



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



|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>12154.731771/2021-19</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 3202-001.785 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 18 de junho de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b> | YAZAKI BRASIL MINAS GERAIS, SISTEMAS ELETRICOS LTDA  |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/07/2018 a 31/12/2020

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal, nos termos do art. 28, do Decreto nº 7.212, de 2010, conforme previsto no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, e do art. 124, II, do CTN.

ILEGALIDADE DE LEI OU DECRETO. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não compete ao CARF apreciar alegações relacionadas à ilegalidade ou inconstitucionalidade de legislação tributária, por se tratar de matéria reservada ao Poder Judiciário. Incabível a análise de violação dos Princípios Constitucionais da Isonomia, Razoabilidade, Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco.

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

Período de apuração: 01/07/2018 a 31/12/2020

SUSPENSÃO DO IPI. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Somente será permitida a saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto quando observadas as disposições normativas estabelecidas para a espécie, cuja inobservância implica a exigência do tributo devido na operação.

OPERAÇÕES DE REVENDA. AUSÊNCIA DE INDUSTRIALIZAÇÃO. EQUIPARADO A INDUSTRIAL. SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI.

A suspensão do IPI nas vendas de insumos, prevista no artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é aplicável somente para as saídas do estabelecimento industrial. Tal suspensão não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial que opera revenda de mercadorias no mercado interno.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento aos recursos voluntários.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Aline Cardoso de Faria.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 797/824) interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído mediante auto de infração (fls. 2/21) para cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão das infrações por utilização indevida da suspensão e pelo não lançamento do imposto na revenda de insumos.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório do acórdão recorrido:

“Trata o presente processo de exigência tributária consubstanciada em auto de infração formalizado às fls. 02/21, lavrado contra a empresa em epígrafe para exigência de R\$ 18.124.361,34 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 2.181.360,50 de juros de mora (calculados até 04/2022) e R\$ 13.593.270,80 de multa proporcional ao valor do imposto e R\$ 4.770.177,62 de multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 38.669.170,26.

No Relatório Fiscal de fls. 24/34, parte integrante do auto de infração, foram detalhados os procedimentos, verificações, critérios e conclusões da Fiscalização que ensejaram a autuação. Foram constatadas as seguintes infrações (saídas de produtos sem lançamento do IPI):

1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO - DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO LEGAL (SETOR AUTOMOTIVO/PRODUTOS AUTOPROPULSADOS):

A contribuinte fabrica produtos intermediários (chicotes elétricos) destinados a veículos automotores e ao dar saída a esses produtos, alega utilizar a suspensão do IPI prevista na alínea “a” do inciso I do parágrafo 1º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Apesar de terem sido utilizados os códigos de situação tributária 53 (Saída/NT) e 55 (Saída/Suspensão), a contribuinte não fez constar das respectivas notas fiscais o dispositivo legal que justificasse a falta do lançamento do IPI, em desacordo com o parágrafo 6º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Dessa forma, por não terem sido cumpridos todos os requisitos que condicionam a suspensão, o imposto torna-se imediatamente exigível (notas fiscais relacionadas no Anexo 2);

2. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO - OPERAÇÃO DE REVENDA (SETOR AUTOMOTIVO/PRODUTOS AUTOPROPULSADOS):

De acordo com as notas fiscais de saída relacionadas no Anexo 3, a contribuinte deu saída com suspensão a mercadorias adquiridas de terceiros (CFOP 6102), com base no art. 29 da Lei nº 10.637/2002. O tratamento suspensivo em questão somente pode ser aplicado nas saídas de produtos do estabelecimento industrial fabricante das respectivas matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Logo, por não ter sido a própria contribuinte a fabricante desses produtos, não há direito à suspensão, devendo as vendas constantes do Anexo 3 serem normalmente oneradas pelo IPI;

3. INSUMOS (MP,PI,ME) ADQUIRIDOS DE TERCEIROS REVENDIDOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL:

Conforme dispositivos do Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/2010, o imposto incide na saída do estabelecimento industrial de produtos que foram nele submetidos a operação de industrialização, bem como na saída de bens de produção adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos para industrialização ou revenda, operação esta que o torna equiparado a industrial, devendo as vendas constantes do Anexo 4 serem normalmente oneradas pelo IPI.

Atribui-se, ainda, responsabilidade tributária aos sujeitos passivos Yazaki Autoparts do Brasil LTDA – CNPJ 01.942.223/0001-30, Yazaki do Brasil LTDA- CNPJ 01.641.045/0001-08 e Lázaro de Figueiredo Junior – CPF 031.544.698-69, em conformidade com a regra insculpida no artigo 28 do RIPI/2010 e enquadramento legal no art. 124, inciso II, na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Regularmente cientificados, a contribuinte Yazaki Brasil Minas Gerais, Sistemas Elétricos LTDA, em conjunto com os sujeitos passivos solidários Yazaki Autoparts do Brasil LTDA, Yazaki do Brasil LTDA e Lázaro de Figueiredo Junior apresentaram a impugnação de fls. 313/341, aduzindo em suas defesas as razões transcritas a seguir:

*(...) os principais motivos que justificam o cancelamento do auto de infração e o afastamento da responsabilidade solidária são os seguintes:*

*(i) o artigo 28 do Decreto nº 7.212/2010 foi julgado ilegal, em sede de recurso repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça e sua aplicação também já foi afastada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) com base no artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, razão pela qual a responsabilidade solidária dos sócios e diretor realizada com esse fundamento legal deve ser afastada;*

*(ii) o afastamento da responsabilidade solidária dos sócios e do diretor também se justifica pela não caracterização do interesse comum previsto no artigo 124 do CTN e não aplicação do artigo 135 do CTN ao presente caso;*

*(iii) é pacífico na jurisprudência (Súmula 430 do STJ) que a mera falta de recolhimento de imposto não impõe responsabilidade a sócios, administradores e demais pessoas físicas com poderes de gestão na atuada;*

*(iv) a indicação da expressão “Saída com suspensão do IPI” e indicação do dispositivo legal correspondente na nota fiscal prevista no artigo 29, parágrafo 6º, da Lei 10.637/2002 corresponde apenas a uma obrigação acessória – não propriamente um requisito ou condição – de modo que o seu descumprimento não é suficiente para afastar a aplicação do incentivo fiscal de IPI se as principais condições para a aplicação do incentivo foram observadas, como ocorreu no presente caso, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade;*

*(v) o descumprimento de uma obrigação acessória não é causa para a não aplicação de um incentivo fiscal podendo, no máximo, implicar na cobrança de multa específica decorrente do referido descumprimento;*

*(vi) o sujeito passivo principal atendeu a finalidade pretendida pela Lei nº 10.637/2002 para a concessão do benefício de suspensão do IPI; e*

*(vii) a regra de suspensão do IPI prevista no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 também se aplica ao equiparado a industrial.”*

A 21ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-032.982 (fls. 732/744), por unanimidade de votos, não acolheu as razões contidas na impugnação, mantendo o crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/07/2018 a 31/12/2020

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI. FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Consoante art. 29, §6º, da Lei nº 10.637/2002, as notas fiscais relativas às saídas das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem, deverão conter a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

Quando não satisfeitos os requisitos que condicionam a suspensão, o imposto torna-se exigível, como se a suspensão não existisse

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

O direito à suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 não alcança os estabelecimentos equiparados a industriais, por ausência de previsão legal.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, II, DO CTN C/C ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1979 (ARTIGO 28 DO DECRETO Nº 7.212/2010).

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de 1ª instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na impugnação e requer o seu provimento, com a reforma da decisão *a quo* e o conseqüente cancelamento do auto de infração, em peça recursal com a seguinte estrutura:

## I. A TEMPESTIVIDADE

## II. OS FATOS E A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

## III. AS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

III.1 Preliminar – Impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios e diretores: A ILEGALIDADE DO ARTIGO 28 DO DECRETO Nº 7.212/2010

III.2. O não cumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 29, parágrafo 6º, da Lei 10.637/2002 não é causa suficiente para afastar a aplicação da suspensão do IPI

- A natureza acessória da obrigação prevista no artigo 29, parágrafo 6º, da Lei 10.637/2002

- O descumprimento de obrigação acessória não é suficiente para afastar a aplicação de benefício fiscal

- A violação ao princípio da proporcionalidade

III.3. O atendimento da finalidade pretendida pelo legislador

III.4. A aplicabilidade da regra de suspensão do IPI ao equiparado a industrial em relação às notas fiscais elencadas nos Anexos 3 e 4

## IV. O pedido

Por fim, pede o que se segue:

“110. Diante de todo o exposto, as Recorrentes requerem seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente recurso para que o v. Acórdão recorrido seja reformado para determinar o seguinte

(i) preliminarmente, seja afastada a responsabilidade solidária imputada a Yazaki Autoparts do Brasil Ltda., Yazaki do Brasil Ltda. e ao Sr. Lazaro de Figueiredo Junior, com a consequente exclusão imediata dos seus nomes como sujeitos passivos solidários da presente autuação; e

(ii) no mérito, seja julgado improcedente o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 12154-731.771/2021-19, cancelando-se integralmente os débitos de IPI, multas (de ofício e isolada) e juros sob cobrança.”

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

## 1 PRELIMINAR

As recorrentes rogam pela impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios e do diretor, em virtude da ilegalidade do art. 28 do Decreto nº 7.212, de 2010, e alegam que este foi o único fundamento jurídico para atribuir responsabilidade solidária.

Afirmam que o citado artigo é reprodução do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, que prevê a responsabilidade de diretores, gerentes ou sócios pelo inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, o que viola o disposto no art. 135, III, do CTN.

Colacionam decisão do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, contida no Resp nº 1.101.728/SP, que entendem consolidar a posição de declaração de ilegalidade desse tipo de responsabilização solidária. Inferem que, por ordem do art. 62, § 2º, do RICARF/2015, os Conselheiros devem obedecer a referida decisão.

As recorrentes buscam, desta maneira, vincular a ilegalidade da responsabilização solidária, conforme decisão no citado Recurso Especial, com a determinação contida no art. 28 do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010.

Ora, tal declaração de ilegalidade não comporta tal acolhimento. Tanto é assim que a 3ª Turma da CSRF, através do Acórdão nº 9303-008.390 deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, para reverter a decisão, do Acórdão nº 3402-004.695, que determinou a exclusão da responsabilidade solidária dos sócios como base o Resp nº 1.101.728/SP:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1979 (ARTIGO 28 DO DECRETO Nº 7.212/2010). São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal. Comprovado que no exercício de sua administração praticaram os sócios gerentes ou representantes da pessoa jurídica atos com excesso de poderes ou infração de lei, tipificada estará a sua responsabilidade solidária prescrita pelo art. 135 do Código Tributário Nacional. Recurso especial do Procurador provido.”

**(Processo nº 10865.722012/2015-67, Acórdão nº 9303-008.390, sessão de 21.03.2019, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)**

Ressalta-se que a Corte Especial do STJ declarou a inconstitucionalidade pretérita do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, somente perante a Constituição Federal de 1967, vigente à época da edição do DL.

Ademais, o auto de infração (fl. 4) é claro em determinar o enquadramento no art. 28 do Decreto nº 7.212, de 2010, bem como no art. 124, II, do CTN, *in verbis*:

**Lei nº 5.172, de 1966 - CTN****Art. 124. São solidariamente obrigadas:**

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - **as pessoas expressamente designadas por lei.**

**Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI**

Art. 28. **São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.** (Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Nos termos do art. 124, II, do CTN, a responsabilidade solidária atribui-se às pessoas expressamente designadas por lei. E o art. 28 do RIPI/2010, fundamentado no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, atribui responsabilidade aos acionistas e diretores, em caso de falta de recolhimento do IPI.

Entendo, por conseguinte, que o enquadramento legal e a atribuição da responsabilidade solidária não merecem reparos. Nesse sentido:

“IPI. SUJEIÇÃO SOLIDÁRIA PASSIVA. SÓCIOS DIRETORES INFRAÇÃO DE LEI. ART. 28 DO RIPI/2010. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal, inteligência que deflui do art. 28 do RIPI (Decretos 4.544/2002 e 7.212/2010).”

**(Processo nº 10865.722556/2014-48, Acórdão nº 3401-004.438, sessão de 20.03.2018, Conselheiro Leonardo Ogassawara De Araújo Branco)**

“ATRIBUIÇÃO A SÓCIOS DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nos termos do art. 28 do RIPI/2010, os sócios são responsáveis solidários pelo IPI não pago.”

**(Processo nº 10865.722802/2013-81, Acórdão nº 3301-003.880, sessão de 28.06.2017, Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira)**

Outrossim, este Conselho não é órgão competente para afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, por entendimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade, salvo nos casos previstos no art. 98, Livro II, do RICARF/2023.

As proposições preliminares afirmadas pelas recorrentes, desta maneira, não encontram amparo.

## 2 MÉRITO

A autoridade fiscal verificou que o estabelecimento industrial fabrica produtos intermediários destinados a veículos automotores e, ao dar saída aos produtos, utiliza a suspensão do IPI prevista no art. 29, § 1º, I, “a”, da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto, constatou-se que no campo “Informações Complementares” das notas fiscais de saída não consta a expressão “Saída com suspensão do IPI”, nem a especificação do dispositivo legal correspondente, obrigação imposta pelo art. 29, § 6º, da Lei nº 10.637, de 2002, e reproduzida no art. 139 do Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI).

Dessa forma, não foram satisfeitos os requisitos que condicionam a suspensão, sendo assim, o imposto tornou-se imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse, nos termos do art. 42 do Decreto nº 7.212, de 2010. A relação de notas fiscais objeto desta infração constam do anexo 2 (fls. 59/295) do Termo de Verificação Fiscal.

Houve, também, a constatação de que o estabelecimento industrial deu saída com suspensão do IPI, com base no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, de mercadorias adquiridas de terceiros, em operações de venda sob o CFOP 6102 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”.

De acordo com a legislação de regência, o tratamento suspensivo aplica-se, somente, às saídas do estabelecimento industrial, portanto, sendo requisito a ocorrência de processo de industrialização. Verificada a ausência de industrialização, efetuou-se o lançamento do imposto sobre tais operações. As notas fiscais relativas a esta infração estão no anexo 3 (fl. 296) do relatório fiscal.

Por fim, constatou-se a venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos industriais ou revendedores, enquadrando a recorrente como estabelecimento equiparado a industrial, nos termos do art. 9º do RIPI/2010. A relação de documentos fiscais nesta situação encontra-se no anexo 4 (fls. 297/301) do TVF.

Urge que se transcrevam os dispositivos legais de regência vigentes à época dos fatos:

### **Lei nº 10.637, de 2002**

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não

tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

I - **estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:**

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).

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 13.969, de 2019)

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

III - estabelecimentos industriais fabricantes de bens de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, desde que façam jus ao crédito previsto no art. 4º da mesma Lei. (Incluído pela Lei nº 13.969, de 2019)

§ 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.

#### **Decreto nº 7.212, de 2010**

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI ( Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI , observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6º).

(...)

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

(...)

§ 6º **Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

(...)

Art. 24. **São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:**

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - **o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar ( Lei n o 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único ).

(...)

Art. 42. **Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II ).

(...)

§ 2º Cumprirá a exigência:

I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão; ou

II - **o remetente do produto, nos demais casos.**

(...)

Art. 46. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:

I - 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 no Código 2309.90.90), 28 a 31, e 64, no Código 2209.00.00, e nas Posições 21.01 a 2105.00, da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação “NT” (Lei n o 10.637, de 2002, art. 29, e Lei n o 10.684, de 30 de maio de 2003, art. 25 );

II - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da TIPI (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 1º, inciso I, alínea “b”);

III - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 1º, inciso II) ; e

IV - os materiais e os equipamentos, incluindo partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei n o 9.432, de 8 de janeiro de 1997 , quando

adquiridos por estaleiros navais brasileiros (Lei n o 9.493, de 1997, art. 10 , e Lei n o 11.774, de 17 de setembro de 2008, art. 15 ).

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput 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 sessenta por cento de sua receita bruta total no mesmo período (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 2º).

(...)

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º):

I - **atender aos termos e às condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º, inciso I); e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º, inciso II) .

(...)

Art. 139. **Nas notas fiscais, relativas às saídas referidas nos incisos III a VI do caput do art. 136 , deverá constar a expressão “Saído com suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas** (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 4º, Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º , e Lei n o 10.637, de 2002, art. 29, § 6 o ).

(...)

Art. 182. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o art. 181 , serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 20):

I - quanto ao momento:

(...)

r) **quando desatendidas as condições** da imunidade, da isenção ou **da suspensão do imposto;**

(...)

II - quanto ao documento:

(...)

c) **na nota fiscal**, quanto aos demais casos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 19, inciso II).

(...)

Art. 610. Consideram-se **bens de produção** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei n o 34, de 1966, art. 2 o , alteração 1 a ):

I - as **matérias-primas;**

II - os **produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;**

III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.

#### **Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009**

Art. 26. Nas notas fiscais relativas às saídas de que trata esta Instrução Normativa deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI" com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o destaque do imposto nas referidas notas. (destaquei)

Dos excertos supra, em relação à infração de descumprimento da obrigação acessória, é possível constatar o seguinte:

- a) a Lei nº 10.637, de 2002, exige que deverá constar, nas notas fiscais de saída, a expressão "Saída com suspensão do IPI" com a especificação do dispositivo legal correspondente;
- b) prevê, ainda, que devem atender aos termos e às condições estabelecidos pela Receita Federal do Brasil; e
- c) quando não satisfeitos os requisitos que condicionam a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse (RIPI/2010).

No que concerne às operações de venda de produtos adquiridos de terceiros, sem lançamento do imposto, da análise da legislação, tem-se que:

- a) os estabelecimentos industriais, quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a estabelecimentos para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial;
- b) nos termos do art. 610 do RIPI/2010, os produtos revendidos, no caso, classificam-se como bens de produção; e
- c) são obrigados ao pagamento do imposto, como contribuinte, o estabelecimento equiparado a industrial.

As recorrentes entendem que o previsto no art. 29, § 6º, da Lei 10.637, de 2002, possui natureza de obrigação acessória e o seu descumprimento não é suficiente para afastar a aplicação do benefício fiscal de suspensão do IPI na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

Aduzem que a obrigação acessória constitui apenas uma obrigação de fazer que não se confunde com o tributo, conforme dispõe o artigo 113 do CTN. Sustentam que o propósito da suspensão prevista em lei é reduzir o custo de aquisição dos produtos na cadeia de autopeças,

permitindo o estímulo à atividade econômica, e como os produtos foram efetivamente destinados à cadeia automotiva e como o fabricante do automóvel é o responsável pelo recolhimento dos tributos suspensos ao longo da cadeia, não há como penalizar o contribuinte de boa-fé.

Argumentam que as declarações dos adquirentes de atendimento aos requisitos previstos na lei são suficientes para o atendimento ao objetivo buscado pelo legislador ao criar o benefício de suspensão do IPI. Defendem que a glosa do benefício de suspensão do IPI pela não inclusão da expressão “Saída com suspensão do IPI”, na nota fiscal, viola o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ainda, as recorrentes asseveram que industrial e o equiparado a industrial se encontram exatamente na mesma situação jurídica, no que se refere à legislação do IPI, desde modo, não pode haver óbice ao aproveitamento da regra de suspensão do imposto nas operações de revenda.

As conclusões oferecidas pelas recorrentes não podem subsistir.

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. A norma especificou características obrigatórias e não o fez inutilmente, nesta toada, tem-se o princípio consagrado na tradução por Carlos Maximiliano de que “*não se presumem na lei palavras inúteis*”<sup>1</sup>. Considerar o dispositivo legal ineficaz e desnecessário, trata-se de situação incompatível com um sistema jurídico do qual se espera a imperatividade própria do Direito.

Quanto à suficiência das declarações dos adquirentes, há julgados nesse Conselho que entendem não bastar o atendimento parcial dos requisitos legais, como se estes fossem alternativos ou a observância de um implica abdicação ao atendimento dos demais:

“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.”

**(Processo nº 10640.724474/2018-04, Acórdão nº 3201-008.921, sessão de 24.08.2021, Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, redator designado)**

<sup>1</sup> Cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262

Em relação à questão da obrigação acessória não se confundir com o tributo, nos termos do art. 113, do CTN, parece que as recorrentes buscam, novamente, o reconhecimento da ilegalidade do art. 29, § 6º, da Lei nº 10.637, de 2002, por afronta ao Código Tributário Nacional. Esta alegação não pode prosperar, pois não cabe tal discussão no julgamento administrativo.

No que diz respeito ao atingimento do propósito da norma e da boa-fé das recorrentes, sabe-se que os princípios gerais de direito não se prestam para definição dos efeitos tributários (art. 109, do CTN), que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão do crédito tributário (art. 111, do CTN) e que a lei tributária que define infrações, somente se interpreta de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida (art. 112, do CTN). Nesse sentido, a própria peça recursal reconhece o não cumprimento da obrigação acessória, não restando dúvida, tampouco espaço para afastamento da exação prevista na norma.

Com efeito, a atividade do Fisco, quanto ao lançamento do tributo e das penalidades, é vinculada pela lei e, por isso, constitui um dever que é imposto aos auditores fiscais, frente à constatação da infração, não havendo margem para aplicação do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade no exercício da sua competência.

Sobre a aplicabilidade da regra de suspensão do IPI ao estabelecimento equiparado a industrial, ao contrário do que argumentam as recorrentes, há dispositivo expresso a impedir a suspensão do IPI nas saídas de seu estabelecimento. O art. 66 da Lei nº 10.637, de 2002, determina que *“A Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editarão, no âmbito de suas respectivas competências, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei”*. E, em obediência à determinação legal, houve a edição da Instrução Normativa SRF nº 296, de 2003, e, posteriormente, a edição da Instrução Normativa nº 948, de 2009, que, ao dispor sobre o regime de suspensão do IPI, inclusive aquele previsto no art. 29 da Lei 10.637, de 2002, afasta da aplicabilidade da suspensão, o estabelecimento equiparado à industrial, salvo a empresa comercial atacadista que adquire produtos resultantes da industrialização por encomenda, o que não é o caso:

#### **Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009**

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.

(...)

Art. 4º O disposto nos arts. 2º e 3º aplica-se, também, a empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparada a estabelecimento industrial, nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

#### **Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001**

Art. 17. Fica instituído regime aduaneiro especial relativamente à importação, sem cobertura cambial, de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.

(...)

§ 5º A empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equipara-se a estabelecimento industrial.

Por derradeiro, em relação aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais colacionados pelas recorrentes, somente devem ser observados aqueles para os quais a lei atribua eficácia normativa, nos termos dos art. 100 do CTN e do art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, e aquelas decisões previstas no art. 98, parágrafo único, do RICARF/2023.

---

## CONCLUSÃO

---

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**