



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11070.722016/2019-88
ACÓRDÃO	3402-013.395 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HUHTAMAKI DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2015

SAÍDA COM SUSPENSÃO. LEI N. 10.637/2002. ART. 29. DESTINATÁRIO. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. CONDIÇÃO NECESSÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A interpretação literal não significa uma interpretação do texto por literalidade, mas sim uma interpretação especificadora, que busca garantir a aplicação da norma nos limites estabelecidos pelo legislador, sem restrição ou ampliação. Embora o caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não tenha qualificado o estabelecimento destinatário, o seu § 2º não só o qualifica como industrial como ainda estabelece requisitos para que possa receber matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão do pagamento do IPI.

SAÍDA COM SUSPENSÃO. LEI N. 10.637/2002. ART. 29. ADQUIRENTE. PESSOA FÍSICA. PRODUTOR RURAL (PESSOA FÍSICA COM INSCRIÇÃO NO CNPJ). ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ESTABELECIMENTO ATACADISTA. IMPOSSIBILIDADE.

A suspensão do pagamento do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica quando o adquirente das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem é pessoa física, produtor rural (pessoa física com inscrição no CNPJ), estabelecimento comercial ou estabelecimento atacadista.

SAÍDA COM SUSPENSÃO. LEI N. 10.637/2002. ART. 29. ADQUIRENTE. OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a saída de produtos com a suspensão do pagamento do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, para empresas optantes do Simples Nacional.

SAÍDA COM SUSPENSÃO. LEI N. 10.637/2002. ART. 29. UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NECESSIDADE.

A suspensão do pagamento do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, exige que as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem sejam empregados no processo produtivo do estabelecimento industrial do adquirente em operações de industrialização.

SAÍDA COM SUSPENSÃO. LEI N. 10.637/2002. ART. 29. DECLARAÇÃO DO ADQUIRENTE. EFEITOS.

A declaração feita pelo adquirente ao vendedor que atende a todos os requisitos estabelecidos por lei para a suspensão do pagamento do IPI é documento necessário, mas não suficiente, para a aplicação do benefício. A existência de tal documento não exime o vendedor de se certificar do cumprimento de todos os requisitos que possam ser verificados até o momento da remessa das mercadorias para os estabelecimentos adquirentes, não servindo essa declaração como um escudo apto a rechaçar qualquer responsabilidade que possa ser imputada ao vendedor. A responsabilidade é do vendedor no caso de os adquirentes não preencherem os requisitos para o recebimento de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem com suspensão do pagamento do IPI, ou no caso de os bens vendidos não se enquadrarem nessas categorias. A responsabilidade é do adquirente no caso de emprego indevido de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que tenha sido corretamente destinado pelo vendedor.

SAÍDA COM SUSPENSÃO. LEI N. 10.637/2002. ART. 29. ANOTAÇÃO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. REQUISITO LEGAL.

Só é aplicável a suspensão do pagamento do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, se as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem acobertados pela nota fiscal contenha a expressão “Saída com suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 716 a 750) interposto em 09/10/2020 contra decisão proferida no Acórdão 14-97.449 - 8ª Turma da DRJ/RPO, de 20/08/2019 (e-fls. 657 a 677), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 41.787.602,11 (quarenta e um milhões, setecentos e oitenta e sete mil, seiscentos e dois reais, e onze centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 514).

Consta na “Descrição dos Fatos” (e-fl. 515) a seguinte infração à legislação tributária:

INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO

O estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão do imposto, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do presente Auto de Infração.

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 517/553) que instrui o auto de infração traz o detalhamento da infração acima, que segue em resumo:

» A fiscalizada produz, dentre outros produtos, embalagens do tipo bandeja para frutas, classificadas no código NCM 4819.50.00, à alíquota de 15% de IPI. Os adquirentes das embalagens para frutas, em sua maioria, atuam no cultivo e/ou comercialização de maçã e melão.

» A suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, destina-se aos estabelecimentos industriais contribuintes do IPI. As clientes pessoas físicas não se encontram alcançadas pelo benefício fiscal. No caso, nas notas fiscais de saídas emitidas pela empresa, no campo CPF/CNPJ do participante, encontra-se

informado o CPF da destinatária. Portanto, a Huhtamaki detinha o conhecimento de que as adquirentes tratavam-se de pessoas físicas.

» Constatou-se que diversas destinatárias pessoas físicas encontravam-se inscritas no CNPJ, com a natureza jurídica código 412-0 - Produtor Rural (Pessoa Física). Esses identificados produtores rurais localizam-se no estado de São Paulo. A legislação do estado de São Paulo obriga o produtor rural a inscrever-se no CNPJ para comercializar seus produtos (art. 7º da Portaria CAT nº 14/2006, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo).

O produtor rural pessoa física inscrito no CNPJ, para todos os efeitos, não perde a condição de pessoa física. Em consulta pública efetuada no site da JUCESP (<https://www.jucesponline.sp.gov.br>) não foram identificadas inscrições vinculadas aos CNPJ dos produtores rural. Estes participantes também não possuem NIRE (Número de Identificação do Registro de Empresas).

Em aproximadamente 70% das operações de venda para produtores rurais, a Huhtamaki fez constar nas notas fiscais a informação de que se tratava de produtor rural pessoa física, onde também havia informado o correspondente CPF.

» O SIMPLES trata-se de um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, estando, no caso do IPI, desvinculado do sistema de crédito/débito, sistema este próprio do mecanismo do imposto. As regras próprias e específicas a que estão sujeitas as empresas optantes pelo SIMPLES, no tocante à tributação do IPI, não se coadunam com o regime de suspensão do IPI instituído pela Lei nº 10.637, de 2002.

» O estabelecimento promoveu a saída de produtos para estabelecimentos comerciais, atacadistas, equiparados, com suspensão indevida do imposto. A suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637/2002 não se dirige ao comerciante, mas aos estabelecimentos industriais.

» Para a fruição da suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, o estabelecimento destinatário deverá dedicar-se, preponderantemente, à elaboração de produtos indicados naquele dispositivo legal. É condição necessária para o direito ao benefício da suspensão que o adquirente elabore produtos e que os insumos adquiridos sejam neles empregados. As características e funcionalidades das bandejas para frutas indicam que estas embalagens não se destinam ao emprego em processo industrial nos estabelecimentos adquirentes. As embalagens do tipo bandeja produzidas pela Huhtamaki destinam-se ao acondicionamento de frutas (maçãs e melões), que serão, por sua vez, comercializadas *in natura*. Dentre seus clientes encontram-se empresas voltadas ao cultivo de maçã e cultivo de melão. As frutas *in natura* possuem notação NT na TIPI. Portanto, tais produtos encontram-se fora do campo de incidência do IPI.

» A fiscalizada foi intimada a apresentar as declarações encaminhadas pelos adquirentes. Não houve apresentação de declarações de diversos adquirentes. Portanto, as saídas correspondentes estão sujeitas ao lançamento do imposto.

Cooperativa dos Fruticultores da Região de Vacaria Ltda, CNPJ 06.104.282/0001-53, declarou tratar-se de estabelecimento atacadista.

A declaração apresentada de Avícola Itália Ltda, CNPJ 12.034.784/0001-58, é de data posterior à venda dos produtos.

» A fiscalizada emitiu substancial quantidade de notas fiscais de saída sem fazer constar o motivo da ausência do imposto e a base legal correspondente. A justificativa apresentada não supre o descumprimento da formalidade legalmente prevista. A saída de produtos com suspensão do IPI somente será permitida quando forem observadas as normas do RIPI e as medidas de controle expedidas pela RFB.

Em face dos fatos e das infrações apuradas, a autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser lançado/recolhido, efetuou a reconstituição da escrita fiscal e constituiu os respectivos créditos tributários.

A empresa autuada foi cientificada do lançamento em 02/04/2019. Em 29/04/2019, apresentou impugnação ao lançamento (e-fls. 582/619). Em suma, aduziu as seguintes razões de defesa:

- As condições para o regime de suspensão do IPI estão definidas no caput do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, ficando para seus parágrafos e incisos a regulamentação de obrigações acessórias.
- Ao tratar da suspensão do IPI, o legislador não faz qualquer restrição à natureza do estabelecimento adquirente, senão que sua atividade preponderante seja a elaboração dos produtos que indica. Qualquer outra exigência para a aplicação da suspensão, seja relativa à condição do estabelecimento adquirente ou ao destino do material de embalagem, extrapola os termos da lei e, por consequência, reveste-se de ilegalidade.
- O fato do produtor rural ser ou não contribuinte do imposto ou não se constituir sob a forma de empresa industrial não são exigências contidas na lei.
- Os produtores rurais com inscrição no CNPJ também emitiram a declaração prevista na Lei nº 10.637/2002, a qual é suficiente para garantir que as mercadorias saiam do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI.
- A restrição em relação às empresas optantes do SIMPLES está baseada no art. 27 da IN RFB nº 948/2009. Ocorre que referida limitação não foi prevista em lei e, ainda que se considere que as empresas optantes do Simples Nacional possuam regime de tributação diferenciado, o legislador não as excluiu da suspensão do IPI.
- O TRF/4ª Região já definiu ser ilegal o disposto no art. 27, II, da IN RFB nº 948/09, que inovou no ordenamento jurídico e criou restrição onde o art. 29 da Lei nº 10.637/2002 não o havia feito.
- A restrição às vendas a estabelecimentos comerciais não encontra respaldo no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

- Ao cuidar da suspensão do IPI, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002 utiliza a expressão “elaboração” e não “industrialização”, ou seja, não se faz necessário que o adquirente industrialize os produtos classificados em determinadas posições e subposições da TIPI. A elaboração de produtos não é, segundo o artigo 4º do RIPI/2010, um modal de industrialização, tendo um sentido mais amplo que não pode ser restringido ou alterado por ato normativo sem respaldo em lei.
- O escopo das embalagens produzidas pela empresa é muito maior do que a proteção, transporte e armazenamento seguro dos produtos.
- Não é atribuição do estabelecimento industrial vendedor fiscalizar ou conferir se a declaração emitida pelo estabelecimento do cliente é verdadeira. Cabe à própria autoridade fiscal verificar a veracidade das informações prestadas pelo estabelecimento adquirente.
- A partir do momento em que o estabelecimento industrial recebe declaração de seu cliente atestando que atende a todos os requisitos estabelecidos, de forma expressa e sob as penas da lei, esgota seu dever de diligência.
- Ao fornecedor cabe cumprir exclusivamente os seguintes requisitos: (1) ser estabelecimento industrial, (2) produzir matéria prima, produto intermediário ou embalagem e (3) exigir do adquirente a declaração prevista no § 7º, II, do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002.
- Durante o procedimento de fiscalização, algumas declarações não foram encontradas no prazo concedido pela Fiscalização. Em novas buscas, foram localizadas algumas declarações que fazem prova do cumprimento da legislação pelos adquirentes a fim de manter a suspensão do IPI e afastar o lançamento fiscal ora impugnado.
- A declaração fornecida pela Cooperativa dos Fruticultores da Região de Vacaria Ltda, CNPJ 06.104.282/0001-53, atende aos requisitos legais, não havendo obrigatoriedade que o adquirente seja industrial.
- As exigências relativas às informações que devem constar na documentação fiscal caracterizam-se como obrigações acessórias. Resta evidente que a obrigação acessória não gera imposto. Este é um efeito exclusivo da obrigação principal cujo objetivo é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. É evidente que a previsão de emitir as notas fiscais com a expressão “Saída com suspensão do IPI” e de indicar o dispositivo legal correspondente, constitui-se em obrigação acessória. O descumprimento de obrigação acessória está sujeito a uma penalidade que pode ou não ser pecuniária.
- A ausência da expressão “Saída com suspensão do IPI” decorre de um erro formal, técnico de parâmetro de sistema, que, pode ser corrigido mediante a simples emissão de Carta de Correção. A ocorrência de erro formal, que pode ser corrigido a qualquer tempo, não acarreta na exigência do imposto, revelando-se totalmente desproporcional o lançamento tributário.

- Em não havendo previsão específica para aplicação de outra penalidade, impõe-se a revisão do lançamento para que seja aplicada, no máximo, a sanção prevista no art. 597 do RIPI/2010.

Ao final, a interessada pugna pelo cancelamento da autuação fiscal com fundamento nas razões deduzidas. Requer a revisão do lançamento no que se refere ao descumprimento de obrigação acessória, a fim de ser aplicado o previsto no art. 597 do Regulamento do IPI. Requer, ainda, sejam apartados os débitos relativos às vendas aos adquirentes que não emitiram a declaração prevista em lei.

É o relatório do essencial.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 14-97.449 - 8ª Turma da DRJ/RPO, resultou em uma decisão de parcial procedência da Impugnação, tendo a DRJ excluído da apuração “os débitos de IPI relativos às saídas de material de embalagem para os estabelecimentos abaixo [...], exceto as saídas assinaladas com a letra D (conforme planilhas de e-fls. 203/498), identificadas para os contribuintes com a notação D (*). Para os contribuintes Gramado Avicultura e Agropecuária Ltda (declaração emitida em 10/07/2014), Ismeria Agroindústria e Comércio de Alimentos Ltda (declaração emitida em 15/05/2014), Mantiqueira Alimentos Ltda (declaração emitida em 01/05/2014) e Pluma Agroavícola Ltda (declaração emitida em 25/01/2015), há que se ressaltar que apenas os débitos de IPI após essas datas são beneficiados pela suspensão”.

ADQUIRENTE	CNPJ	Situação Adicional Identificada
AVÍCOLA CARMINATTI LTDA	80.307.168/0012-36	---
AVÍCOLA CATARINENSE LTDA	81.616.807/0004-06	D (*)
AVINE COML AVIC NORDESTE LTDA	41.434.556/0011-45	D (*)
DIPLOMATA IND E COML LTDA	01.243.305/0010-88	---
DIPLOMATA S/A IND E COMERCIO	01.243.305/0012-40	---
GRAMADO AVICULT.AGROPEC.LTDA	72.078.769/0002-14	D (*)
GUARANI AGROINDÚSTRIA LTDA	01.463.926/0001-86	D (*)
ISMERIA AGROIND.COM. ALIMENTOS	20.133.288/0001-80	D (*)
MANTIQUEIRA ALIMENTOS LTDA	04.747.794/0006-17	D (*)
PLUMA AGROAVÍCOLA LTDA	04.656.883/0012-04	---

O Acórdão 14-97.449 contou ainda com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2015

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL DO DESTINATÁRIO.

Embora no *caput* do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, 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.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS OPTANTE DO SIMPLES.

Adquirentes optantes do SIMPLES não fazem jus à suspensão do IPI por expressa vedação contida na Lei Complementar nº 123, de 2006.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DAS MERCADORIAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Ao citar, precisamente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos que discrimina, a lei indica que os produtos adquiridos devem ser empregados no processo produtivo do estabelecimento adquirente, em operações de industrialização.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. DECLARAÇÃO DOS ADQUIRENTES. FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A declaração apresentada pelos adquirentes de produtos beneficiados pela suspensão tributária trata-se de um pré-requisito e uma condição legal para que possam assim sair do estabelecimento produtor e fornecedor das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não se constitui, porém, em salvaguarda que garante, incondicionalmente, o direito à suspensão do imposto ao seu portador. A declaração que não corresponda à realidade dos fatos não produz os efeitos jurídicos que dela se pretenda, ainda que seu portador a tenha recebido de boa fé. A despeito de quaisquer declarações que tenham emitido, estas não são hábeis em darem respaldo à saída de mercadorias com o IPI suspenso, se os adquirentes não atendem às condições estipuladas pela lei.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. NECESSIDADE DE ANOTAÇÃO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. REQUISITO LEGAL.

Só podem sair com a suspensão do IPI os produtos acobertados com a nota fiscal que contenha a expressão “Saída com suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. É uma obrigação objetiva; não há o que tergiversar sobre a questão. Em não havendo o cumprimento desta exigência, o imposto não pode ser suspenso, em face das disposições do art. 111 do CTN.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO INDEVIDA. FALTA DE LANÇAMENTO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. MULTA DE OFÍCIO.

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 sujeita o contribuinte à multa de ofício de 75% do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2015

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA EM RELAÇÃO À SOLICITAÇÃO DE PROVIDÊNCIAS.

Considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada. Não se toma conhecimento da impugnação naquilo que se refere às providências quanto à parte não impugnada do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão da DRJ em 15/09/2020 (ver Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 696), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 09/10/2020 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 699), onde, basicamente, defende:

- (a) que, para fins do reconhecimento da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10637/2002, não é necessário que o adquirente da mercadoria seja qualificado como industrial;
- (b) que a *“única condição para que o estabelecimento receba matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem com a suspensão do IPI é que ele tenha como atividade preponderante a elaboração de produtos classificados em determinadas posições da Tabela do IPI”*;
- (c) que *“o fato do produtor rural, com ou sem inscrição em CNPJ, ser ou não contribuinte do imposto ou não se constituir sob a forma de empresa industrial não são exigências contidas na legislação que trata da suspensão do IPI”*;
- (d) que *“os produtores rurais pessoas físicas que adquiriram material de embalagem com a suspensão do IPI enquadram-se nos requisitos legais na medida em que se dedicam à elaboração de ovos (4) ou frutas – maçãs e melões (8), de forma preponderante”*;
- (e) que *“a declaração expressa do estabelecimento adquirente ao estabelecimento vendedor de que cumpre os requisitos para a fruição da suspensão do IPI esgota o dever de diligência do vendedor”*;
- (f) que *“o fato do adquirente estar inscrito no SIMPLES em nada afeta a suspensão do imposto quando da aquisição de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem”*;
- (g) que *“não há exigência de que o material de embalagem, a matéria prima ou o produto intermediário sejam empregados no processo industrial do estabelecimento adquirente”*;
- (h) que a *“Declaração emitida pelo adquirente nos termos do parágrafo 7º da Lei nº 10.637/2002 retira do estabelecimento industrial, ora Recorrente, a necessidade de averiguar e confirmar a veracidade das informações prestadas”*; e

- (i) que a obrigação de fazer constar na nota fiscal a expressão ‘saída com suspensão do IPI’, com a especificação do dispositivo legal correspondente, *“caracteriza-se como uma obrigação acessória, e, como tal, eventual descumprimento não acarreta na imediata exigência da obrigação acessória”*.

Remetidos para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os autos foram sorteados para minha relatoria e, após, incluídos em pauta para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

1. Dos limites da lide

Conforme relatado, a lide estabelecida nos autos surge a partir da Impugnação (e-fls. 582 a 619) apresentada pela ora Recorrente contra o Auto de Infração de e-fls. 514 a 516, fruto de procedimento fiscal que apurou a saída de produtos do estabelecimento da Recorrente sem o lançamento do IPI nas notas fiscais, em razão da utilização da suspensão do imposto prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

O Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 517 a 553 nos mostra as razões da Fiscalização para o lançamento realizado, que passam, fundamentalmente, pela indevida utilização da suspensão do IPI nas seguintes situações:

- adquirente pessoa física;
- adquirente produtor rural (pessoa física com inscrição no CNPJ);
- adquirente optante do Simples Nacional;
- adquirente estabelecimento comercial;
- produtos não destinados à industrialização (bandejas para maçã e melão);
- ausência de declaração do adquirente;
- adquirente declarou ser estabelecimento atacadista;
- declaração do adquirente com data posterior à venda dos produtos; e
- ausência nas notas fiscais da expressão “Saída com Suspensão do IPI” e da especificação do dispositivo legal correspondente.

A Impugnação apresentada pela ora Recorrente para combater a acusação fiscal explorou os seguintes argumentos:

- o acerto na utilização do regime suspensivo do IPI;
- a possibilidade de o adquirente ser pessoa física;
- a possibilidade de o adquirente ser produtor rural, pessoa física com inscrição no CNPJ;
- a possibilidade de o adquirente ser optante do Simples Nacional;
- a possibilidade de o adquirente ser estabelecimento comercial;
- a desnecessidade de que os produtos adquiridos sejam destinados à industrialização;
- a existência de declaração do adquirente para parte das vendas lançadas (foram localizadas 30 declarações para os adquirentes mostrados na tabela abaixo);

ADQUIRENTE	CNPJ
AGROINDUSTRIAL PERFRUTTI LTDA	07.829.356/0001-81
AGROVETERINARIA MARTINI LTDA	75.559.849/0001-07
ALDO KRAMER DE ALMEIDA	190.886.630-68
ANDRE FRANCISCO DOBLINSKI	913.616.309-06
ANTONIO DONATI	194.734.359-91
AVIARIO SANTO ANTONIO LTDA	17.425.646/0012-76
AVICOLA CARMINATTI LTDA	80.307.168/0012-36
AVICOLA CATARINENSE LTDA	81.616.807/0004-06
AVINE COML AVIC NORDESTE LTDA	41.434.556/0011-45
BORTOLON AGROCOMERCIAL LTDA	00.376.956/0003-54
COM.DE OVOS JF ADAMANTINA LTDA	15.228.690/0001-08
COOP.PROD.FRUTAS VISTA ALEGRE	01.428.710/0001-80
DIPLOMATA IND E COML LTDA	01.243.305/0010-88
DIPLOMATA S/A IND E COMERCIO	01.243.305/0012-40
EVANDRO LUIS STRAGLIOTTO	475.145.400-59
FERNANDO DAL PONT	175.784.509-72
FLOTERIO FOESCH	840.917.897-49
GERALDO FERREIRA LOBO JUNIOR	08.151.213/0001-26
GRAMADO AVICULT.AGROPEC.LTDA	72.078.769/0002-14
GUARANI AGROINDUSTRIA LTDA	01.463.926/0001-86
HELTON ALVES FERREIRA	007.351.411-00
INTERAGRO IND.E COMERCIO LTDA	03.884.016/0025-70
ISMERIA AGROIND.COM.ALIMENTOS	20.133.288/0001-80
MANTIQUEIRA ALIMENTOS LTDA	04.747.794/0006-17
NELSON NEUHAUS	290.390.100-72
ONORIO SALOMAO	088.857.907-12
OSIMAR FERN.MORETTI E OUTROS	08.262.091/0001-45
PLUMA AGROAVICOLA LTDA	04.656.883/0012-04
RJU COM.BENEF.FRUTAS VERDURAS	78.575.149/0006-09
VIBRA AGROINDUSTRIAL SA	93.586.303/0010-00

- a revisão da glosa relativa à declaração fornecida pela Cooperativa dos Fruticultores da Região de Vacaria Ltda., CNPJ 06.104.282/0001-53, que afirmou tratar-se de estabelecimento atacadista;
- a caracterização como acessória da obrigação de fazer constar na nota fiscal a expressão “Saída com Suspensão do IPI” e a especificação do dispositivo legal correspondente, cujo descumprimento não enseja a cobrança do IPI suspenso; e

- o reconhecimento do acerto do lançamento em relação a 51 declarações não localizadas e em relação à declaração emitida posteriormente à saída dos produtos.

A DRJ, no julgamento de primeira instância, negou provimento à Impugnação em relação: (a) às aquisições feitas por: (i) pessoa física; (ii) produtor rural (pessoa física com inscrição no CNPJ); (iii) optante do Simples Nacional; (iv) estabelecimento comercial; e (v) estabelecimento atacadista; (b) aos produtos não destinados à industrialização; e (c) à ausência nas notas fiscais da expressão “Saída com Suspensão do IPI” e da especificação do dispositivo legal correspondente.

Quanto às 30 declarações dos adquirentes apresentadas pela ora Recorrente em sede de impugnação (acusação inicial de ausência de declaração), a DRJ rejeitou aquelas referentes a adquirentes pessoas físicas (9 no total), conforme tabela a seguir:

ADQUIRENTE	CNPJ
ALDO KRAMER DE ALMEIDA	190.886.630-68
ANDRE FRANCISCO DOBLINSKI	913.616.309-06
ANTONIO DONATI	194.734.359-91
EVANDRO LUIS STRAGLIOTTO	475.145.400-59
FERNANDO DAL PONT	175.784.509-72
FLOTERIO FOESCH	840.917.897-49
HELTON ALVES FERREIRA	007.351.411-00
NELSON NEUHAUS	290.390.100-72
ONORIO SALOMAO	088.857.907-12

A DRJ rejeitou, ainda, as declarações dos adquirentes mostradas na tabela a seguir (11 no total), que, segundo “o *Termo de Verificação Fiscal e as planilhas demonstrativas da suspensão indevida (e-fls. 203/498)*, incorrem também em outras situações impeditivas ao benefício da suspensão, identificadas pelas letras A (Bandeja Maçã – não destinado à industrialização), D (Ausência das Notas Fiscais de Saídas da expressão “Saída com Suspensão do IPI” e especificação do dispositivo legal correspondente), F (Produtor Rural Pessoa Física com Inscrição no CNPJ), G (Adquirente Optante pelo SIMPLES Nacional) e H (Adquirente Empresa Comercial)”:

ADQUIRENTE	CNPJ	Situação Adicional Identificada
AGROINDUSTRIAL PERFRTUTTI LTDA	07.829.356/0001-81	A D
AGROVETERINARIA MARTINI LTDA	75.559.849/0001-07	D G H
AVIÁRIO SANTO ANTONIO LTDA	17.425.646/0012-76	D
BORTOLON AGROCOMERCIAL LTDA	00.376.956/0003-54	A D
COM.DE OVOS JF ADAMANTINA LTDA	15.228.690/0001-08	D G
COOP.PROD.FRUTAS VISTA ALEGRE	01.428.710/0001-80	A D H
GERALDO FERREIRA LOBO JUNIOR	08.151.213/0001-26	D F
INTERAGRO IND.E COMERCIO LTDA	03.884.016/0025-70	D
OSCMAR FERN.MORETTI E OUTROS	08.262.091/0001-45	D F
RJU COM.BENEF. FRUTAS VERDURAS	78.575.149/0006-09	H
VIBRA AGROINDUSTRIAL SA	93.586.303/0010-00	D

Para as 10 declarações dos adquirentes restantes (mostradas na tabela a seguir), apresentadas pela ora Recorrente em sede de impugnação, a DRJ reconheceu o direito à suspensão do IPI, exceto em relação: (a) às notas fiscais que não contêm a expressão “Saída com Suspensão do IPI” e a especificação do dispositivo legal correspondente; e (b) às notas fiscais emitidas anteriormente às declarações apresentadas pelos adquirentes Gramado Avicultura e

Agropecuária Ltda (emitida em 10/07/2014), Ismeria Agroindústria e Comércio de Alimentos Ltda (emitida em 15/05/2014), Mantiqueira Alimentos Ltda (emitida em 01/05/2014) e Pluma Agroavícola Ltda (emitida em 25/01/2015).

<i>ADQUIRENTE</i>	<i>CNPJ</i>	<i>Situação Adicional Identificada</i>
<i>AVÍCOLA CARMINATTI LTDA</i>	<i>80.307.168/0012-36</i>	<i>---</i>
<i>AVÍCOLA CATARINENSE LTDA</i>	<i>81.616.807/0004-06</i>	<i>D (*)</i>
<i>AVINE COML AVIC NORDESTE LTDA</i>	<i>41.434.556/0011-45</i>	<i>D (*)</i>
<i>DIPLOMATA IND E COML LTDA</i>	<i>01.243.305/0010-88</i>	<i>---</i>
<i>DIPLOMATA S/A IND E COMERCIO</i>	<i>01.243.305/0012-40</i>	<i>---</i>
<i>GRAMADO AVICULT.AGROPEC.LTDA</i>	<i>72.078.769/0002-14</i>	<i>D (*)</i>
<i>GUARANI AGROINDÚSTRIA LTDA</i>	<i>01.463.926/0001-86</i>	<i>D (*)</i>
<i>ISMERIA AGROIND.COM. ALIMENTOS</i>	<i>20.133.288/0001-80</i>	<i>D (*)</i>
<i>MANTIQUEIRA ALIMENTOS LTDA</i>	<i>04.747.794/0006-17</i>	<i>D (*)</i>
<i>PLUMA AGROAVÍCOLA LTDA</i>	<i>04.656.883/0012-04</i>	<i>---</i>

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente traz os seguintes argumentos como objetos de defesa:

- o acerto na utilização do regime suspensivo do IPI;
- a possibilidade de o adquirente ser pessoa física;
- a possibilidade de o adquirente ser produtor rural, pessoa física com inscrição no CNPJ;
- a possibilidade de o adquirente ser estabelecimento comercial;
- a possibilidade de o adquirente ser estabelecimento atacadista;
- a possibilidade de o adquirente ser optante do Simples Nacional;
- a desnecessidade de que os produtos adquiridos sejam destinados à industrialização;
- a suficiência da declaração do adquirente para o uso da suspensão do IPI; e
- a caracterização como acessória da obrigação de fazer constar na nota fiscal a expressão “Saída com Suspensão do IPI” e a especificação do dispositivo legal correspondente, cujo descumprimento não enseja a cobrança do IPI suspenso.

Como se percebe, das acusações inicialmente feitas pela Fiscalização, apenas duas não foram contrarrazoadas pela Recorrente na presente fase recursal: os casos em que se identificou a ausência de declaração do adquirente e os casos em que a declaração do adquirente foi feita após a venda dos produtos.

As demais matérias, sintetizadas a partir do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, demandam análise e decisão por parte deste Colegiado.

2. Dos requisitos para a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002

A Recorrente propõe em seu Recurso Voluntário, antes de adentrar nas questões de fato que ensejaram o lançamento do IPI, uma análise da legislação que rege a suspensão do IPI na saída dos produtos por ela fabricados (embalagens em polpa moldada, sendo seus principais produtos bandejas de ovos, estojos e bandejas de maçã e de melão).

Apontando para o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir reproduzido com a redação vigente à época dos fatos, a Recorrente sustenta que *“as condições para o regime de suspensão do IPI estão definidas no caput do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, ficando para seus parágrafos e incisos a regulamentação das obrigações acessórias”*.

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.

§ 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;

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.

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

§ 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.

Para a Recorrente, o único requisito que deve ser exigido para o reconhecimento da suspensão do IPI na saída de embalagens por ela fabricadas é que essas embalagens sejam *"destinadas a estabelecimentos que se dediquem preponderantemente à elaboração de ovos (TIPI 4) e de frutas, maçã e melão (TIPI 8)"*, sendo que *"qualquer outra exigência para a aplicação da suspensão, seja relativa à condição do estabelecimento adquirente ou ao destino do material de embalagem, extrapola os termos da lei e, por consequência, reveste-se de ilegalidade"*.

Cita decisão do TRF4, que teria considerado ilegal o disposto no art. 27, inciso II, da IN RFB nº 948, de 2009, por ter inovado no ordenamento jurídico e criado restrição não imposta pelo art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

Criticando especialmente o entendimento da DRJ de que a suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, aplica-se tão somente quando o destinatário dos produtos for um estabelecimento industrial, a Recorrente defende, mais uma vez, que *"o legislador não faz qualquer restrição à natureza do estabelecimento que adquire a matéria prima, o produto intermediário ou o material de embalagem, senão que sua atividade preponderante fosse a elaboração dos produtos classificados nas posições previstas no caput do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002"*.

Cita o Acórdão 3401-003.885 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que teria afastado *"a exigência de que adquirente deve ser qualificado como estabelecimento industrial"*, e transcreve excerto do voto do relator que teria refutado *"o entendimento consagrado na decisão recorrida de que o parágrafo 2º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 exige que todo estabelecimento adquirente seja industrial"*.

Sustenta que o termo "elaboração", usado no caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não é sinônimo de "industrialização", vocábulo limitante quando comparado ao primeiro, e que *"se o legislador ordinário utilizou o vocábulo "elaboração", não restringiu a sua aplicação"*.

Critica ainda a referência feita pelo Acórdão recorrido à exposição de motivos da MP nº 66, de 2002, que levaria à conclusão de que os adquirentes de material e embalagem devem ser contribuintes do IPI para fazerem jus à suspensão do imposto na aquisição desses produtos, e assevera que esse entendimento não pode ser extraído da referida exposição de motivos.

Propõe a aplicação da interpretação literal (art. 111 do CTN) para o caso em exame, e acusa a DRJ de ter interpretado o termo “estabelecimento” de forma limitadora (e não literal), uma vez que *“apenas considera para este fim aquele qualificado como industrial”*.

Cita outro Acórdão do CARF (3402-004.295), que iria contra o entendimento firmado na decisão recorrida e favoreceria a tese por ela propagada.

Mas a razão não assiste a Recorrente.

A interpretação literal reclamada pela Recorrente não significa uma interpretação do texto por literalidade, mas sim, como ensina o Professor Heleno Taveira Torres¹, uma interpretação especificadora, que *“pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza”*.

Em outras palavras, a interpretação literal a que se refere o art. 111 do CTN trata do alcance da norma, e parte da ideia de que o intérprete deve se limitar a declarar o sentido da norma interpretada, sem fazer qualquer restrição e sem fazer qualquer ampliação.

É nesse sentido que vão as definições de Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa e Hugo de Brito Machado, trazidas pelo Professor Heleno Taveira Torres em seu artigo “Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica”, publicado no CONJUR:

Não é outro o modo de compreensão de Aliomar Baleeiro sobre o sentido desta “interpretação literal”, a saber:

“Podemos então, inspirados nos escritos de Hart sobre a textura aberta do Direito, propor uma interpretação para a norma de interpretação contida no art. 111 do CTN. Esse parece ser, no nosso entender, o sentido da locução ‘interpretação literal’ no contexto da mencionada disposição normativa: interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes”. (grifos nossos)

E, de igual modo, para Rubens Gomes de Sousa:

¹ Em artigo publicado no CONJUR, em 20/05/2020, sob o título “Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica” (acessado no endereço da internet <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica/>).

“O artigo 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa ou, se quiserem, apenas explicação do dispositivo, é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas, a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar, em sua natureza de exceção a uma regra geral”.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”

E, no caso que estamos aqui a analisar, o exato alcance que a expressão literal do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, permite é que a suspensão do IPI ali prevista se destina tão somente a estabelecimento industrial.

Embora o caput desse art. 29 não qualifique o estabelecimento destinatário, o seu § 2º, que, ao contrário do que sustenta a Recorrente, não estabelece uma obrigação acessória, mas sim complementa o comando do caput, não só o qualifica como ainda estabelece requisitos para que o **estabelecimento industrial** possa receber matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão do pagamento do IPI.

§ 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.

Se, por apreço ao debate, cogitássemos a aplicação do entendimento pretendido pela Recorrente de que qualquer estabelecimento poderia se beneficiar da suspensão do pagamento do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, chegaríamos à absurda conclusão de que a Lei teria estabelecido um rigoroso requisito para os estabelecimentos industriais, exigindo deles uma receita bruta decorrente dos produtos referidos no caput do art. 29 superior a 60% da receita bruta total no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, e, por outro lado, não teria exigido qualquer requisito para os demais estabelecimentos não industriais, que poderiam adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com

suspensão do pagamento do IPI sem qualquer histórico de atuação na elaboração dos produtos referidos no caput do art. 29.

Por isso, não tem razão a Recorrente quando sustenta que o único requisito que deve ser exigido para o reconhecimento da suspensão do IPI na saída de embalagens por ela fabricadas é que essas embalagens sejam *“destinadas a estabelecimentos que se dediquem preponderantemente à elaboração de ovos (TIPI 4) e de frutas, maçã e melão (TIPI 8)”*, sendo necessário, ainda, que os adquirentes sejam estabelecimentos industriais.

Quanto à referida decisão prolatada pelo TRF4, que julgou ilegal o disposto no art. 27, inciso II, da IN RFB nº 948, de 2009, por ter inovado no ordenamento jurídico e criado *“restrição onde o art. 29 da Lei nº 10.637/02 não o havia feito”*, é de se pontuar que, além do fato de que essa decisão não exerce efeito vinculante sobre este Colegiado, não há nada ali que se aproveite para a decisão a ser aqui prolatada.

O dispositivo normativo que lá se encontrava em debate não guarda qualquer relação com a discussão posta neste tópico, uma vez que tratava do afastamento da suspensão quando envolvia estabelecimento equiparado a industrial, salvo nas hipóteses de equiparação da empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda.

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.

No que diz respeito aos Acórdãos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que foram mencionados pela Recorrente (3401-003.885 e 3402-004.295), ambos do ano de 2017, apenas o primeiro guarda relação com a discussão travada neste tópico, cuidando o segundo da possibilidade de aproveitamento da suspensão do IPI quando da saída de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de estabelecimento equiparado a industrial.

E embora o Acórdão 3401-003.885 mereça ser considerado para o exame da matéria, não há nada que obrigue este Colegiado a aplicar a decisão lá prolatada. Até porque essa decisão está longe de refletir o pensamento majoritário deste CARF, como pode ser visto nas ementas a seguir reproduzidas, que se alinham ao entendimento já expresso neste voto de que a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, exige que o adquirente seja um estabelecimento industrial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2011

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI 10.637/02. IN SRF 296/03. REQUISITOS.

A saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do IPI e o aproveitamento do benefício fiscal de manutenção dos créditos de IPI estão

condicionados à empresa adquirente atender a todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária, ou seja, ser estabelecimento industrial, elaborar produtos classificados nos capítulos da TIPI enumerados no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 e não ser optante pelo Simples (Federal ou Nacional), entre outros.

(Acórdão 3401-005.100, de 20/06/2018 – Processo nº 10860.720230/2012-64 – Relatora: Mara Cristina Sifuentes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

DECLARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE AO VENDEDOR. REQUISITO PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

Para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais. Se a lei exige que o adquirente seja um estabelecimento industrial, não se admite o benefício para outros tipos de adquirentes.

(Acórdão 9303-010.684, de 16/09/2020 – Processo nº 11080.724590/2012-85 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2015, 2016

IPI. SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL DO DESTINATÁRIO

Embora no caput do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, 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”.

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.

(Acórdão 3202-003.262, de 30/01/2026 – Processo nº 11070.726422/2019-10 – Relatora: Juciléia de Souza Lima)

Nesse sentido, nada a prover na matéria.

3. Da aquisição por pessoa física, por produtor rural (pessoa física com inscrição no CNPJ), por estabelecimento comercial e por estabelecimento atacadista

Insistindo no entendimento de que “a lei que instituiu a suspensão do IPI refere-se exclusivamente a “estabelecimento”, sem fazer qualquer referência ao tipo de atividade desenvolvida (rural, industrial ou comercial)” e de que “a única condição para que o estabelecimento receba matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem com a suspensão do IPI é que ele tenha como atividade preponderante a elaboração de produtos

classificados em determinadas posições da Tabela do IPI”, a Recorrente sustenta a legalidade de suas vendas de embalagens com suspensão do pagamento do IPI para adquirentes pessoas físicas, produtores rurais, estabelecimentos comerciais e estabelecimentos atacadistas.

Mas já vimos no tópico anterior que a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, só pode ser reconhecida quando as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem sejam destinados a estabelecimentos industriais, o que mostra o acerto da Fiscalização quando decidiu lançar o IPI relativo às vendas de embalagens, feitas pela Recorrente, para pessoas físicas, produtores rurais, estabelecimentos comerciais e estabelecimentos atacadistas.

Especificamente em relação às vendas para adquirentes pessoas físicas, o próprio Acórdão 3401-003.885, trazido pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, mesmo afastando a exigência de que o adquirente deva ser qualificado como estabelecimento industrial, não reconheceu a suspensão do pagamento do IPI nas vendas realizadas para pessoas físicas, conforme pode ser visto no dispositivo do referido Acórdão, que vai a seguir reproduzido:

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) não conhecer da matéria que demanda análise de constitucionalidade (tributação do IPI de materiais de embalagem voltadas ao acondicionamento de gêneros alimentícios); e (a2) para reconhecer a possibilidade da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei no 10.637/2002, no caso dos adquirentes pessoas jurídicas que apresentaram declaração de cumprimento dos requisitos estabelecidos; (b) por maioria de votos, para (b1) rejeitar a demanda pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes e André Henrique Lemos; e (b2) não reconhecer os créditos decorrentes de aquisições da Zona Franca de Manaus, vencido o relator e os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos, tendo o Conselheiro Tiago Guerra Machado passado a divergir de tal posicionamento, em retificação a voto indicado na sessão de julgamento de junho de 2017; e (c) por voto de qualidade, para **rejeitar a possibilidade da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei no 10.637/2002, no caso dos adquirentes pessoas físicas**, vencidos o relator e os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, e Tiago Guerra Machado. Na votação da preliminar, efetuada também em junho de 2017, foi rejeitada, por maioria, a proposta do relator de sobrestamento com relação à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, vencidos ainda os Conselheiros André Henrique Lemos e Tiago Guerra Machado, que acompanhavam o relator em relação à proposta, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, em relação ao tema e em relação a suspensão de IPI, para adquirentes pessoas físicas.

Também referimos dois Acórdãos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que expressamente afastam a possibilidade de a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei

nº 10.637, de 2002, ser aplicada para as aquisições feitas por comerciantes e por pessoas físicas, restringindo a hipótese às aquisições feitas por estabelecimentos industriais:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2005

SUSPENSÃO DO IPI.

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.

(Acórdão 3202-001.357, de 15/10/2014 – Processo nº 10980.013470/2008-66 – Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2013

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.

(Acórdão 3202-001.998, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720042/2017-31 – Relatora: Juciléia de Souza Lima)

Dessarte, nego provimento na matéria.

4. Da aquisição por optante do Simples Nacional

A Recorrente, defendendo que “a suspensão do IPI não se restringe às remessas realizadas para adquirentes contribuintes deste tributo”, sustenta que “o fato do adquirente estar inscrito no SIMPLES em nada afeta a suspensão do imposto quando da aquisição de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem”.

Pondera que “a suspensão prevista no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 não é um benefício fiscal concedido ao adquirente e sim ao fabricante do produto”, e que, por isso, “a vedação contida no artigo 24 da LC 123/2006 dirige-se exclusivamente ao estabelecimento industrial que promove a saída do material de embalagem, matéria prima ou produto intermediário, que neste caso é a ora Recorrente, a qual não está sujeita ao regime de tributação do SIMPLES”.

Cita, mais uma vez, decisão do TRF4 que teria considerado ilegal o disposto no art. 27, inciso II, da IN RFB nº 948, de 2009, por ter inovado no ordenamento jurídico e criado restrição não imposta pelo art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

E conclui dizendo ter atendido “a todos os requisitos previstos na lei que instituiu a suspensão do IPI para materiais de embalagem”.

Quanto à decisão do TRF4, é preciso que se diga que também aqui ela não guarda qualquer relação com a matéria discutido neste tópico, uma vez que a discussão lá travada dizia respeito a estabelecimento equiparado a industrial e não a empresa do Simples Nacional.

No que diz respeito ao mérito da discussão, a Fiscalização sustentou o lançamento com base na expressa vedação prevista no art. 27, inciso I, da IN RFB nº 948, de 2009, que assim dispunha:

Art. 27. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

I - às pessoas jurídicas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); e

E essa vedação imposta pela IN RFB nº 948, de 2009, com base no inciso I do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, que deu competência para a Receita Federal estabelecer os termos e condições para a aplicação da suspensão do IPI, está alinhada com o que dispõem os arts. 23 e 24 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que excluíram a possibilidade de as empresas do Simples Nacional apropriarem ou transferirem créditos relativos a tributos abrangidos pelo Simples Nacional ou utilizarem ou destinarem qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Assim, não há qualquer reparo a ser feito ao lançamento empreendido pela Fiscalização.

É nesse sentido que vai a esmagadora maioria das decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do que se vê nas ementas a seguir reproduzidas:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2005

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

O disposto no inciso I, do artigo 23, da Instrução Normativa SRF nº 296/2003, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 342/2003, veda a aplicação da suspensão do IPI, nos casos previstos na referida Instrução Normativa, às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem.

(Acórdão 3202-001.357, de 15/10/2014 – Processo nº 10980.013470/2008-66 – Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

IPI. SUSPENSÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.

O regime de suspensão do IPI de que trata o art. 29, da Lei nº 10.637/2002, não se aplica às empresas optantes pelo Simples, seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem.

(Acórdão 3302-005.536, de 24/05/2018 – Processo nº 11080.724590/2012-85 – Relator: Fenelon Moscoso de Almeida)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2011

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI 10.637/02. IN SRF 296/03. REQUISITOS.

A saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do IPI e o aproveitamento do benefício fiscal de manutenção dos créditos de IPI estão condicionados à empresa adquirente atender a todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária, ou seja, ser estabelecimento industrial, elaborar produtos classificados nos capítulos da TIPI enumerados no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 e não ser optante pelo Simples (Federal ou Nacional), entre outros.

(Acórdão 3401-005.100, de 20/06/2018 – Processo nº 10860.720230/2012-64 – Relatora: Mara Cristina Sifuentes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

IPI. SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. OPTANTES PELO SIMPLES. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a saída de produtos com suspensão do IPI para empresas optantes do Simples.

(Acórdão 3301-011.415, de 22/11/2021 – Processo nº 11065.723999/2018-68 – Relator: Marco Antonio Marinho Nunes)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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 3202-001.960, de 20/08/2024 – Processo nº 11065.724226/2019-80 – Relatora: Juciléia de Souza Lima)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002. REQUISITOS. DECLARAÇÃO DO ADQUIRENTE. SIMPLES NACIONAL.

A aplicação do regime de suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 está condicionada ao atendimento dos requisitos legais e regulamentares, dentre eles a apresentação de declaração do estabelecimento adquirente atestando o cumprimento das condições exigidas e a inexistência de enquadramento no regime do Simples Nacional.

(Acórdão 3302-015.672, de 17/03/2026 – Processo nº 11065.721660/2016-65 – Relatora: Marina Righi Rodrigues Lara)

Dessa forma, outro não pode ser o encaminhamento que não a negativa de provimento.

5. Da destinação dos produtos adquiridos para o processo produtivo

A Recorrente se insurge contra o entendimento da Fiscalização e da DRJ de que “o regime de suspensão do IPI somente se aplica se a matéria prima, o produto intermediário ou o material de embalagem for destinado “ao emprego no processo produtivo do estabelecimento industrial, em operações definidas como industrialização””.

Para a Recorrente, “tal entendimento contraria frontalmente o que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional, também citado na decisão que ora se recorre, o qual impõe a interpretação literal nas hipóteses de suspensão do crédito tributário”, uma vez que, “ao tratar da suspensão do IPI na saída de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 utiliza da expressão “elaboração” dos produtos que especifica, não há qualquer menção a processo industrial ou à industrialização”.

Sustenta não ser possível “dar ao termo “elaboração” o mesmo significado de “industrialização”, pois são termos distintos que não são sinônimos, inclusive quando se trata de interpretação da legislação do IPI”.

Assevera que “o material de embalagem produzido pela ora Recorrente é utilizado na elaboração de produtos como maçãs, melões e ovos pois acondicionam, protegem contra danos e batidas e reduzem o risco de mofo, podridão e contaminação bacteriana, mas não integra o processo produtivo pois referidos produtos não são industrializados”.

Afirma que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “já pacificou entendimento segundo o qual, para fins de suspensão do IPI, não há exigência de que o material de embalagem, a matéria prima ou o produto intermediário sejam empregados no processo industrial do estabelecimento adquirente”, mas cita, para ilustrar esse ponto, o Acórdão 3302-005.333, que tratou da responsabilidade do remetente pela destinação ou emprego diverso pelo recebedor dos produtos.

No mesmo sentido, cita a Solução de Consulta nº 426, de 2010, que concluiu não caber sanção ao fabricante-remetente na hipótese de descumprimento pelo adquirente-recebedor dos requisitos da preponderância ou de este dar emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão.

Em primeiro lugar, é preciso pontuar que o que se discute no presente tópico é se as embalagens vendidas pela Recorrente devem ser empregadas no processo produtivo do adquirente, e não se a declaração prestada pelo adquirente é suficiente para justificar a aplicação da suspensão do IPI, matéria a ser discutida no próximo tópico.

Por essa razão, não vejo como o Acórdão 3302-005.333 ou a Solução de Consulta nº 426, de 2010, possam contribuir para o debate que aqui se propõe, uma vez que muito mais afetos à responsabilidade do remetente pelo não emprego dos insumos, por parte do adquirente, nas finalidades que motivaram a suspensão do pagamento do IPI.

Quanto à necessidade de que os produtos adquiridos sejam destinados para o processo produtivo, concordo com a decisão da DRJ, que, sem transbordar da interpretação literal, aplicou o disposto no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, nos exatos limites entabulados pelo legislador, sem restringi-lo e sem ampliá-lo.

Pela convergência de entendimento, me utilizo das razões de decidir do Acórdão recorrido como se minhas fossem, e as reproduzo na sequência a fim de integrar o presente voto:

4- UTILIZAÇÃO DAS MERCADORIAS BENEFICIADAS PELA SUSPENSÃO DO IPI

Nas planilhas demonstrativas das notas fiscais com a suspensão indevida (e-fls. 203/498), a Fiscalização identificou com as letras A e B as mercadorias não destinadas à industrialização:

Letra	Ocorrência
A	Bandeja Maçã – não destinado à industrialização
B	Bandeja Melão – não destinado à industrialização

Ao que a impugnante rebate, argumentando que qualquer exigência para a aplicação da suspensão, relativa ao destino do material de embalagem, extrapola os termos da lei e, por consequência, reveste-se de ilegalidade. Declara (e-fl. 604):

(...), restou cabalmente demonstrado que o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 não exige que o adquirente de matéria prima, de produto intermediário ou do material de embalagem seja indústria nem que utilize os produtos adquiridos no processo industrial.

Ocorre que o art. 29 da Lei nº 10.637/2002 trata da suspensão do IPI e, como tal, integra a legislação tributária do imposto. Portanto, os conceitos nele contidos devem ser aqueles inerentes ao próprio IPI. Inexiste qualquer racionalidade jurídica em interpretar dispositivos da legislação do IPI com conceitos de outras áreas do direito, diante da existência de conceitos específicos. Desta maneira, os conceitos de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem

devem ser aqueles que vigoram na legislação do IPI. Acaso não tivesse a intenção de a eles se referir, o legislador não utilizaria esses termos de modo expresso (posto que são termos específicos), e mencionaria simplesmente “bens”, “mercadorias” ou “produtos”.

Trata-se de uma lógica simplória ignorar o sentido dos termos utilizados no texto legal.

Ao citar precisamente “*matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*”, a lei está especificando que tipo de mercadorias está submetendo ao seu regramento. E, como se sabe, “*matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*” são insumos que se aplicam em um processo de industrialização *stricto sensu*. Dessarte, ao discriminar “*As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos (...)*”, a lei indica que os produtos adquiridos devem ser destinados ao emprego no processo produtivo do estabelecimento industrial, em operações definidas como industrialização, na elaboração dos produtos que define.

Portanto, a questão a ser analisada é se o emprego do material controvertido insere-se no conceito de industrialização. Em outras palavras, se o processo de elaboração do produto vendido pelos clientes da interessada insere-se no conceito de industrialização e se o material de embalagem agrega-se a esse produto.

No item 2.3.5 (Produtos não destinados à industrialização - bandejas para maçã e para melão) do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora se ocupa em uma extensa descrição a respeito do uso do material de embalagem vendido pelo estabelecimento autuado, chegando, ao fim, ao seguinte diagnóstico (e-fls. 545/546):

Portanto, é de se concluir que, atendidas as condições estabelecidas no art. 6º, § 1º, I e II, do RIPI, o acondicionamento a ser efetuado com o emprego das bandejas para frutas produzidas pela Huhtamaki caracteriza-se como tendo fins precípuos de transporte e não de apresentação, sendo que o que prevalece é a necessidade de que o produto seja reunido na quantidade a ser vendida em uma embalagem única, a fim de ser transportado de forma segura até o destinatário.

Caracterizando-se as bandejas para frutas como embalagens produzidas essencialmente para o acondicionamento de transporte, não se caracterizando a operação de acondicionamento como operação industrial, e considerando que os demais fatos expostos não se ligam a nenhuma das modalidades de industrialização dispostas no art. 4º do RIPI/2010, temos que as bandejas para frutas não se prestam à “elaboração” de produtos para fins da suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

É importante ressaltar que a impugnante não nega os fatos constatados pela Fiscalização. Faz apenas as seguintes ressalvas (e-fl. 605):

No entanto, o sr. Auditor Fiscal não utilizou todas as informações disponíveis no sítio eletrônico da ora Impugnante, levando à errônea conclusão de que a única finalidade das embalagens produzidas são a proteção, transporte e armazenamento seguro dos produtos.

O escopo das embalagens produzidas pela ora Impugnante é muito maior, senão vejamos:

A Huhtamaki oferece uma variada linha de produtos para embalagem de frutas produzidas em polpa moldada. Nossas bandejas e embalagens para frutas são feitas de papel 100% reciclado em polpa moldada, possuindo as propriedades perfeitas para fornecer a proteção que a fruta merece.

- *A polpa moldada é forte e protege os frutos contra danos e batidas*
- *A polpa moldada minimiza o risco de mofo, podridão e contaminação bacteriana*
- *A polpa moldada é sustentável e 100% biodegradável*
- *A polpa moldada garante uma apresentação de bom gosto*

No entanto, o acondicionamento das frutas (maçãs e melões) *in natura* para transporte e posterior venda não constitui operação de industrialização, conforme demonstrado exaustivamente pela autoridade fiscal, de modo que nenhuma dessas qualidades das embalagens enaltecidas pela impugnante é capaz de modificar a descaracterização da operação de industrialização.

Por oportuno, registre-se, mais uma vez, que a defesa não nega os fatos constatados pela Fiscalização, concentrando-se na alegação de ilegalidade da exigência do emprego do material de embalagem em operações de industrialização, na elaboração dos produtos (e-fls. 605/606):

Ainda, ao tratar dos produtos não destinados à industrialização, o Sr. Auditor Fiscal discorre sobre a diferença entre as embalagens de apresentação e as embalagens de transporte, a fim de justificar o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados na saída do material de embalagem produzido pela Impugnante.

Não é preciso repetir que esta exigência não consta do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, e, portanto, é totalmente ilegal!

Resta demonstrado, desta forma, que para se beneficiar da suspensão do IPI o estabelecimento adquirente não precisa ser industrial nem industrializar o material de embalagem, matéria prima ou produto intermediário, (...)

A título de ilustração, seguem imagens dos produtos aqui discutidos, comercializados pela impugnante, obtido de seu sítio eletrônico na internet, no endereço <https://www2.huhtamaki.com/pt/web/moldedfiber/products-solutions/fruit-packaging>. Neles, pode-se observar não se tratarem das embalagens passíveis de se enquadrarem no conceito de industrialização, a que se refere o Regulamento do IPI.



Há que se manter os lançamentos decorrentes das infrações identificadas pelas letras A e B, na planilha elaborada pela Fiscalização (e-fls. 203/498):

Assim, pelas razões acima expostas, nego provimento também em relação a este tópico.

6. Da suficiência da declaração do adquirente para o uso da suspensão do IPI

Quando defende a possibilidade de que suas embalagens sejam enviadas, com suspensão do pagamento do IPI, para adquirente pessoa física, para adquirente produtor rural (pessoa física com inscrição no CNPJ) e para adquirente optante do Simples Nacional, a Recorrente destaca que foram emitidas e apresentadas para a Fiscalização as declarações necessárias, conforme previsto no inciso II do parágrafo 7º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não tendo ela qualquer responsabilidade quanto à veracidade das informações prestadas pelos adquirentes nestas declarações.

Para a Recorrente, *“eventuais irregularidades seja nas declarações ou nas informações previstas no parágrafo 7º, I, do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, devem ser acompanhadas e fiscalizadas pela Autoridade Fiscal”*.

Sustenta ela que *“a jurisprudência administrativa é uníssona ao reconhecer que a declaração apresentada, nos termos e sob as penas da lei, exime o estabelecimento industrial vendedor de realizar qualquer diligência junto ao seu cliente”*, e cita, para demonstrar esse ponto, os Acórdãos 3401-005.679 e 3302-005.536.

Cita ainda decisão do STJ no REsp 1.528.524/PE e a Solução de Consulta nº 426, de 2010, que a eximiriam da responsabilidade de verificar a veracidade da declaração prestada pelos adquirentes das mercadorias vendidas com suspensão do pagamento do IPI.

Em tópico específico sobre a matéria (e-fls. 742 a 746), a Recorrente reclama que o entendimento da DRJ de que as declarações apresentadas pelos adquirentes *“não constituem*

prova nem garantem o direito à suspensão do imposto ao estabelecimento industrial que promove a saída do material de embalagem, produto intermediário ou material de embalagem” “contraria toda jurisprudência sedimentada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, e cita, nesse sentido, os Acórdãos 3302-008.004, 3401-006.148, 3401-005.679, 3301-003.627 e 3401-003.885.

E conclui defendendo que, “diante do entendimento uníssono do CARF forçoso é concluir que Declaração emitida pelo adquirente nos termos do parágrafo 7º da Lei nº 10.637/2002 retira do estabelecimento industrial, ora Recorrente, a necessidade de averiguar e confirmar a veracidade das informações prestadas”.

Mas também neste ponto a razão não socorre a Recorrente.

Embora eu concorde que “o remetente que toma as providências necessárias ao cumprimento dos requisitos de suspensão não pode ser responsabilizado pela **destinação ou emprego diverso**, pelo recebedor dos produtos” (Acórdão 3302-005.333), vejo com ressalvas o que constou na ementa do Acórdão 3401-006.148, no sentido de que “a declaração expressa do estabelecimento adquirente ao estabelecimento vendedor de que cumpre os requisitos para a fruição da suspensão do IPI esgota o dever de diligência do vendedor”.

Entendo que o dever de diligência do remetente de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem com suspensão do pagamento do IPI exige que ele se certifique do cumprimento de todos os requisitos que possam ser verificados até o momento da remessa das mercadorias para os estabelecimentos adquirentes, não servindo as declarações prestadas pelos adquirentes como um escudo apto a rechaçar qualquer responsabilidade que possa ser imputada ao remetente.

Foi esse o entendimento adotado no Acórdão 9303-010.684, cujas razões de decidir reproduzo a seguir:

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

É atraente, do ponto de vista lógico, a conclusão do acórdão recorrido quando diz que a responsabilidade do vendedor termina com a declaração prestada pelo destinatário do produto de que atende as exigências legais relativas à industrialização dos produtos. Aduz ainda que não se pode exigir do vendedor que fiscalize o cumprimento dessas exigências com seus clientes. Parece uma tese interessante. Mas penso que ela é atropelada pela simplicidade da situação factual de que se cuida.

Veja como o termo de verificação fiscal, por simples consulta à internet, descobriu em relação às duas empresas, cujas exigências foram afastadas pelo acórdão recorrido:

- 1) Comércio de Representações Torre de Milano Ltda. CNAE: 47.29-6-99 : Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente;
- 2) Distribuidora de Alimentos Brehm Ltda. CNAE: 46.39-7-01 : Comércio Atacadista de produtos alimentícios em geral.

Somente pelo nome adotado seria possível verificar ou questionar se as vendas realmente estavam sendo efetuadas para estabelecimento industrial. São cautelas necessárias a quem pretende usufruir de benefício fiscal. Portanto, é óbvio que se o industrial receber declarações de empresas que, notoriamente, não são do tipo industrial, deve recusá-las e dar saída de seus produtos sem a suspensão do IPI. Prevalecendo esse entendimento, constante do acórdão recorrido e do voto da ilustre relatora, a exigência também poderia ser afastada se a venda fosse efetuada para uma transportadora ou um salão de beleza e eles declararem que cumprem as exigências. Iríamos aceitar tamanho desprezo à exigência legal? Não me parece razoável essa possibilidade.

Destaca-se que essas informações sobre o CNAE do estabelecimento, conforme registrado no TVF, podem ser obtidas por simples pesquisa na internet.

No caso dos autos, era responsabilidade da Recorrente se certificar que os adquirentes preenchiam os requisitos subjetivos (ser um estabelecimento industrial) para a aplicação da suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, assim como estava no domínio da Recorrente o conhecimento sobre o fato de que as bandejas para maçã e para melão por ela vendidas não se destinavam a qualquer processo produtivo, mas sim ao transporte de frutas.

As declarações apresentadas pelos adquirentes só eximiriam a responsabilidade da Recorrente em relação ao emprego indevido de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que tivesse sido corretamente destinado por ela.

Demonstrando que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é tão uníssona como quis fazer parecer a Recorrente, reproduzo na sequência, a título de exemplo, algumas ementas de Acórdãos que vão no mesmo sentido endereçado pelo presente voto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE.

Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse. Cumprirá a exigência, o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação

diferentes dos que condicionaram a suspensão; ou o remetente do produto, nos demais casos.

(Acórdão 3401-005.100, de 20/06/2018 – Processo nº 10860.720230/2012-64 – Relatora: Mara Cristina Sifuentes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

DECLARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE AO VENDEDOR. REQUISITO PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

Para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais. Se a lei exige que o adquirente seja um estabelecimento industrial, não se admite o benefício para outros tipos de adquirentes.

(Acórdão 9303-010.684, de 16/09/2020 – Processo nº 11080.724590/2012-85 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015

IPI. SUSPENSÃO. CONDIÇÕES LEGAL E NORMATIVA. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

Somente se faz autorizada a saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI quando observadas as disposições legais e normativas estabelecidas para a espécie, cuja inobservância implica a exigência do tributo devido na operação.

Para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais.

(Acórdão 3201-008.921, de 24/08/2021 – Processo nº 10640.724474/2018-04 – Redator designado: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2015, 2016

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.

(Acórdão 3202-003.262, de 30/01/2026 – Processo nº 11070.726422/2019-10 – Relatora: Juciléia de Souza Lima)

Dessarte, é de se negar provimento na matéria.

7. Dos requisitos da NF - “Saída com Suspensão do IPI” e dispositivo legal

Como última matéria de defesa, a Recorrente defende que a obrigação de fazer constar na nota fiscal de venda a expressão “Saída com suspensão do IPI”, bem como a especificação do dispositivo legal correspondente, é uma obrigação acessória, cujo descumprimento não acarreta a imediata exigência da obrigação principal.

Para a Recorrente, *“o descumprimento de uma obrigação acessória não gera a incidência do tributo. Este é um efeito exclusivo da obrigação principal, cujo objetivo é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”*.

Sustenta a Recorrente que *“a ausência da expressão “Saída com suspensão do IPI” nas notas fiscais da ora Recorrente decorre de um erro formal, técnico de parâmetro de sistema, que, pode ser corrigido mediante a simples emissão de uma “Carta de Correção”*”.

Advoga, para esse caso, a aplicação do disposto no art. 597 do Regulamento do IPI de 2010, que assim dispõe:

Art. 597. As infrações para as quais não se estabeleçam, neste Regulamento, penas proporcionais ao valor do imposto ou do produto, pena de perdimento da mercadoria ou outra específica, serão punidas com a multa de R\$ 21,90 (vinte e um reais e noventa centavos).

O Acórdão recorrido, lembrando que *“a obrigação de emissão de nota fiscal com a mencionada anotação é exigência legal (art. 29, § 6º, da Lei nº 10.637/2002)”*, manteve o lançamento sob o argumento de 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”*, e que, *“por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário)”*.

E tem razão a DRJ. A obrigação prevista no § 6º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, mais do que uma obrigação acessória, é um requisito para a aplicação da suspensão do IPI.

Conforme bem pontuou o voto condutor do Acórdão 3002-004.150, proferido pela i. Conselheira Neiva Aparecida Baylon, cujo excerto reproduzo a seguir, *“o §6º do art. 29 da Lei nº*

10.637/2002 não é mera recomendação, mas imposição expressa e vinculante”, e sua inobservância, digo eu, impõe o não reconhecimento da suspensão do IPI.

Nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, a legislação tributária que disponha sobre isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente.

Sendo a suspensão do IPI hipótese excepcional em relação à regra geral de incidência, somente se concretiza mediante cumprimento integral dos requisitos legais e formais.

O §6º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 não é mera recomendação, mas imposição expressa e vinculante, determinando que “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”.

Tal exigência não é um simples detalhe burocrático: trata-se de condição de validade do benefício fiscal, pois o documento fiscal é o instrumento que formaliza a operação tributária, e dele depende o controle da legalidade pelo Fisco.

Ao não incluir a expressão exigida, o contribuinte não individualizou formalmente as operações sujeitas à suspensão, impedindo o controle da autoridade fiscal e violando a literalidade da norma.

Conforme o art. 46, inciso I, do CTN, o fato gerador do IPI ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial.

Assim, o imposto é devido no exato momento da saída, salvo se houver disposição expressa que suspenda sua exigibilidade, o que, no caso, não ocorreu validamente em razão do descumprimento do requisito legal.

Como corretamente salientou a DRJ, a irregularidade não gerou o tributo — o tributo já era devido —, apenas tornou inaplicável a suspensão que o afastaria, nos termos do art. 41 do RIPI/2002, que expressamente dispõe que, não satisfeitos os requisitos condicionantes da suspensão, o imposto torna-se imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

Portanto, a atuação fiscal não criou nova obrigação, apenas formalizou o crédito correspondente à obrigação já existente e indevidamente suspensa pelo sujeito passivo.

No mesmo sentido vai o voto condutor do Acórdão 3202-001.785, de lavra do i. Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, onde ficou consignado que *“é obrigação do emitente da nota fiscal a apresentação do dispositivo legal para justificar a falta de lançamento do IPI, bem como deve fazer constar a expressão “Saída com suspensão do IPI”, por determinação do art. 29, § 6º, da Lei nº 10.637, de 2002. Se a obrigação acessória é pré-condição, estipulada em lei, para a fruição da suspensão do IPI, sua inobservância acarreta, inexoravelmente, o afastamento do benefício”*.

Nada a prover na matéria.

8. Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles