



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13603.722234/2011-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-005.346 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2018  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** SANTA TEREZINHA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/03/2007 a 30/09/2008

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. REPRESENTAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS. AÇÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL DAS DCOMP. SUPERVENIENTE PEDIDO EXPRESSO DE DESISTÊNCIA DO PROCESSO POR ADESÃO AO REFIS. LEI 11.941/09 E PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB 11/09. CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL.

Optando pelo parcelamento da Lei 11.941/09 e fazendo pedido expresso de desistência do processo, incidem os efeitos da confissão (irrevogabilidade e irretratabilidade) que aludem os artigos 5º da Lei 11.941/09 e 13 da Portaria PGFN/RFB 11/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente

convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Adota-se o relatório do acórdão 11-45.955 - 2ª Turma da DRJ/REC de piso (efls. 6.082 e seguintes) por bem retratar a situação dos autos:

*1. Trata-se de **Auto de Infração do IPI**, abrangendo nove períodos de apuração, de **31/03/2007 a 30/09/2008**, lavrado pela DRF/Contagem. Os valores globais, em Reais, são os seguintes:*

Imposto	189.161,37
Juros de Mora (calculados até 06/2011)	66.988,33
Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução	141.871,03
Multa de Ofício – IPI não lançado com cobertura de crédito (75 %), Passível de Redução	149.933,74
<b>Total (até 06/2011)</b>	<b>547.954,47</b>

*2. A descrição dos fatos, contida no detalhado Termo de Verificação Fiscal (fls. 014 a 039), em apertada síntese, diz que o Auto de Infração é decorrente da falta de **lançamento do imposto nas saídas para o mercado interno de produtos industrializados importados pelo estabelecimento, equiparado a industrial**, por força do inciso I do art. 9º do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), vigente à época dos fatos geradores:*

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

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);*

*3. Do encontro dos créditos com os débitos, resultaram saldos devedores em apenas quatro períodos de apuração. **Nos demais períodos, não houve falta de recolhimento, mas, da mesma forma, foi aplicada a multa por falta de lançamento, desta feita com cobertura de créditos**, também prevista no art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64:*

*Art. 80. A **falta de lançamento** do valor, **total ou parcial**, do imposto sobre produtos industrializados **na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto** lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). Grifo do Relator.*

*4. **Foram ainda consideradas no lançamento as saídas para outros estabelecimentos da mesma empresa, pois não constava nas Notas Fiscais que se deu com suspensão do imposto.***

*5. A autuada foi intimada pessoalmente da exigência em 07/06/2011 e, irresignada, **apresentou Impugnação**, em 07/07/2011 (fls. 6.011 a 6.037) – considerada tempestiva pela SACAT/DRF/Contagem, conforme Despacho às fls. 6.063.*

5.1. No tocante à **falta de lançamento**, ataca dois aspectos:

1) A **ilegalidade** (frente aos arts. 46, I, c/c 51, I, do CTN) e, em decorrência, a **inconstitucionalidade da sua equiparação a industrial**, já que o art. 146, III, “a” da nossa Carta Magna diz que cabe à lei complementar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. **Entende, assim, que só é contribuinte no desembarço aduaneiro**, pois, neste caso, está claramente estabelecida a ocorrência do fato gerador no art. 46, I, do CTN, e, como não realiza nenhuma operação de industrialização, não poderia ser tributado na saída para o mercado interno (procura estribar sua defesa na jurisprudência dos TRF e do STJ);

2) Mesmo que admitida a incidência nas saídas para o mercado interno, não se poderia tributá-las quando são para estabelecimentos da mesma empresa, pois se dá com suspensão, conforme art. 42, X, do RIPI/2002 (vigente à época dos fatos geradores), que seria um direito do contribuinte, independentemente do fato de ele citar ou não esta excepcionalidade na Nota Fiscal de Saída.

5.2. Quanto às **multas de ofício** aplicadas, diz que houve **cerceamento do direito de defesa**, pois o autuante enquadra duas multas distintas (por falta de lançamento – resultando falta de recolhimento ou não, pois havia cobertura de créditos), no mesmo dispositivo legal (art. 80 da Lei nº 4.502/64 e alterações), não podendo ele saber a qual das hipóteses elas se subsumem. Também alega que não é possível exigir duas sanções sobre a mesma suposta ilicitude e que as duas multas previstas seriam auto-excludentes.

5.3. Em seguida, suscita o **efeito confiscatório da multa de ofício**, que ofenderia o princípio esculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal.

5.4. Ao final, requer que (in verbis):

“ - Diante todo o exposto ... seja julgado totalmente improcedente o lançamento tributário, tendo em vista que a operação de saída de mercadorias pela Impugnante de seu estabelecimento, sem que haja, conforme resta incontroverso nos autos, procedimento de industrialização, não é fato gerador de IPI;  
- Sucessivamente ... seja anulado o Auto de Infração, por flagrante violação ao art. 10, IV do Decreto 70.235/72, uma vez que inexistente a devida capitulação legal para dar suporte à aplicação de duas multas distintas;  
- Caso os pedidos anteriores não sejam acatados, espera-se que o Auto de Infração seja parcialmente anulado e as multas aplicadas sejam afastadas;

- *Superados os pedidos acima, nos termos do art. 80 da Lei n. 4.502/64 ... ocorra a aplicação de uma só sanção tributária e não de duas, tendo em vista a falta de previsão legal para tanto. Por conseguinte, na hipótese de ser mantida (s) uma ou duas multas ... o percentual de 75% seja afastado ou parcialmente, sob pena de efeito confiscatório.*” (Negritos do Relator).

Diante de tais fatos a DRJ/REC julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de forma integral.

Irresignada, a contribuinte, mediante intimação perfectibilizada em 10 de junho de 2014 (efl. 6.096), interpôs recurso voluntário (em 27 de junho de 2014 - efl. 6.105), no qual argumenta, em síntese:

- A não incidência do IPI na saída de produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, diante da inexistência de fato gerador;

- Sucessivamente, pleiteia a ilegitimidade da exigência do IPI e consectários sobre operações de remessa de bens para outros estabelecimentos da recorrente – suspensão da exigência;

- Sucessivamente, a exclusão dos valores lançados a título de multa;

- A nulidade do auto de infração por erro no enquadramento legal;

- Pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro André Henrique Lemos

Inicialmente, denota-se, conforme relatado, que o presente recurso atende os requisitos do art. 5º, do Decreto nº 70.235/72, de modo que conheço dele.

O primeiro argumento da Recorrente é a impossibilidade de incidência do IPI na saída de produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, diante da inexistência de fato gerador.

Advoga que as decisões utilizadas pela DRJ/REC não haviam transitado em julgado e que a 1ª Seção do c. STJ, quando do julgamento do EREsp nº 139302/SC , anexado efl. 6.147.

Conforme demonstra o informativo nº 0574 do STJ, a discussão em voga foi objeto de recurso repetitivo. Extraí-se do referido informativo:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IPI SOBRE A SAÍDA DE PRODUTO DE ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. N. 8/2008-STJ). TEMA 912.*

**Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. Efetivamente, o fato de o nomen juris do tributo ser "Imposto sobre Produtos Industrializados" não significa que seu fato gerador esteja necessariamente atrelado a uma imediata operação de industrialização. O fato de o tributo incidir sobre o produto industrializado significa somente que é necessário e relevante que essa operação de industrialização, em algum momento, tenha ocorrido - pois a circulação que se tributa é de um produto industrializado -, mas não que a industrialização tenha que ocorrer simultaneamente a cada vez que se realize uma hipótese de incidência do tributo (fato gerador). A toda evidência, quando se está a falar da importação de produtos, a primeira incidência do IPI encontra guarida no art. 46, I, do CTN, que assim define o fato gerador: "Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira". Veja-se que, para essa hipótese de incidência, não há a necessidade de operação de industrialização imediatamente associada ao desembaraço aduaneiro. Essa mesma lógica subsiste quando se tributa "o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os fornece a estabelecimento industrial ou equiparado a industrial" (art. 51, III, do CTN), ou "o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados" (art. 51, IV, do CTN), pois, nesses dois casos, também não há atividade de industrialização desenvolvida pelos contribuintes. Não foge a esta linha a segunda incidência do tributo sobre o importador, no momento em que promove a saída do produto do seu estabelecimento a título de revenda ("Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: [...] II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51"; "Art. 51. [...] Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante"). No CTN, não foi repetida a regra contida no art. 2º, II, da Lei n. 4.502/1964 - que limitou o critério temporal "saída" apenas para os produtos de produção nacional. Sendo assim, a lei permitiu que também os produtos de procedência estrangeira estejam sujeitos novamente ao fato gerador do imposto quando da saída do estabelecimento produtor ou equiparado. Observe-se que essa autorização é perfeitamente compatível com o art. 4º, I, da Lei n. 4.502/1964, que equipara os importadores a estabelecimento produtor, isso porque o próprio art. 51, II, do CTN admitiu a equiparação. Outrossim, legislação mais recente estabeleceu a referida equiparação entre estabelecimento industrial e estabelecimentos atacadistas ou varejistas que adquirem produtos de procedência estrangeira (art. 79 da MP n. 2.158-35/2001 e art. 13 da Lei n. 11.281/2006). Dessa forma, seja pela combinação dos arts. 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN, seja pela combinação dos arts. 51, II, do CTN, 4º, I, da Lei n. 4.502/1964, 79 da MP n. 2.158-35/2001 e 13 da Lei n. 11.281/2006 - nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade -, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. Também se observe que essa incidência do IPI não se caracteriza como bis in idem, dupla tributação ou bitributação. Isto porque a Lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai**

