação das características originais da fruta, não são “produtos intermediários”.

Não há reforma a fazer no presente tópico recursal.

### **2.3- Da condição formal da declaração para usufruir do benefício da suspensão do IPI**

Alega a Recorrente que atende aos legais para fruição do benefício da suspensão do IPI, sendo que o afastamento da suspensão se deu com base em requisitos meramente formais.

Conforme a já citada IN 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.*

De fato, a declaração do adquirente não é fenômeno suficiente para autorizar ou desautorizar a suspensão, para fins de aproveitamento do benefício, é necessário que o adquirente da mercadoria atenda a determinados requisitos, entre os quais desenvolver, de

maneira preponderante, determinados produtos da TIPI, estabelecendo, como marco miliário para o entendimento de "preponderância" o percentual de, no mínimo, 60% da receita bruta no ano calendário anterior, conforme previsão no parágrafo 2º do Art. 29 da Lei 10.637/2002.

Tal informação, contudo, deve ser informado pelo adquirente, pois não se cogitaria que obrigar o vendedor a declarar as receitas brutas de seus clientes. Estes, por seu turno, devem realizar a prestação da informação "*sob as penas da lei*". Sendo que, a legislação previu, para o caso de declaração falsa por parte do adquirente, além da sujeição genérica "às penas da lei" (inclusive criminais), haverá sanção específica consistente na imputação de responsabilidade sobre obrigação tributária dela decorrente, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 4.502/1964 refletido no inciso VI do art. 25 do RIPI.

A declaração deve registrar o fato relevante (que o adquirente se dedica preponderantemente à elaboração dos produtos especificados na lei), este sim fator determinante para a suspensão da cobrança do IPI na saída do estabelecimento do vendedor. Sendo que, ante a ausência da declaração de preponderância, o estabelecimento industrial encontra-se impedido de fazer uso da suspensão do imposto, que se torna imediatamente exigível, como se a suspensão não houvesse.

Sendo assim, vê-se, portanto, que, descumpridos os requisitos previstos, não há que se falar em suspensão do IPI, em especial quando os destinatários não apresentaram a declaração.

Com relação à empresa GRANJA CRUZ LTDA, CNPJ 05.437.476/0001-08, adquirente dos produtos da Recorrente, acrescente-se que, além de não ter apresentado a necessária declaração, tal é optante do Simples Nacional, não há que se falar na suspensão do IPI, em especial quando o destinatário é optante do Simples Nacional.

Neste tópico, não há reforma a fazer.

#### **2.4- Da imputação da multa de ofício**

Pugna a Recorrente pela anulação da multa de ofício imputada no patamar de 75%.

A multa de ofício foi imputada com base no Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.

Dada a base legal para imputação da sanção, não há a ilegalidade combatida.

#### **2.5- Juros sobre a multa de ofício**

Pleiteia a Recorrente pelo afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

*-Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Por todo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima