



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.725652/2019-71
ACÓRDÃO	3302-015.668 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PLASTICOS ARACAJU S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Não configura *bis in idem* a aplicação concomitante de multa de ofício e multa exigida isoladamente quando as penalidades recaem sobre bases de cálculo distintas, decorrentes da ausência de lançamento do imposto na nota fiscal e da existência ou não de imposto efetivamente devido após a reconstituição da escrita fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Morais Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado em razão da suposta utilização indevida da suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas saídas de produtos industrializados ocorridas no período de 01/01/2015 a 31/12/2016.

Segundo apurado pela fiscalização, a contribuinte teria promovido saídas de produtos tributados sem o lançamento do imposto nas respectivas notas fiscais, ao aplicar a sistemática de suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 sem o atendimento dos requisitos estabelecidos pela legislação. Em decorrência dessas constatações, a autoridade fiscal procedeu à reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, apurando saldos devedores de IPI.

De acordo com o Relatório Fiscal, a suspensão do IPI foi considerada indevida nas seguintes situações:

- (i) vendas para clientes que não apresentaram a declaração exigida pela legislação para fruição do benefício;
- (ii) casos em que a declaração apresentada se referia a estabelecimento diverso do destinatário da mercadoria;
- (iii) operações destinadas a clientes optantes pelo Simples Nacional.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação administrativa, na qual sustentou, em síntese:

- (i) a nulidade do auto de infração sob o argumento de ausência de fundamentação adequada para a aplicação da multa exigida isoladamente, bem como a impossibilidade de aplicação concomitante dessa penalidade e da multa de ofício;
- (ii) que o lançamento teria sido efetuado sem a devida consideração de decisão judicial transitada em julgado que lhe reconheceria o direito ao aproveitamento de crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos, defendendo, por essa razão, a necessidade de recomposição da escrita fiscal considerada pela fiscalização;
- (iii) que a interpretação conferida pela autoridade fiscal ao art. 29 da Lei nº 10.637/2002 seria indevida, uma vez que as embalagens produzidas pela empresa estariam inseridas no contexto da política extrafiscal de

desoneração de produtos essenciais, especialmente aqueles relacionados ao setor alimentício;

- (iv) que a restrição à aplicação da suspensão do imposto nas operações destinadas a empresas optantes pelo Simples Nacional decorreria de norma infralegal, notadamente da Instrução Normativa RFB nº 948/2009, a qual não poderia limitar benefício previsto em lei.

A DRJ, por meio do Acórdão nº 110-000.740, rejeitou as preliminares suscitadas e julgou improcedentes as alegações da contribuinte, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI Nº 10.637/2002. REQUISITOS.

A saída de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem 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, dedicar-se, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos capítulos da TIPI enumerados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e não ser optante pelo Simples (Federal ou Nacional), ter declarado ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, entre outros.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL.

Aplica-se a multa de ofício de 75% pela falta de lançamento do imposto na nota fiscal, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

CITAÇÕES E TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o

interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Constatada ausência de preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente, não se cogita de nulidade do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário reiterando grande parte das alegações anteriormente em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Das preliminares

1.1. Da nulidade por ausência de fundamentação fática e legal

No que se refere à preliminar de nulidade da multa exigida isoladamente por ausência de fundamentação fática e legal, a Recorrente sustenta que a penalidade teria sido aplicada sem amparo legal específico, uma vez que o art. 80 da Lei nº 4.502/1964 trataria apenas da multa de ofício, não prevendo a aplicação de multa isolada na hipótese dos autos. Argumenta, ainda, que o Auto de Infração não teria indicado de forma adequada o dispositivo legal que tipificaria a infração correspondente à penalidade aplicada, o que violaria os princípios da legalidade tributária, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, bem como os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

A preliminar, contudo, não merece ser acolhida.

Conforme se verifica do Auto de Infração, o lançamento decorre da constatação de que a contribuinte promoveu saídas de produtos tributados sem o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em razão da utilização indevida da sistemática de suspensão do imposto. Em razão dessas irregularidades, a fiscalização procedeu à reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, apurando valores de IPI que deixaram de ser lançados nas operações realizadas, bem como as diferenças de saldo devedor do imposto decorrentes das infrações identificadas.

A penalidade aplicada encontra fundamento justamente no art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007, dispositivo que prevê a

aplicação de multa de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, nos casos em que se verifica a falta de lançamento do IPI na respectiva nota fiscal. Tal enquadramento legal consta expressamente do demonstrativo de cálculo das penalidades relativo aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2016.

No caso concreto, a fiscalização identificou valores de IPI que deixaram de ser lançados nas notas fiscais de saída. Todavia, a reconstituição da escrita fiscal evidenciou que, em determinadas competências, havia créditos de IPI suficientes para absorver o valor do imposto apurado, circunstância que impediu a exigência do tributo nessa parcela.

Nessas hipóteses, embora tenha sido caracterizada a infração consistente no não lançamento do imposto, o IPI correspondente não foi exigido em virtude da cobertura de créditos existente, tendo sido aplicada apenas a penalidade correspondente, na forma de multa exigida isoladamente.

Assim, verifica-se que a multa isolada decorre diretamente da sistemática de apuração adotada no lançamento, que distingue as situações em que houve efetiva exigência do imposto daquelas em que a infração foi constatada, mas o tributo não foi cobrado em razão da existência de créditos suficientes na escrita fiscal da contribuinte. Nessas últimas hipóteses, a penalidade subsiste de forma autônoma, como consequência da infração consistente no não lançamento do imposto.

Também não procede a alegação de ausência de fundamentação legal do lançamento. O Auto de Infração descreve a infração constatada, indica o enquadramento legal aplicável, apresenta os demonstrativos de apuração do IPI não lançado e detalha a reconstituição da escrita fiscal que embasou a constituição do crédito tributário. Tais elementos são suficientes para permitir a compreensão da exigência fiscal e para viabilizar o pleno exercício do direito de defesa pela contribuinte.

Desse modo, não se verifica qualquer vício formal no lançamento, tampouco violação aos requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 ou aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Diante do exposto, conclui-se que o lançamento foi regularmente constituído, com adequada descrição dos fatos e correto enquadramento legal da penalidade aplicada, razão pela qual se rejeita a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

1.2. Da nulidade em razão de descon sideração de decisão judicial reconhecendo o direito a crédito presumido de IPI

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que a fiscalização teria descon siderado decisão judicial que lhe permitiria apropriar créditos de IPI em percentual superior ao efetivamente destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos, circunstância que, segundo argumenta, deveria ter sido considerada na recomposição da escrita fiscal efetuada no procedimento de fiscalização, sob pena de resultar em apuração indevida do crédito tributário.

Todavia, tal alegação não merece ser acolhida.

Conforme consignado na decisão recorrida, a apuração do imposto devido no Auto de Infração foi realizada com base na escrita fiscal regularmente apresentada pela própria contribuinte, tendo a fiscalização procedido à reconstituição da escrita apenas para refletir as irregularidades constatadas nas operações de saída de produtos com suspensão indevida do imposto.

A eventual existência de decisão judicial que reconheça direito ao aproveitamento de determinados créditos não dispensa o contribuinte de proceder à correspondente escrituração fiscal, tampouco autoriza sua consideração automática pela fiscalização no âmbito da reconstituição da escrita fiscal realizada durante a ação fiscal.

Com efeito, o sistema de apuração do IPI, estruturado sob o regime da não cumulatividade, pressupõe que os créditos sejam apropriados e registrados na escrita fiscal do contribuinte, de modo a compor regularmente a apuração do tributo em cada período de apuração.

Não prospera, portanto, o argumento da Recorrente no sentido de que inexistiria na legislação exigência de escrituração prévia para que os créditos reconhecidos judicialmente fossem considerados na recomposição fiscal efetuada pela fiscalização. Ainda que se admita, em tese, a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de IPI, dentro do prazo prescricional, tal faculdade não implica que a autoridade fiscal deva presumir ou inserir créditos não escriturados na escrita fiscal do contribuinte para fins de apuração do imposto no âmbito de procedimento fiscalizatório.

Nesse sentido, a possibilidade de escrituração extemporânea de créditos, inclusive mencionada pela Recorrente com fundamento na Solução de Consulta COSIT nº 74/2017, refere-se à faculdade do contribuinte de registrar tais créditos em sua escrita fiscal dentro do prazo legal, mediante os procedimentos próprios previstos na legislação, como a retificação das declarações fiscais e o registro contábil correspondente. Tal orientação, contudo, não autoriza que créditos não escriturados sejam automaticamente considerados pela fiscalização na recomposição da escrita fiscal realizada para fins de apuração de infrações tributárias.

Em outras palavras, a admissão de crédito extemporâneo não afasta a necessidade de que tais créditos sejam formalmente apropriados e registrados pelo próprio contribuinte, observando-se os mecanismos previstos na legislação tributária. Não cabe à autoridade fiscal promover, de ofício, a inclusão de créditos não escriturados na escrita fiscal do contribuinte com o objetivo de recompor artificialmente a apuração do tributo.

Ademais, cumpre observar que a recomposição fiscal efetuada pela fiscalização teve como objetivo apenas apurar o imposto que deixou de ser lançado nas operações de saída, em razão da utilização indevida da suspensão do IPI. Nesse contexto, eventual discussão acerca da apropriação de créditos presumidos de IPI não possui o condão de afastar a infração constatada,

consistente na falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída, circunstância que constitui o fato gerador da penalidade aplicada nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/1964.

Ainda que a Recorrente entenda possuir direito ao aproveitamento de créditos adicionais de IPI em decorrência de decisão judicial transitada em julgado, tal circunstância não invalida o lançamento efetuado, podendo eventual diferença ser objeto de procedimento próprio de habilitação, escrituração extemporânea, compensação ou restituição, conforme os mecanismos previstos na legislação tributária.

Diante disso, não se verifica qualquer vício no lançamento decorrente da alegada descon sideração de decisão judicial, razão pela qual deve ser mantido o entendimento adotado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Rejeita-se, portanto, a alegação da Recorrente quanto à nulidade do lançamento por suposta descon sideração de decisão judicial relativa ao aproveitamento de créditos presumidos de IPI.

2. Do mérito

2.1. Da interpretação do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 e dos requisitos para aplicação da suspensão do IPI

A autuação fiscal baseia-se no entendimento de que a contribuinte realizou saídas de produtos com aplicação indevida da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Em síntese, a fiscalização considerou irregulares três situações: (i) saídas para clientes que não apresentaram a declaração exigida pela legislação; (ii) saídas em que a declaração apresentada correspondia a estabelecimento diverso daquele que recebeu a mercadoria; e (iii) saídas destinadas a clientes optantes pelo Simples Nacional.

A DRJ acompanhou o entendimento da fiscalização, afirmando que a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 somente se aplica quando todos os requisitos legais são atendidos, incluindo a apresentação da declaração do adquirente e a inexistência de enquadramento no Simples Nacional. Assim, concluiu que a ausência ou irregularidade dessas condições impede a aplicação do benefício, mantendo a exigência do imposto e das penalidades.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a interpretação adotada pela fiscalização e confirmada pela DRJ restringe indevidamente o alcance do art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Argumenta que a norma possui finalidade extrafiscal voltada à desoneração da cadeia produtiva de bens essenciais, especialmente produtos alimentícios, motivo pelo qual as embalagens plásticas por ela produzidas, destinadas ao acondicionamento desses produtos, deveriam ser alcançadas pela sistemática de suspensão do IPI.

Alega, ainda, que o dispositivo legal não exige que o adquirente seja necessariamente estabelecimento industrial, bastando que se trate de estabelecimento que se dedique à elaboração ou manipulação dos produtos indicados na TIPI. Sustenta também que a declaração prevista no § 7º do art. 29 teria natureza meramente formal, de modo que a

responsabilidade pela veracidade das informações prestadas caberia ao próprio adquirente. Por fim, defende que a legislação não estabelece vedação expressa à aplicação da suspensão nas operações destinadas a empresas optantes pelo Simples Nacional, razão pela qual a interpretação adotada pela fiscalização seria excessivamente restritiva.

As alegações da Recorrente, contudo, não merecem prosperar.

Nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração dos produtos classificados nos capítulos da TIPI ali indicados sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI. Trata-se de regime especial que visa evitar a acumulação do imposto nas etapas intermediárias da cadeia produtiva de determinados bens, mediante a suspensão do tributo nas operações anteriores à industrialização final. Vejamos:

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)

(...)

§ 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.

Como se extrai do referido dispositivo, a própria legislação condiciona a aplicação desse regime ao cumprimento de requisitos específicos. O § 7º estabelece que, para fins da aplicação da suspensão, as empresas adquirentes deverão atender aos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal e declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que cumprem todos os requisitos exigidos para fruição do benefício.

Observa-se, portanto, que o próprio legislador atribuiu à Secretaria da Receita Federal competência para disciplinar as condições operacionais da sistemática de suspensão. Em razão dessa delegação normativa expressa, as regras estabelecidas pela regulamentação administrativa passaram a integrar o regime jurídico aplicável ao benefício fiscal, da seguinte forma:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 948, DE 15 DE JUNHO DE 2009

Art. 25. A suspensão do IPI não impede a manutenção e utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial remetente.

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.

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

I - 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; e [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1364, de 20 de junho de 2013]

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.

Em síntese, a Instrução Normativa que regulamentou a matéria estabeleceu, entre outras disposições, que o regime de suspensão não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, seja em relação às aquisições realizadas junto a fornecedores, seja no tocante às saídas de produtos por elas industrializados.

Os argumentos expostos já são suficientes para afastar a alegação de ilegalidade da vedação à aplicação da suspensão do IPI nas operações destinadas a empresas optantes pelo Simples Nacional, prevista em norma infralegal. Isso porque o próprio art. 29, § 7º, da Lei nº 10.637/2002 condiciona a fruição do benefício ao atendimento dos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, conferindo à administração tributária competência para regulamentar a sistemática de suspensão.

Do mesmo modo, não procede a alegação da Recorrente de que a declaração prevista no § 7º do art. 29 teria natureza meramente formal. Ao contrário, trata-se de elemento essencial do regime instituído pela lei, pois constitui o instrumento por meio do qual o vendedor identifica que o adquirente afirma atender às condições legais necessárias à fruição da suspensão do imposto. A exigência dessa declaração integra o conjunto de cautelas estabelecidas pelo legislador para assegurar a correta aplicação do benefício fiscal.

Ademais, a interpretação defendida pela Recorrente implicaria esvaziar o próprio comando normativo do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, ao admitir a aplicação da suspensão

independentemente do cumprimento das condições estabelecidas pela legislação e pela regulamentação da Receita Federal. Tal entendimento não se coaduna com o regime jurídico aplicável aos benefícios fiscais, cuja fruição exige o atendimento estrito das condições estabelecidas pela legislação.

É justamente nesse sentido o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho:

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.

DECLARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE AO VENDEDOR. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. § 7º DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002. SUFICIÊNCIA.

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. Inteligência que deflui do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 e do art. 21 da IN RFB nº 948/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

(Acórdão nº 3302-005.536, Conselheiro Relator Felon Moscoso de Almeida, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, julgado em 24/05/2018)

Por fim, também não prospera a alegação de que a interpretação adotada pela fiscalização violaria os princípios da seletividade, da extrafiscalidade e da proporcionalidade do IPI. Embora seja certo que o imposto sobre produtos industrializados possui natureza extrafiscal e admite a aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade dos bens, tais princípios orientam primordialmente a definição da política tributária pelo legislador, não autorizando a ampliação, pela via interpretativa, de benefícios fiscais para além das hipóteses expressamente previstas em lei.

Como visto, no caso do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, o legislador instituiu regime específico de suspensão do imposto, condicionado ao cumprimento de requisitos objetivos relacionados à natureza das operações e ao perfil do estabelecimento adquirente. Assim, ainda que se reconheça a finalidade econômico-social da norma, a aplicação do benefício permanece vinculada à observância das condições legalmente estabelecidas, não sendo possível afastá-las sob fundamento de interpretação teleológica fundada em princípios gerais da tributação.

No caso concreto, verifica-se que a autoridade fiscal identificou três situações distintas em que a Recorrente aplicou a suspensão do IPI sem a observância dos requisitos exigidos pela legislação. A primeira refere-se às operações em que os adquirentes não apresentaram a declaração prevista no § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, documento por meio do qual o destinatário afirma atender às condições legais necessárias à fruição do benefício. A segunda situação envolve hipóteses em que a declaração apresentada dizia respeito a estabelecimento diverso daquele que efetivamente recebeu as mercadorias, circunstância que impede a verificação do atendimento dos requisitos legais pelo real destinatário da operação. Por fim, foram identificadas operações destinadas a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, hipótese expressamente afastada pela regulamentação administrativa editada com fundamento na delegação normativa prevista no próprio art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

Dessa forma, em nenhuma dessas situações restou comprovado o atendimento das condições legais necessárias à fruição do regime de suspensão do IPI. Ao contrário, os elementos constantes dos autos evidenciam que a Recorrente aplicou a sistemática de suspensão em operações que não se enquadravam nas hipóteses autorizadas pela legislação.

Diante disso, não se verifica qualquer irregularidade na interpretação adotada pela autoridade fiscal e mantida pela DRJ, razão pela qual devem ser rejeitadas as alegações da Recorrente quanto à aplicação da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, mantendo-se a exigência do imposto e das penalidades correspondentes.

2.2. Da impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício

No que se refere à alegação de impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, sob o argumento de que tal cumulação configuraria dupla penalização pelo mesmo fato, não assiste razão à Recorrente.

A legislação do IPI prevê hipóteses distintas de penalidade quando verificada a falta de lançamento do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado. Nesse sentido, o art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação conferida pela Lei nº 11.488/2007, estabelece multa de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, disciplina que foi reproduzida no art. 569 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010. A interpretação sistemática desses dispositivos revela que a norma contempla situações distintas de incidência da penalidade, as quais podem se manifestar de forma concomitante quando presentes os respectivos pressupostos fáticos.

Com efeito, a falta de lançamento do imposto na nota fiscal constitui infração autônoma, sujeita à multa calculada sobre o montante do imposto que deveria ter sido destacado no documento fiscal. Todavia, quando a ausência de destaque do tributo resulta também em falta de recolhimento do imposto devido ao final da apuração, tem-se outra infração igualmente tipificada na legislação, cuja penalidade incide sobre o valor do imposto efetivamente devido.

No caso dos autos, a fiscalização identificou situações em que o imposto deixou de ser lançado nas notas fiscais de saída, circunstância que enseja a aplicação da multa prevista para o imposto não lançado. Entretanto, na reconstituição da escrita fiscal realizada pela autoridade fiscal, verificou-se que parte desse imposto não lançado foi absorvida por créditos escriturais existentes na apuração do IPI, não gerando saldo devedor ao final do período. Nessa parcela, denominada “IPI não lançado com cobertura de crédito”, não há imposto a exigir, razão pela qual a multa correspondente é exigida de forma isolada, nos termos do § 8º do art. 80 da Lei nº 4.502/1964.

Diversamente, quanto à parcela do imposto não lançado que, após a reconstituição da escrita fiscal, não foi absorvida por créditos e resultou em diferença de saldo devedor de IPI, tem-se o chamado “IPI não lançado sem cobertura de crédito”, situação em que o imposto é exigido juntamente com a multa de ofício, calculada sobre o valor do tributo efetivamente devido.

Observa-se, portanto, que as penalidades aplicadas não incidem sobre a mesma base de cálculo. A multa exigida isoladamente refere-se exclusivamente à parcela do imposto não lançado que foi absorvida por créditos escriturais, ao passo que a multa de ofício incide apenas sobre o montante do imposto não lançado que efetivamente resultou em débito de IPI após a reconstituição da escrita fiscal. Trata-se, portanto, de bases de cálculo distintas e mutuamente excludentes, que em conjunto correspondem ao total do imposto que deixou de ser lançado nas notas fiscais.

Nessas circunstâncias, não se verifica duplicidade sancionatória ou violação ao princípio do non bis in idem, uma vez que cada penalidade recai sobre parcela específica da infração apurada, em estrita observância ao regime jurídico previsto na legislação do IPI. A aplicação concomitante das penalidades, nesse contexto, representa apenas a adequada individualização das consequências jurídicas decorrentes das diferentes situações identificadas no procedimento fiscal, não configurando dupla punição pelo mesmo fato.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho. A título exemplificativo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012

(...)

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. IPI. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. Quando os pressupostos fáticos para a aplicação de ambas as multas estiverem presentes, a imposição de ambas as penalidades na mesma operação pela ocorrência dos fatos geradores de ambas as penalidades autoriza a sua aplicação.

(Acórdão nº 3402-012.245, Conselheiro Relator Jorge Luís Cabral, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção, julgado em 18/09/2024)

Dessa forma, considerando que a legislação prevê expressamente a possibilidade de exigência da multa de que trata o art. 80 da Lei nº 4.502/1964 tanto juntamente com o imposto quanto de forma isolada, conforme a existência ou não de imposto a exigir, conclui-se pela regularidade da exigência efetuada pela autoridade fiscal, não havendo que se falar em bis in idem.

Assim, rejeita-se a alegação da Recorrente quanto à impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, mantendo-se integralmente as penalidades aplicadas no lançamento.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara