



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720241/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-009.868 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente GRECA DISTRIBUIDORA DE ASFALTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

REVENDA DE MERCADORIA. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. TRIBUTAÇÃO PELO IPI.

Os estabelecimentos equiparados a industrial sujeitam-se à tributação pelo IPI, a despeito de exercerem atividade de comercialização.

REVENDA DE INSUMOS A PREFEITURAS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO.

As operações de venda de insumos adquiridos de terceiros a prefeituras não se enquadram dentre as hipóteses de equiparação dos estabelecimentos comerciais a estabelecimentos industriais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IDENTIDADE DE MATÉRIA DISCUTIDA NO PROCESSO JUDICIAL E NO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. SÚMULA CARF Nº 001.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido), implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, em razão da concomitância da discussão das matérias nas esferas administrativa e judicial (súmula CARF nº 1), e, na parte conhecida, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao pleito em relação às operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos e, (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar parcial provimento ao recurso, para cancelar a parcela do auto de infração referente às vendas de insumos para prefeituras, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes (relatora), Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Ricardo Sierra Fernandes e Márcio Robson Costa, que negavam provimento nesse item. Designado para redigir o voto vencedor o

conselheiro Hécio Lafeté Reis. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, sendo substituído pelo conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado). Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), o conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho não votou, por se tratar de recurso já julgado pela conselheira Mara Cristina Sifuentes na reunião do mês de outubro de 2021. Conforme publicado em pauta, designado como redator *ad hoc* o Conselheiro Hécio Lafeté Reis.

(documento assinado digitalmente)

Hécio Lafeté Reis – Presidente, Redator *ad hoc* e Redator do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Márcio Robson Costa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá (suplente convocada) e Hécio Lafeté Reis (Presidente).

Relatório

O presente processo encontrava-se sob a relatoria da ex-conselheira Mara Cristina Sifuentes, que não mais integra o colegiado, razão pela qual se designou o conselheiro Hécio Lafeté Reis para atuar como redator *ad hoc*, sendo reproduzidos, na sequência, o relatório e o voto que haviam sido elaborados pela ex-conselheira.

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no Acórdão recorrido:

Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 5.666.486,86 (cinco milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e oitenta e seis reais, oitenta e seis centavos), consolidado na data do lançamento, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 270).

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal (e-fls. 283/290) que instrui o auto de infração, verificou-se, em procedimento de fiscalização, que a empresa autuada utilizou incorretamente a alíquota da TIPI para os produtos que deu saída. Em síntese, relata as seguintes constatações e conclusões:

» A principal atividade da fiscalizada é a distribuição de asfalto em emulsão e outros produtos asfálticos utilizados em pavimentação.

» Nas saídas do Cimento Asfáltico de Petróleo (CAP), código de classificação fiscal 2713.20.00, menciona produto imune conforme art. 18 do RIPI/2002. Nas saídas de Asfalto Diluído de Petróleo de Cura Média (CM), código de classificação fiscal 2715.00.00, também menciona produto imune conforme art.18 do RIPI/2002.

» De acordo com a TIPI (Decreto n.º 6.006, de 2006), para as classificações 2713.20.00 e 2715.00.00, as alíquotas são de 4% e 5%, respectivamente.

» A empresa impetrou Ação Ordinária com Pedido de Antecipação de Tutela (e-fls. 21/60), processo n.º 2006.34.00.019250-4, buscando o reconhecimento da imunidade dos produtos que comercializa. Não obteve a tutela pleiteada e nem foi beneficiada por alguma decisão favorável.

» Impetrou também Ação Ordinária Tributária n.º 29319-81.2010.4013400, objetivando a continuidade de efetuar depósitos judiciais, com vistas à suspensão da exigibilidade do imposto. Todavia, a fiscalizada informou não possuir comprovantes de recolhimento de depósito judicial no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, pois não teve operações sujeitas ao IPI.

» Os produtos classificados nas posições 27.13 e 27.15 são derivados de petróleo. Porém, cumpre analisar se são derivados de petróleo abrangidos pela imunidade. Embora a maior parte dos produtos venha com a notação NT (Não Tributados) na TIPI, alguns estão inseridos no campo da tributação e possuem alíquota maior que zero. É o caso das posições tarifárias no presente caso, que possuem alíquotas de 4% (2713.20.00) e 5% (2715.00.00).

Regularmente cientificada do lançamento em 14/12/2011, a interessada, não se conformando, apresentou impugnação (e-fls. 296/310 e 366/380) em 12/01/2012.

Aduziu, em sua defesa, as razões sumariamente expostas a seguir.

1) Nulidade - O mandado de procedimento fiscal expedido previa o prazo de 60 dias para a sua conclusão, iniciando-se em 01/06/2011 e devendo se encerrar em 29/07/2011. Entretanto, o seu encerramento se deu somente em 07/12/2011, fora do prazo legal previsto no art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, o auto de infração é nulo de pleno direito.

2) Imunidade constitucional dos derivados de petróleo - O estabelecimento industrial atua no ramo de distribuição de asfaltos, ou seja, não realiza nenhuma industrialização.

Os asfaltos produzidos pela Petrobrás são derivados do petróleo e estão albergados pela imunidade constitucional, conforme artigo 155 da CF.

Outros estabelecimentos da empresa fabricam asfaltos emulsionados, asfaltos modificados por polímero e asfaltos oxidados, todos contemplados pela imunidade tributária, muito embora sejam comercializados diretamente aos clientes finais.

Em relação aos primeiros, tem-se os entendimentos do Parecer Técnico 05005538 do Instituto de Tecnologia do Paraná (TECPAR), Nota Técnica DNC/COPLAN de 30/06/1993, Resposta Fax/DNC/COPLAN 098-A, de 30/06/1993, mensagem Fax - DNC/CEPAT nº 177, de 12/07/1995, e Memorando MF/SRF/COSIT/COTIP/Nº 269, de 13 de Julho de 1998.

Na instituição do tributo, compete à lei ordinária ou complementar definir os fatos que ensejarão a incidência do tributo. Contudo, os fatos prestigiados pela imunidade não poderão ser definidas pelas leis como hipótese de incidência de tributos, inexistindo assim a exigência do tributo.

Aplica-se por analogia o entendimento da Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta nº 05, de 01 de fevereiro de 2006, na qual o Fisco Federal declarou que a simples adição ou mistura não constituem operação de industrialização, conforme a legislação tributária vigente.

3) Direito ao crédito nas entradas do CAP e CM 30 - No pressuposto da inexistência de imunidade, o Fisco teria o dever de considerar, quando do cálculo do suposto débito tributário, de todas as entradas de CAP e asfalto diluído de petróleo CM 30, face ao próprio princípio da não-cumulatividade do IPI.

Se os produtos isentos ganham o direito à manutenção de créditos, aqueles sujeitos à imunidade também o tem. A Constituição Federal, ao instituir o IPI, não fez qualquer ressalva ao direito de crédito da operação anterior, como o fez ao ICMS.

Não se pode admitir que creditamento não seria possível tendo em vista o fato do imposto não ter sido destacado na saída dos estabelecimentos, seja este a Petrobrás ou qualquer outro distribuidor, pois tal interpretação anularia por completo a não-cumulatividade.

Não há razão lógica e legal para tributar as saídas de CAP e CM 30 com alíquotas de 4% e 5%, e igual procedimento não ter sido dispensado a Petrobrás, a fornecedora desses produtos. O não recolhimento do imposto não tem o condão de impedir que a empresa credite-se do mesmo. Não pode ela ser penalizada por algo que não lhe diz respeito.

Se vier a perdurar a situação que ora se apresenta, o Fisco será indevidamente beneficiado.

Além do IPI cobrado, o Fisco poderá, respeitado o prazo prescricional, efetuar a cobrança De IPI devido pela Petrobrás. Ocorre que o valor devido pela Petrobrás já teria sido pago, uma que, não reconhecido o respectivo crédito da operação anterior, haverá uma bitributação.

4) Impossibilidade de incidência do IPI sobre a revenda - Diante da equivocada constatação do débito, o Fisco, de maneira equivocada, tributou os valores referentes à revenda (por exemplo código CFOP 5102).

Os estabelecimentos comerciais, ao comercializarem produtos adquiridos de terceiros, não são contribuintes do IPI (salvo se equiparados a industrial e comercializarem MP, PI, ME e produtos importados) e a operação não constitui fato gerador do imposto.

O objeto social da empresa é a indústria e comércio de produtos derivados de petróleo. Nas operações tributadas pelo Fisco, o CAP ou CM 30 não eram matéria-prima, mas o próprio produto final.

Só há incidência do IPI na saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado que esteja em fase de produção. A expressão “em fase de produção” se refere, obrigatoriamente, às etapas do processo de industrialização, nas quais o produto sai de um estabelecimento industrial para outro, com natureza ou finalidade modificada ou aperfeiçoada para o consumo, e assim sucessivamente, até chegar às mãos de um estabelecimento não industrial que seria o simples comerciante ou até mesmo o consumidor final, etapa esta em que ocorre tão somente a circulação do produto.

5) Operações de transferência entre estabelecimentos

Há que ser considerado também as hipóteses em que houve transferência dos produtos CAP e CM 30 entre as filiais, pois tais operações não podem ser consideradas como fato gerador do IPI, conforme dicção que se faz dos artigos 46 e 47 Código Tributário Nacional.

A saída a que se refere o art. 46, II, CTN, é aquela decorrente de uma operação da qual se pressupõe o negócio jurídico com a transferência da titularidade do produto, o que não ocorre quando há simples transferência entre filiais.

Posteriormente, em 04/12/2013, a impugnante providenciou a juntada de petição (e-fls. 394/398) aos autos, na qual informa a incorporação da empresa Brasa Brasil Asfaltos S/A. Em face da ação ordinária n.º 2007.70.00.002727-0/PR (e-fls. 425/447), impetrada pela incorporada, requereu a aplicação da decisão transitada em julgado nesse processo, que lhe seria favorável, ao presente caso.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão n.º 14-86.561, de 21/06/2018.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

APURAÇÃO DO SALDO DO IPI. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores dos produtos adquiridos, seja qual for o motivo, não há que se falar em direito ao crédito, pois que, se nada de imposto foi pago na aquisição do insumo, nada haverá a ser deduzido ou abatido do imposto a ser pago na saída do produto estabelecimento.

REVENDA DE MERCADORIA. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. TRIBUTAÇÃO PELO IPI.

Os estabelecimentos equiparados a industrial sujeitam-se à tributação pelo IPI, a despeito de exercerem atividade de comercialização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO DE VALIDADE.

O prazo de que tratam os parágrafos do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972, refere-se à perda de espontaneidade do sujeito passivo diante da instauração do procedimento fiscal, e em nada se relaciona ao prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal. O MPF é mero instrumento administrativo de controle da atividade fiscal, e eventual falta ou imperfeição do instrumento não é capaz de macular o lançamento que atendeu a todos os requisitos fixados no art. 142 do CTN.

IDENTIDADE DE MATÉRIA DISCUTIDA NO PROCESSO JUDICIAL E NO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

ALEGAÇÃO DE FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

EVENTO DE INCORPORAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL EM FAVOR DA EMPRESA INCORPORADA. EFICÁCIA EM RELAÇÃO À INCORPORADORA.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes. A coisa julgada não pode extrapolar sua eficácia inter partes e abranger terceiros que não compuseram a lide. A imutabilidade das decisões transitadas em julgado é garantida apenas para as partes litigantes, de modo que a empresa incorporadora, que não foi parte da ação judicial movida pela incorporada, não se beneficia daquela decisão. Com a extinção da pessoa jurídica beneficiada, cessam aí os efeitos da coisa julgada, o que impede a extensão dos efeitos prospectivos da decisão transitada em julgado que afastou o recolhimento do tributo continuado.

Regularmente cientificada a empresa apresentou Recurso Voluntário, onde alega, resumidamente:

- imunidade constitucional dos derivados de petróleo e da decisão favorável à tese da recorrente proferida em processo judicial;
- alternativamente deve-se considerar as entradas de CAP e CM-30;
- impossibilidade de incidência do IPI sobre a revenda;
- operações de transferência entre estabelecimentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Redator *ad hoc*.

Conforme apontado no introito do relatório supra, o presente processo encontrava-se sob a relatoria da ex-conselheira Mara Cristina Sifuentes, que não mais integra o colegiado, razão pela qual se designou o conselheiro Hércio Lafetá Reis para atuar como redator *ad hoc*, sendo reproduzido, na sequência, o voto que havia sido elaborado pela ex-conselheira.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Das ações judiciais. Concomitância.

A respeito das ações judiciais impetradas pela recorrente, consultando o sítio da Justiça Federal na internet consta a informação, na presente data, que o processo nº 2006.34.00.019250-4, encontra-se no TRF desde 28/02/2013. Inicialmente a sentença declarou improcedente o pedido que objetivava a declaração de não sujeição dos produtos asfálticos ao IPI, a discussão girava em torno da imunidade para o IPI. A autora apresentou embargos de declaração que foram rejeitados pela Justiça Federal. Em 29/11/2012 a empresa apresentou apelação e o processo foi remetido ao TRF 1ª Região. Em 16/08/2019 o acórdão TRF foi publicado. A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, em que a turma negou provimento em 12/11/2019. Em 17/02/2020 a Fazenda apresentou Recurso Especial e Recurso

Extraordinário. O processo foi migrado para o PJE com n.º 0019016-47.2006.4.01.3400. A última movimentação consta como Conclusão para exame de admissibilidade, em 30/11/2020.

O pedido inicial foi descrito na ação judicial, efl. 21:

Nesse sentido que as Autoras visam, através da presente ação, demonstrar a aplicabilidade plena da imunidade prevista no §3º do art. 155 da CF/88 ao asfalto em emulsão e aos demais produtos asfálticos por elas fabricados (asfaltos modificados e oxidados), todos hidrocarbonetos derivados do petróleo, como forma de afastar qualquer incerteza acerca da impossibilidade de exigência do IPI sobre tais produtos.

Também existe a informação que a empresa impetrou ação ordinária n.º 29319-81.2010.4013400, objetivando suspender a exigibilidade do suposto crédito tributário consubstanciado em exigência do IPI sobre as saídas de asfaltos em emulsão bem como asfaltos modificados por polímero e asfaltos oxidados. O MM. Juízo reconheceu a conexão entre as ações. O processo foi distribuído por dependência ao processo inicial. Nova numeração do processo n.º 0029319-81.2010.4.01.3400. A última movimentação consta como Conclusão para exame de admissibilidade, em 30/11/2020.

Houve decisão deferindo a antecipação da tutela para facultar a continuidade dos depósitos que já vinham sendo efetuados nos autos do Processo n.º 19016-47.2006.4.01.3400 (nova numeração do processo n.º 2006.34.00.019250-4 citado acima), permanecendo suspensa a exigibilidade dos tributos.

O Relatório da ação fiscal aponta a venda de produtos “CAP (30/45 e 50/70) – Cimento asfáltico de petróleo”, NCM 2713.20.00 e “CM 30 – Asfalto diluído de petróleo de cura média”, NCM 2715.00.00.

As razões de discordância da contribuinte se respaldam na consideração de que seus produtos, por serem derivados de petróleo, se encontram contemplados pela imunidade e que, sendo inquestionável a classificação fiscal adotada, o que restaria incorreto seria o decreto instituidor da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), ao adotar as alíquotas acima indicadas para derivados de petróleo que, segundo texto constitucional, estariam imunes.

Toda a ação fiscal restringe-se a identificação da venda dos produtos, para os quais não foram recolhidos os tributos, e que estariam sujeitos a alíquotas positivas conforme Decreto n.º 6.006/2006. A construção da fiscalização é que não existe controvérsia sobre a nomenclatura da classificação fiscal para os produtos, e que nem todos os derivados do petróleo estariam abrangidos pela imunidade.

Dessa forma, é de se concluir que os produtos cimento asfáltico de petróleo (CAP) e asfalto diluído de petróleo (ADP) não se enquadram no conceito de derivados de petróleo constante do texto constitucional e do artigo 18 do RIPI/2002, estando sujeitos à alíquota de IPI prevista para as posições 2713.20.00 e 2715.00.00, ensejando, ao darem saída do estabelecimento no período em apreço, débitos de IPI.

Processo da mesma empresa, e também impactado com a mesma ação judicial foi julgado pelo CARF, acórdão n.º 3401-005.229, em 27/08/2018, relatoria do conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, negado provimento por unanimidade de votos. Com a seguinte ementa:

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMUNIDADE. EMULSÕES ASFÁLTICAS. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo implica renúncia à discussão, nas instâncias administrativas, do mérito relativo à pretensão caracterizada pelo mesmo objeto.

Na parte que analisa a concomitância com a ação judicial, o relator chegou as seguintes conclusões:

6. Quanto ao mérito, cabe analisar, **(ii)** a existência ou não de concomitância entre o presente processo administrativo e o Processo n.º 2006.34.00.0192504 (Processo n.º 001901647.2006.4.01.3400), que tramita no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, com decisão todavia não transitada em julgado:

...

10. Verifica-se, a partir da análise das peças constantes dos presentes autos, que o processo judicial em referência trata especificamente de "emulsões asfálticas" (RR1C, RR2C, RL1C, RM1C, RR2CEP, RL1CEP), classificadas no Código NCM n.º 2715.00.00 pela contribuinte, restando tal matéria, portanto, ocluída do conhecimento administrativo, em virtude da aplicação da Súmula CARF n.º 01. Neste sentido, correta a decisão recorrida:

...

As mesmas ações judiciais são analisadas em vários acórdãos quanto à existência de concomitância, e todos são unânimes em identificá-la. A mesma argumentação é tratada no acórdão n.º 3202-000.682, que baseia-se nas mesmas ações judiciais:

A questão central posta na lide – a imunidade do IPI sobre as saídas de asfaltos em emulsão, asfaltos modificados por polímeros e asfaltos oxidados, de fabricação própria – já foi levada pela Recorrente à apreciação do Poder Judiciário, por conseguinte, o Recurso não deve ser conhecido nesta parte.

É fato incontroverso que tais questões já foram levadas ao Poder Judiciário, conforme informação prestada pela autoridade fiscal no Termo de Constatação e Intimação n.º 100107/11/002 (efolha 185/ss) sobre o andamento dos processos judiciais n.º 2006.34.00192504 (Ação Ordinária Declaratória – em nome da matriz) e n.º 3196734.2010.4.01 (Ação Ordinária – vinculando os depósitos judiciais aos CNPJ das filiais).

A própria empresa admite essa informação, em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, conforme trecho que transcrevemos abaixo (vide efolha 8):

...

Corroboram, ainda, essa informação os diversos documentos referentes aos citados processos judiciais juntados às efolhas 16 a 145.

Desta forma, demonstrada a existência de ações judiciais tratando da mesma matéria e havendo identidade de partes, fica caracterizada a concomitância entre o presente processo administrativo e os processos judiciais.

Destarte, quando foram impetradas as Ações Ordinárias (processos n.º 2006.34.00192504 e n.º 3196734.2010.4.01) a interessada fez a opção pela via judicial, abdicando, assim, da via administrativa para a solução do litígio fiscal. Este é o teor da Súmula CARF No. 01, *verbis*:

... (grifos nossos)

O acórdão recorrido analisou o processo judicial n.º 2006.34.00.019250-4 e concluiu pela identidade de matéria e conseqüentemente pela concomitância, por isso prevaleceu a decisão proferida na ação ordinária, que como visto acima, ainda não transitou em julgado:

A impugnante defende que seus produtos estariam protegidas pela imunidade tributária. Aduz (e-fls. 298/299 e 368/369):

Para desenvolver suas atividades, adquire sobretudo produtos como o Cimento Asfáltico de Petróleo denominado de CAP (DOC. 04), Asfaltos Diluídos de Petróleo (ADP) (DOC. 05), da Petróleo Brasileiro S/A -Petrobrás, entre suas várias refinarias estabelecidas no território Nacional, especialmente neste Estado. Este produto é usado tanto como matéria-prima para seus produtos, como revendido à seus clientes.

Os Asfaltos produzidos pela Petrobrás são Derivados do Petróleo e estão albergados pela Imunidade Constitucional à impostos conforme redação dada ao artigo 155 da CF, pela Emenda Constitucional n.º 3 de 17 de março de 1993 e alterado pela Emenda Constitucional n.º 33 de 11 de Dezembro de 2001:

(...)

Dos produtos decorrentes do CAP, outros estabelecimentos da recorrente fabricam os Asfaltos emulsionados, os Asfaltos modificados por polímero e os Asfaltos oxidados os quais foram contemplados pela Imunidade Tributária Constitucional, por terem sido considerados como derivados do petróleo, muito embora sejam comercializados diretamente aos clientes finais.

Em relação aos primeiros, temos os entendimentos mantidos, conforme Parecer Técnico 05005538 da Tecpar - Instituto de Tecnologia do Paraná (DOC. 06), nota técnica DNC/COPLAN de 30/06/93 (DOC. 07), Resposta Fax/DNC/COPLAN 098-A de 30/06/1993 (DOC. 08), mensagem Fax - DNC/CEPAT n.º 177 de 12/07/1995 (DOC. 09), e Memorando MF/SRF/COSIT/COTIP/N.º 269 de 13 de Julho de 1998 (DOC. 10).

Ocorre que a interessada discute a mesma matéria nos autos do processo judicial n.º 2006.34.00.019250-4. Na página 3 da petição inicial discorre (e-fl. 23):

Contudo, passados mais de dez anos e sem que tenha havido qualquer alteração legislativa relevante acerca do conceito de derivado de petróleo, como do próprio texto constitucional, as empresas do segmento asfáltico passaram a ser surpreendidas com manifestações imotivadas (posto não houve alteração fática ou jurídica acerca da composição dos produtos asfálticos) da Secretaria da Receita Federal no sentido de que o IPI seria devido sobre tais produtos (Doc 03). A motivação de tal entendimento vem sendo exteriorizada através de lavratura de autos de infração e respostas a consultas de contribuintes, estando “fundamentados” na alocação dos produtos asfálticos em classificações na TIPI que não contem a rubrica “NT” (não tributada), mas previsão de alíquota, ora 4% (NCM 2713.20.00), ora 5% (NCM 2715.00.00).

Ao final da petição inicial, no pedido requer (e-fls. 58/59):

IV - DO PEDIDO

Face todo o exposto, requer a V. Exa que se digne a:

a) Conceder a antecipação de tutela nos termos acima descritos, suspendendo, assim, a exigibilidade do suposto crédito tributário consubstanciado em exigência do IPI sobre as saídas de asfaltos em emulsão, bem como asfaltos modificados por polímero e asfaltos oxidados, obstaculizando a lavratura de auto de infração, ou quaisquer outras medidas tendentes a exigir o tributo sobre tal rubrica.

Instrui a petição, inclusive, com os documentos anexados na impugnação que ora se aprecia (Parecer Técnico da TECPAR, Nota Técnica DNC/COPLAN de 30/06/93, Resposta Fax/DNC/COPLAN 098-A de 30/06/1993, mensagem Fax DNC/CEPAT nº 177 de 12/07/1995).

Em razão da identidade da matéria tratada em ambas as instâncias, na administrativa e na judicial, deve ser declarada a renúncia da discussão na esfera administrativa, conforme determina o Parecer Normativo COSIT nº 7, de 22 de agosto de 2014 (publicado no DOU de 27/08/2014), que, em sua parte final, conclui:

21. Por todo o exposto, conclui-se que:

a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência;

b) por conseguinte, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta;

c) a renúncia às instâncias administrativas abrange os processos de constituição de crédito tributário, de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento e compensação), de aplicação de pena de perdimento e qualquer outro processo que envolva a aplicação da legislação tributária ou aduaneira;

d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável;

e) a renúncia às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal aos seus procedimentos, a despeito do ingresso do sujeito passivo em juízo; proferirá, assim, decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, e deixará de apreciar suas razões e de conhecer de eventual petição por ele apresentada, encaminhando o processo para a inscrição em DAU do débito, quando existente, salvo a ocorrência de hipótese que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos II, IV e V do art. 151 do CTN;

f) o mesmo raciocínio se aplica, no que couber, aos processos administrativos em que não se discuta a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício, mas envolvam quaisquer outras matérias de interesse do sujeito passivo, que ele opte por submeter ao exame do Poder Judiciário (nestes casos, de igual modo, o curso do processo administrativo não será suspenso, ressalvada decisão judicial incidental determinando sua suspensão);

g) a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido;

h) se, no ato da impugnação do lançamento, da manifestação de inconformidade ou da interposição de qualquer espécie de recurso, o interessado não informar que a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, em desobediência ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e ficar constatada a concomitância total ou parcial com processo judicial, deverá o Delegado ou o Inspetor-Chefe da RFB negar o seguimento da impugnação ou da manifestação quanto ao objeto coincidente;

i) é irrelevante, na espécie, que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é definitiva, insuscetível de retratação;

j) a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação;

k) o disposto neste Parecer aplica-se de igual modo a qualquer modalidade de processo administrativo no âmbito da RFB, ainda que sujeito a rito processual diverso do Decreto n.º 70.235, de 1972;

l) a configuração da concomitância entre as esferas administrativa e judicial não impede a aplicação do disposto no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, c/c a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 12 de fevereiro de 2014;

Portanto, há que prevalecer a decisão proferida na ação ordinária n.º 2006.34.00.019250-4.

Conforme consta de consulta ao sítio eletrônico do TRF/1ª Região, no endereço <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>, a interessada não logrou êxito em obter a tutela requerida

A recorrente apresenta extenso arrazoado sobre a possibilidade da imunidade ao seu caso concreto, ilustrando com ações judiciais favoráveis a outras empresas. Frise-se que as ações judiciais em favor de outras empresas não vinculam a decisão do CARF, muito menos, decisões ou normas administrativas, com partes diferentes da recorrente.

Não há dúvidas sobre a concomitância entre a ação judicial e o auto de infração. Por isso aplica-se a súmula CARF n.º 001:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Quanto a informação da recorrente que incorporou a empresa Brasa Brasil Asfaltos S/A, e essa possui ação ordinária n.º 2007.70.00.002727-0, com trânsito em julgado favorável a tese e que por ser a incorporadora aproveita-se da decisão judicial, não há como estender os efeitos da coisa julgada por via transversa.

E é correta a análise efetuada na decisão recorrida sobre o efeito da coisa julgada para terceiros que não compuseram a lide:

A coisa julgada não pode extrapolar sua eficácia inter partes e abranger terceiros que não compuseram a lide. A imutabilidade das decisões transitadas em julgado é garantida apenas para as partes litigantes, de modo que a empresa incorporadora, que não foi parte da ação judicial movida pela incorporada, não se beneficia daquela decisão, principalmente se a ela já foi negada o provimento desejado.

É certo que um dos efeitos do processo de incorporação é a transferência de todos os direitos e obrigações da incorporada à incorporadora, direitos e obrigações estes existentes na data da incorporação. Mas não se olvide que, a partir de então, a pessoa jurídica que litigou contra a Fazenda Pública não mais subsiste. Dessarte, como as decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes, com a extinção da pessoa jurídica beneficiada, cessam aí os efeitos da coisa julgada, o que impede a extensão dos efeitos prospectivos da decisão transitada em julgado que afastou o recolhimento do tributo continuado.

Como foi identificada a concomitância com o processo judicial não é possível a análise de pedidos alternativos. A decisão judicial prevalecerá sobre qualquer pronunciamento administrativo.

Da incidência do IPI sobre a revenda

A recorrente traz a informação que houve a tributação de valores referentes à revenda (por exemplo CFOP 5102), que não seria fato gerador do imposto. E que os estabelecimentos comerciais ao revenderem produtos adquiridos de terceiros não são contribuintes do IPI.

Afirma que a empresa tem como objeto social a indústria e o comércio de produtos derivados do petróleo, e as operações realizadas foram de venda dos produtos, não como matéria-prima, mas sim como produtos finais e acabados, ou seja, o CAP e o CM-30 eram o próprio produto final, o que não autoriza que a recorrente seja equiparada a estabelecimento industrial em tais operações.

Assim, somente haverá incidência do IPI naquelas operações em que houver a participação daquele que realmente industrializou o produto, em outras palavras, na saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial que esteja na fase da produção. Apresenta acórdão CARF com o teor descrito, nº 3403-003.151.

Conclui que o IPI não tem a circulação como requisito de incidência, e ao atingir a etapa final de industrialização, encerra-se o seu ciclo de incidência. Cita a SC RF06 nº 12, de 12/02/2003.

Nas efl. 100 a 269, constam exemplos de notas fiscais identificadas pela fiscalização em que não houve pagamento do IPI e tiveram o tributo lançado. As notas fiscais exemplificativas são referentes a venda de mercadoria adquirida de terceiros, em sua maioria CFOP 5102, 5119, 6119, 6108, e para empresas de construção e comércio, mantedoras de rodovias, e prefeituras. Como são exemplos apresentados pela fiscalização, mas que constam identificadas nas tabelas mensais, com nº da nota fiscal, data de emissão, CFOP, TIPI, alíquota e valor, podem existir outros adquirentes.

O Decreto nº 4.544, de 2002, citado no auto de infração quanto à fundamentação legal (RIPI/2002), apresenta o conceito de estabelecimento equiparado a industrial, estabelecendo que os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto

intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para revenda, serão equiparados a estabelecimento industrial:

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);

II- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda (Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, art. 23);

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei nº 4.502, de 1964, observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou

c) engarrafadores dos mesmos produtos.

VIII – os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79); e X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12).

...

§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, 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).

As alegações da recorrente são duas: não se trata de matéria-prima mas sim produto final, e a sua atuação foi no comércio de produtos, o que não estaria sujeito ao IPI. Também afirma que exerce a industrialização e o comércio de produtos.

O enquadramento da empresa ocorre no §4º, pois a recorrente não se enquadra em nenhum dos incisos. Verifica-se que a equiparação a estabelecimento industrial não é irrestrita. Deve haver enquadramento nos quesitos existentes no §4º. Existem os seguintes requisitos para a caracterização da equiparação da empresa a estabelecimento industrial: 1) os produtos que derem saída são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem; 2) os adquirentes devem ser estabelecimentos industriais que utilizam estes produtos como insumos, ou estabelecimentos que os revenda.

É cediço que em regra, somente se sujeitam à incidência do imposto os produtos que sofrerem, por parte do estabelecimento, uma das operações de industrialização mencionadas pelo art. 4º do RIPI/2002.

Entretanto, o Regulamento prevê certas hipóteses em que um estabelecimento que não executa operações de industrialização se equipara a estabelecimento industrial e, nessas hipóteses excepcionais, o equiparado fica obrigado a destacar o IPI sobre as operações que deram suporte à equiparação.

Existem hipóteses de equiparação que são compulsórias, como por exemplo as previstas no art. 9º do RIPI/2002 e outras que são opcionais, como a do art. 11, I, do RIPI/2002.

O que deve ser ressaltado é que tanto na equiparação compulsória, quanto na equiparação por opção, a sujeição ao imposto ocorre somente em relação às operações que acarretaram a equiparação. (acórdão nº 3402-003.151, conselheiro Antônio Carlos Atulim)

A recorrente enquadra-se na hipótese de equiparação compulsória prevista no art. 9º do RIPI/2002.

A Solução de Consulta nº 29, de 05/03/2003, aborda as operações de revenda e equiparação:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: OPERAÇÃO DE REVENDA. NÃO INCIDÊNCIA.

O estabelecimento industrial que, a par de suas operações de industrialização, efetue simples revenda de mercadorias, sem realizar nelas qualquer modificação, não está sujeito, nas operações de revenda, à incidência do imposto, não devendo creditar-se pela compra, nem se debitar pela saída dessas mercadorias de seu estabelecimento, desde que ele não esteja, nestas operações, enquadrado em qualquer hipótese de equiparação a industrial.

Dispositivos Legais: Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), arts. 4º, 9º, 10, 11 e 24.

4. ...Dessarte, é certo que não está obrigada a pagar IPI, na condição de estabelecimento industrial, relativamente à simples revenda de mercadorias (não podendo, por óbvio, creditar-se de qualquer valor relativo à aquisição dessas mercadorias revendidas). Subsistiria obrigação de pagar IPI caso a consulente, nas operações de saída das mercadorias que não sofrem industrialização em seu estabelecimento, fosse equiparada a industrial. As hipóteses de equiparação a industrial encontram-se nos arts. 9º a 11 do RIPI/2002 e, pelo que foi descrito pela consulente, não se aplicam ao caso em análise.

5. Portanto, deflui da legislação de regência que a incidência de IPI deve ser analisada em relação a cada operação praticada por um estabelecimento. Com efeito, dependendo das características de cada operação, um mesmo estabelecimento poderá ser, em alguns casos, enquadrado como industrial, em outros, como equiparado a industrial e, ainda, praticar operações em que simplesmente não haja incidência do imposto (casos em que não existe nem crédito, nem débito de IPI). No caso das operações descritas pela consulente, há incidência do IPI nas saídas dos produtos por ela industrializados e não incide o imposto nas operações de simples revenda de mercadorias, desde que ela não esteja, nestas operações, enquadrada em qualquer hipótese de equiparação a industrial.

Mais recentemente a Cosit/RFB publicou a SC nº 58, de 19/01/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI OPERAÇÃO DE REVENDA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL DE BENS DE PRODUÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SETOR AUTOMOTIVO. SAÍDA DE PARTES E PEÇAS. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DO IMPOSTO.

Na operação de revenda, o estabelecimento industrial, quando der saída a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de terceiros, importados ou não, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, são considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

A suspensão do IPI a que se refere o art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, diz respeito a venda dos produtos nele relacionados por estabelecimento industrial, ou seja, fabricante dos mencionados produtos, não alcançando os estabelecimentos equiparados a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º da IN RFB nº 948, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.826, de 1999; art. 5º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 9º, § 6º; e IN RFB nº 948, de 2009, arts. 2º, 3º, 4º e 27.

Primeiro, a alegação da recorrente de que seu produto final não é matéria-prima não prospera. As mercadorias comercializadas são insumos do seu processo produtivo, quando industrializa os produtos asfálticos. A princípio qualquer matéria-prima pode ser vendida e o fato de ser comercializada não desnatura sua característica de matéria-prima. Se assim fosse o conceito de matéria-prima poderia ser alterado conforme a necessidade de enquadramento, o que geraria enorme insegurança tanto para as empresas quanto para a fiscalização.

A saída para outros estabelecimentos pode ocorrer de várias formas. Podemos estar diante uma venda, uma doação, uma consignação, um empréstimo, etc. Por isso é importante conferir o CFOP das notas fiscais. O primeiro dígito do CFOP refere-se ao tipo de venda, 5 para vendas dentro do Estado e 6 para vendas para outros Estados.

5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.

5.119 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem - Classificam-se neste código as vendas à ordem de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, entregues ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário.

6.108 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte - Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, destinadas a não contribuintes. Quaisquer operações de venda destinadas a não contribuintes deverão ser classificadas neste código.

Pelos CFOPs existentes nas Notas Fiscais identificadas nos autos, verifica-se que cumprem o requisito de saída de mercadorias adquiridas de terceiros, e que foram vendidas.

Pelos códigos das mercadorias e descrição nas Notas Fiscais parece que estamos diante das mesmas mercadorias que deram entrada como insumos, o que significaria que se trata de notas de revenda, sem serem submetidas a processos de industrialização.

A amostragem das notas fiscais refere-se a revendas efetuadas para diversos tipos de adquirentes.

No caso de prefeituras, e outros órgãos da Administração Pública, não são estabelecimentos industriais, por sua própria natureza, e não poderíamos cogitar de serem produtos adquiridos para revenda, o que também desvirtuaria a função desses órgãos públicos.

No caso de empresas de construção e comércio e empresas de rodovias não é possível afirmar a partir das notas fiscais que as mercadorias não foram submetidas, posteriormente à aquisição, a industrialização ou foram revendidas.

Outro requisito que deve ser verificado é que a recorrente deveria ter estornado o crédito do imposto na escrita fiscal, já que se trata de mera revenda, como alega, e também argumenta ter direito ao crédito nas entradas dos insumos que informa serem imunes, conforme disposto no art. 193 do RIPI/2002:

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

[...]

f) vendidos a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

II relativo a bens de produção que os comerciantes, equiparados a industrial:

a) venderem a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

b) transferirem para as seções incumbidas de vender às pessoas indicadas na alínea a; ou

c) transferirem para outros estabelecimentos da mesma firma, com a destinação das alíneas a e b;

A autuação fiscal se restringiu a identificar que os produtos estavam sujeitos a alíquotas do imposto e que ele não foi recolhido. E cabia a recorrente demonstrar que cumpriu os requisitos do art. 193 do RIPI, apresentando os registros contábeis e fiscais, já que sua alegação é que não se enquadraria como equiparada a estabelecimento industrial no caso da revenda das mercadorias.

O acórdão n.º 3402-003.151, de 19/08/2014, do conselheiro Antônio Carlos Atulim, trouxe a tese de que as revendas de asfalto adquirido de terceiros para Prefeituras e empresas de engenharia, para pavimentação de ruas e estradas, não se enquadraria na hipótese de equiparação por opção:

ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL POR OPÇÃO. DESTAQUE DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE REVENDA. BENS DE PRODUÇÃO. ASFALTO.

A teor do art. 11, I, do RIPI/2002, o estabelecimento equiparado a industrial por opção só está obrigado a destacar o IPI nas operações em que os bens de produção forem vendidos a outros estabelecimentos industriais ou revendedores. A revenda de asfalto adquirido de terceiros para Prefeituras Municipais e empresas de engenharia, para emprego na pavimentação de ruas e estradas, não se enquadra na hipótese regulamentar de equiparação por opção e não gera a obrigação de o contribuinte destacar o imposto nessas operações.

O teor do acórdão parte das seguintes constatações:

- as notas fiscais revelam que se tratam de produtos revendidos sem nenhuma modificação, constatado a partir da descrição e classificação fiscal;
- a controvérsia cinge-se a uma questão de direito e se resume em saber se a revenda de mercadorias pode ser tributada pelo IPI;
- a empresa era equiparada a industrial por opção, de acordo com o art. 11 do RIPI/2002;

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4.º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2.º, alteração 1.ª):

I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores; e

II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

- foi dado provimento somente para os casos em que restou comprovado que os adquirentes não eram industriais ou revendedores.

No acórdão n.º 3302-003.091, de 25/02/2016, do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, foi excluído o crédito tributário relativo às vendas dos produtos realizadas a não industriais ou não revendedores:

REVENDA DE MP, PI E ME. ADQUIRENTES NÃO INDUSTRIAIS OU NÃO REVENDEDORES. OPERAÇÃO NÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IPI.

NECESSIDADE DE ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE MP, PI E ME.

Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, a pessoas que não sejam industriais ou revendedores, não serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção, não sendo equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações, nos termos do §4º do artigo 9º do Decreto 4.544/2002. Entretanto, deve-se efetuar o estorno dos créditos relativos às aquisições das referidas MP, PI e ME, conforme artigo 193 do Decreto nº 4.544/2002.

Nesse caso, em acordo com o acórdão nº 3402-003.151, foi reconhecido que não haveria equiparação nas vendas a pessoas que não sejam industriais ou revendedores, entretanto também foi acrescido o quesito previsto no art. 193 do RIPI/2002, que define que deverá haver o estorno dos créditos nas aquisições.

A falta de estorno dos créditos é incompatível com a alegação de que se trataria de mera revenda. Seria talvez o caso de uma diligência para esclarecer a verdade dos fatos. Porém, entendo que a diligência a ser realizada em terceiros não integrantes do litígio para verificar a utilização de produtos adquiridos em 2005 e 2006 revela-se impraticável dado o lapso temporal de dez anos ou mais, quando não mais se poderá exigir a apresentação de documentação probatória do efetivamente ocorrido.

Ao final, exclui a autuação fiscal relativas aos órgãos públicos, prefeituras, empresas de água e esgoto, pessoas físicas, etc., apesar de não ter havido comprovação do estorno nos autos, e entendeu ser impraticável a diligência para se provar o alegado pelo lapso temporal.

No acórdão nº 3401-003.840, de 29/06/2017, do conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, a turma concluiu, por maioria de votos, que os adquirentes deveriam ser consumidores finais, e construtoras não se enquadrariam nessa característica:

ESTABELECIMENTO COMERCIAL DE BENS DE PRODUÇÃO. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, 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.

Desde as arguições na impugnação (fl. 260), apenas, 'pequena amostragem' das denominadas "CÓPIA DA NOTA" (fls. 379/390), como provas das alegações, ainda assim, informando vendas para **pessoas jurídicas** (Saibrita Mineração e Construção Ltda, Concesul Britagem Ltda, Mac Engenharia Ltda, Iccila Indústria Comércio e Construções Ibage, Serveng Civilsan, Consorcio Univias, Ribas Construtora Ltda, Torc Terraplenagem, Obras Rodoviárias e Construções Ltda, Coviplan Concessionaria Rodoviária do Planalto S/A) **sem características evidenciadas de consumidores finais**, não desincumbindo-se, a ora recorrente, do ônus de provar os fatos que alega impeditivos do direito do autor da acusação fiscal, a respeito de que *suas operações seriam (todas) de vendas para consumidores finais e não estaria equiparada a estabelecimento industrial*, submetendo-se à regra original de distribuição do ônus probatório, nos termos do CPC/2015, subsidiário ao PAF, restando-lhe apresentar documentos, suficientes à provar os fatos contestados sobre a acusação fiscal.

...

Desse modo, no mesmo sentido da decisão recorrida, entendo correto o procedimento da fiscalização de efetuar o lançamento do IPI nas operações de revenda de CAP, não

restando comprovadas vendas para consumidores finais e a não equiparação à estabelecimento industrial nessas operações.

Coaduno com o entendimento de que o art. 9º do RIPI não se aplica a todos os casos. Para haver a equiparação do estabelecimento a industrial é preciso que: 1) os produtos que derem saída sejam matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem; 2) os adquirentes devem ser estabelecimentos industriais que utilizam estes produtos como insumos, ou estabelecimentos que os revenda.

Mas também entendo que o art. 193 do RIPI deve ser cumprido. Ou seja, é preciso haver o estorno dos créditos do IPI na entrada no estabelecimento.

Na análise dos autos identifiquei que a recorrente não demonstrou que efetuou o estorno dos créditos. O ônus de provar os fatos que alega impeditivos do direito do autor da acusação fiscal seria da empresa, já que sua argumentação foi de que efetuou revenda para não revendedores.

Assim as notas fiscais de vendas para prefeituras e demais órgãos públicos apesar de cumprirem os requisitos do art. 9º, e poderem ser excluídas da autuação, não atenderam ao requisito do art. 193.

E para as notas fiscais das outras empresas não houve comprovação de que seriam consumidores finais, não utilizando o produto na industrialização ou revenda, e também não atenderam ao requisito do art. 193.

Por isso, nego provimento.

Das operações de transferência entre estabelecimentos.

A recorrente solicita que sejam consideradas as hipóteses em que houve mera transferência dos produtos CM-30 e CAP entre suas filiais, pois não podem ser consideradas fato gerador do IPI. Cita o art. 46 do CTN onde afirma que a saída prevista no inciso II é decorrente de operação que pressupõe um negócio jurídico com a transferência da titularidade do produto, fato que não ocorre na simples transferência entre filiais. Reproduz o art. 42 do RIPI/2002, que prevê a possibilidade de que tal operação seja efetuada com suspensão do tributo. Cita jurisprudência judicial.

O acórdão de piso discorre que a argumentação é apresentada em tese, já que não há nenhuma indicação da ocorrência efetiva da inclusão de operações de transferência de mercadorias dentre aquelas tributadas pelo Fisco. E ao examinar os autos não encontrou nenhuma operação que correspondesse a transferência de mercadorias (efl.s 100/268).

Verifiquei novamente as relações, anexas ao auto de infração, com as notas fiscais e o respectivo CFOP, e não existe nenhum CFOP que se refira a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Como esclarecido nos itens anteriores, foram identificados os CFOP 5.102, 5.119 e 6.108, e nenhum deles se refere a transferência de mercadorias.

A recorrente também não identifica em quais notas Fiscais teria ocorrido a operação citada.

Por isso nego provimento.

Conclusão

Pelo exposto conheço parcialmente do recurso voluntário por identificação de concomitância com processo judicial e aplicação da Súmula CARF nº 001. Na parte conhecida, nego provimento na revenda das mercadorias adquiridas de terceiros e não submetidas à industrialização, e nego provimento nas operações de transferência entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Redator designado.

A única divergência em relação ao voto da relatora refere-se ao cancelamento da parcela do auto de infração referente às revendas de insumos para prefeituras.

A autuação decorreria do afastamento da imunidade tributária, fundada no § 3º do art. 155 da Constituição Federal, arguida pelo Recorrente em relação aos produtos que comercializa, a saber, cimento asfáltico de petróleo (2713.20.00 – alíquota 4%) e asfalto diluído de petróleo de cura média (2715.00.00 – alíquota 5%), por considerar a Fiscalização que, uma previstas alíquotas positivas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) para os referidos produtos, não havia que se falar na exoneração pretendida.

A fundamentação legal do auto de infração abrange os seguintes dispositivos do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI), *verbis*:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

(...)

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

(...)

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

A Lei n.º 4.502/1964, por seu turno, em consonância com as regras do Código Tributário Nacional (CTN),¹ estipula a equiparação a estabelecimento industrial nos seguintes termos:

Art. 4.º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

(...)

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de **produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte**; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

III - os que enviarem a **estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, embalagens e recipientes para acondicionamento, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio**. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 34, de 1966)

IV - os que efetuem **vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção**. (Incluído pelo Decreto-Lei n.º 34, de 1966)

§ 1.º O regulamento conceituará para efeitos fiscais, operações de venda e bens compreendidos no inciso IV dêste artigo. (Incluído pelo Decreto-Lei n.º 34, de 1966)

§ 2.º Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo. (g.n.)

O entendimento acerca da exclusão das vendas a prefeituras dos produtos identificados como “cimento asfáltico de petróleo” e “asfalto diluído de petróleo de cura média”, adquiridos de terceiros, baseou-se nas seguintes premissas: (i) não se trata de comércio de produtos importados ou industrializados, ainda que por encomenda, por outro estabelecimento do mesmo contribuinte (inciso II do art. 4.º da Lei n.º 4.502/1964), (ii) não se trata de vendas de insumos (MP, PI ou ME) a estabelecimentos industriais de terceiros (inciso III do art. 4.º da Lei n.º 4.502/1964) e (iii) não se referem a vendas por atacado de insumos ou de outros bens de produção (inciso IV do art. 4.º da Lei n.º 4.502/1964), pois, nesse último caso, o Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI), a partir do comando instituído no § 1.º do art. 4.º da Lei n.º 4.502/1964, acima transcrito, não incluiu os produtos sob análise nestes autos dentre aqueles previstos nos incisos VI a X do seu art. 9.º, *verbis*:

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

(...)

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos **produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI** (Lei n.º 4.502, de 1964, observações ao Capítulo 71 da Tabela);

¹ Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a **bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI** e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei n.º 9.493, de 1997, art. 3º):

(...)

VIII – os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, **classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI** (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem **produtos de procedência estrangeira**, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 79); e X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12). (g.n.)

Nesse sentido, considerando-se que as vendas aos entes políticos municipais não se enquadram em nenhuma das hipóteses legais supra, não se pode exigir, nessas operações, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Portanto, quanto ao mérito, vota-se por excluir do auto de infração as parcelas decorrentes de revendas de insumos a prefeituras.

É o voto.

Hélcio Lafetá Reis