*sobre o preço de compra no qual embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, no qual já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Ademais, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado. Do mesmo modo quanto à tão falada questão da bitributação entre o IPI e o ICMS na revenda interna do produto importado. Nesse ponto, esclareço que a Lei Kandir (LC n. 87/1996) admite hipóteses expressas de bitributação entre o IPI e o ICMS. O art. 13, § 2º, estabelece que o valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS toda a vez que a operação configurar fato gerador de ambos os impostos, ou seja, a lei permite a bitributação, mas minora seus efeitos ao retirar o IPI da base de cálculo do ICMS. Essa regra é uma mera reprodução do disposto no art. 155, § 2º, XI, da CF, que parte do pressuposto justamente da possibilidade de se bitributar pelo IPI e pelo ICMS. Tal não transforma, de modo algum, o IPI em ICMS, ou cria o chamado "ICMS federal", dadas as competências tributárias distintas das exações. Quanto ao GATT, registre-se que a cláusula de obrigação de tratamento nacional tem aplicação somente na primeira operação (a de importação). A segunda operação já é interna. Há dois fatos geradores. Desse modo, a igualdade ao tratamento nacional resta preservada para a primeira operação. Precedentes citados: REsp 1.386.686-SC, Segunda Turma, DJe 24/10/2013; e REsp 1.385.952-SC, Segunda Turma, DJe 11/9/2013. EREsp 1.403.532-SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Corte Especial, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015. (Grifa-se).*

Diante da decisão do E. STJ proferida em recurso repetitivo nada há de se acrescentar, e se denota que o entendimento adotado pela DRJ/REC deve ser mantido, motivo qual não merece guarida o argumento da recorrente.

O segundo argumento da Recorrente se refere à ilegitimidade da exigência do IPI e consectários sobre operações de remessa de bens para outros estabelecimentos da Recorrente.

Alegou que o entendimento disposto no acórdão recorrido não deve prevalecer, **“pois o decreto prevê a suspensão no caso em exame de forma incondicionada, não sendo lícito à fiscalização estabelecer um requisito adicional para o seu gozo (a saber, a informação em nota fiscal da intenção de se valer da suspensão)”**.

Bom, conforme inciso X do art. 42 e inciso III do art. 341, do RIPI /2002 (Decreto nº 4.544/2002), vigente à época dos fatos, estabelecem que:

*Art. 42. **Poderão** sair com suspensão do imposto:*

*[...]*

*X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um para outro estabelecimento, industrial ou equiparado a industrial, da mesma firma;*

*Art. 341. Sem prejuízo de outros elementos exigidos neste Regulamento, a nota fiscal dirá, conforme ocorra, cada um dos seguintes casos:*

*[...]*

*III - "Saído com Suspensão do IPI", nos casos de suspensão do tributo, declarado, do mesmo modo, o dispositivo legal ou regulamentar concessivo;*

Diante da legislação exposta, denota-se que o produto “**poderá**” sair com suspensão, ou seja, uma faculdade/opção, cabendo ao contribuinte a adesão. Para tanto, deve o contribuinte informar na nota fiscal a informação “**Saído com Suspensão do IPI**”, conforme determina o art. 341, III, do RIPI/2002.

No caso em exame, a Recorrente não adicionou esta informação nas notas fiscais, implicando renúncia ao direito de suspensão. Até porque tal informação é requisito essencial – uma condicionante - para que haja a suspensão do IPI.

A recorrente não adicionou a informação “Saído com Suspensão do IPI”, o que demonstra sua não opção pela suspensão, logo, deveria ter recolhido o IPI devido, o que não fez, motivo pelo qual sobreveio o lançamento tributário em questão.

O terceiro argumento da Recorrente diz respeito à exclusão dos valores lançados a título de multa. Veja-se:

28. Ainda sucessivamente, caso prevaleça alguma exigência a título de principal (o que, repita-se, admite-se apenas em atenção ao princípio da eventualidade, por ser patente a ilegitimidade da exigência fiscal no caso em exame), os valores lançados a título de multa não devem prevalecer.

Extrai-se da decisão do acórdão recorrido:

*13. Quanto às multas, as infrações à legislação tributária pela falta de recolhimento de exações internas detectadas em procedimento fiscal são penalizadas com a multa de ofício, sendo a proporcionalidade básica, em relação ao tributo, de 75 %.*

*13.1. Ocorre que, no caso do IPI, imposto escritural, há créditos e débitos apurados em um mesmo período, o que pode não implicar falta de recolhimento, ainda que haja uma infração, quando os créditos superam os débitos, após devidamente reconstituída a escrita fiscal.*

*13.2 Mas a infração, ainda que coberta por créditos, não pode deixar de sofrer sanção, daí a razão de haver duas multas previstas em um mesmo artigo: uma quando os débitos superam os créditos (multa por falta de recolhimento) e outra quando os créditos ainda superam os débitos (multa com cobertura de créditos). E não são cumulativas, mas alternativas. Vejamos novamente o dispositivo legal em questão (art. 80 da Lei nº 4.502/64): (Grifo do Relator).*

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de*

*ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*13.3 E isto está bem explicitado no Auto de Infração, pelo que não há razão para o contribuinte insurgir-se contra esta exigência, por cerceamento do direito de defesa.*

*13.4. Não há “sobreposição” de multas, como quer dizer a impugnante. O valor das infrações apuradas (fls. 005) é de R\$ 29.498,92 + R\$ 1.058,97 + R\$ 1.851,40 + R\$ 521,15 + R\$ 27.037,32 + R\$ 133.077,67 + R\$ 113.219,79 + R\$ 27.362,43 + R\$ 16.119,31 + R\$ 39.326,06 = R\$ 389.072,92.*

*13.5. Se somarmos a multa por falta de recolhimento (R\$ 141.871,03) com a multa pelo imposto não lançado com cobertura de crédito (R\$ 149.161,37), chegaremos a R\$ 291.804,77, que representam exatamente 75 % do valor das infrações (R\$ 389.072,92), pelo que não procede a alegação de duplicidade na aplicação das sanções.*

Conforme exposto, a DRJ/REC analisou este ponto, e proferiu decisão motivada, a qual se ratifica como razões de decidir no presente voto.

Por fim, a Recorrente sustenta a nulidade do auto de infração por erro no enquadramento legal, “isto porque, apesar de o auto de infração ter imposto à ora Recorrente duas penalidades de natureza distintas (multa proporcional e multa exigida isoladamente), foi indicado um único dispositivo como enquadramento legal da penalidade (art. 80 da Lei nº 4.502/64), sem a exposição no auto de infração da penalidade à qual ele se aplica (multa proporcional ou multa exigida isoladamente) e das razões que fundamentam a sua aplicação”.

Extrai-se do auto de infração (efl. 06):

#### **Multas Passíveis de Redução**

Fatos Geradores entre 01/03/2007 e 31/05/2007:  
75,00% Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 351/07

Fatos Geradores entre 01/06/2007 e 30/09/2008:  
75,00% Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07

Percebe-se no que tange aos fatos geradores entre 01/03/2007 e 31/05/2007, foi enquadrado no art. 80 da Lei 4.502/64 com a redação dada pela medida provisória 351/07 e no que tocante aos fatos geradores ocorridos entre 01/06/2007 e 30/09/2008, no art. 80 da Lei 4.502/64 com a redação dada pela Lei 11.488/07.

Cabe expor que ambas as multas (multa proporcional e multa exigida isoladamente) se originam do art. 80 da Lei 4.502/64. **Uma quando os débitos superam os créditos (multa por falta de recolhimento) e outra quando os créditos ainda superam os débitos (multa com cobertura de créditos).**

Ademais, as duas redações dadas ao art. 80 da Lei 4.502/64, citadas no auto de infração demonstram que as multas (multa proporcional e multa exigida isoladamente) são alternativas, ou uma ou outra, ou seja, não são cumulativas. Veja-se:

*Art.13. O art. 80 da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art.80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do*

*valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (MP 351/07). Grifo do Relator.*

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal **ou** a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

Deste modo, tem-se que ambas as multas possuem amparo no art. 80 da Lei 4.502/64; logo, não há se falar em nulidade do auto de infração por erro no enquadramento legal.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos