



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

**Processo n°** 13971.720629/2013-67  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.297 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2018  
**Matéria** AI.IPI.  
**Recorrente** REAL PLASTIC LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUINTE DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

O estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira que dá saída a esses produtos equipara-se a estabelecimento industrial, relativamente a essas operações, ficando sujeito ao pagamento do imposto e às obrigações acessórias. Ocorre o fato gerador do IPI na saída, a qualquer título, inclusive transferência, de produtos do estabelecimento que os tenha importado.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

É correta a imposição de multa de ofício proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, ainda que a falta de lançamento tenha sido parcial ou que haja saldo credor na escrita fiscal.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, parcialmente, do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Jorge Lima Abud, Diego Weis Júnior, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

*Trata o presente processo 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 de R\$ 13.692.661,21 (treze milhões, seiscentos e noventa e dois mil, seiscentos e sessenta e um reais, vinte e um centavos), consolidado na data do lançamento, consoante demonstrativo de fl. 1.009.*

*Relata o Termo de Verificação Fiscal (fls. 972/978), que a empresa autuada, durante os anos de 2010 e 2011, revendeu matéria-prima importada sem o destaque do IPI, lastreando-se no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002. **A Lei permite que o estabelecimento industrial dê saída a matéria-prima com suspensão do IPI.** Ocorre que, ao importar a matériaprima para revenda, o estabelecimento é equiparado a industrial. Deveria, assim, destacar o IPI.*

***A Fiscalização promoveu, de ofício, o lançamento do IPI não destacado, efetuou a recomposição da escrita fiscal e constituiu os respectivos créditos tributários, acrescidos de multa e juros, para os períodos em que resultaram saldo devedor. Houve também aplicação da multa de ofício pela falta de lançamento do IPI com cobertura de crédito, nos períodos em que não se apurou saldo devedor.(grifei).***

*Regularmente cientificada do lançamento em 09/04/2013, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1.033/1.050, em 09/05/2013. Aduziu em sua defesa as razões resumidamente expostas a seguir.*

*1- Da revenda das mercadorias importadas.*

*A Fiscalização caracterizou as saídas das mercadorias do estabelecimento da empresa como revenda de matérias-primas importadas, cuja conclusão assentou-se exclusivamente em presunção baseada nas informações dos CFOP das notas fiscais.*

*Nunca houve afirmação, por parte da impugnante, de que as mercadorias tivessem sido simplesmente revendidas.*

*Em resposta ao Termo de Intimação nº 2 (que solicitava a confirmação de que as operações, representadas pelas notas fiscais dos anexos indicados, eram revendas de matérias-primas, que não sofreram industrialização), as informações prestadas deram conta que se tratavam de resinas termoplásticas, que sofreram processo de aperfeiçoamento, de acordo com os pedidos feitos pelos clientes, enquadrando-se no inciso II, art 4º, RIPI.*

*Visando atender aos requisitos do Programa Pró-Emprego, do Estado de Santa Catarina, a interessada utilizou equivocadamente os CFOP de revenda, pois seu processo industrial não altera a funcionalidade do produto importado. Referido programa concede benefícios tributários ao importador de mercadorias destinadas à comercialização ou, se industrializadas, não alterem a funcionalidade e a denominação do produto importado.*

#### *2- Da equiparação a estabelecimento industrial.*

*No auto de infração, tentou-se estabelecer a operação de importação como elemento essencial para a determinação da equiparação ao importador.*

*Porém, de acordo com a descrição fática e o enquadramento legal dado pela Fiscalização, a equiparação a industrial deveu-se à saída, por revenda, sem sofrer processo de industrialização, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, do estabelecimento importador.*

*No entanto, conforme esclarecido anteriormente, houve industrialização no estabelecimento da empresa, de modo que a suspensão é cabível, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.*

#### *3- Dos efeitos da equiparação a industrial.*

*O CTN autoriza que a lei estabeleça equiparações ao importador ou ao industrial, para efeitos de sujeição passiva. Para que a lei proceda à equiparação, é necessária a afirmação de uma analogia entre o contribuinte e o equiparado. Neste sentido, para que haja equiparação a estabelecimento industrial, é preciso que entre este sujeito e o equiparado haja alguma semelhança essencial.*

*A equiparação tributária é um instrumento meramente fiscal, ou seja, tem por fim alcançar a isonomia tributária (art. 150, II, CF). O fato do comerciante ser equiparado não significa que se torne industrial, mas que passa a ser tratado pela legislação tributária da mesma maneira que este. Por equiparação, estaria sujeito às mesmas obrigações principais e acessórias do industrial, devendo o mesmo prevalecer em relação ao art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002. A equiparação não deve ser apenas para a cobrança do IPI, mas também para o caso da suspensão, sob pena da distorção da isonomia.*

*O objetivo da suspensão do IPI é evitar a acumulação de crédito conforme se observa na exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, predecessora da Lei nº 10.637, de 2002, e nela convertida posteriormente.*

*4- Da não incidência do IPI na revenda.*

*Não há fato gerador do IPI na saída do estabelecimento importador, de bens importados para revenda, se não houve operação de industrialização realizado no estabelecimento.*

*Em se tratando de importação de bens industrializados para revenda, o entendimento jurisprudencial do STJ e do TRF/4ª Região é no sentido de que o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não havendo nova incidência do imposto quando da saída do produto para sua comercialização.*

*6- Da duplicidade da multa.*

*Nos demonstrativos de apuração do auto de infração, ficou evidenciada a cobrança da multa de 75% sobre o IPI que supostamente deixou de ser lançado e depois, novamente, sobre os valores que supostamente teriam deixado de ser recolhidos.*

*A capitulação da multa, prevista no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, com alteração da Lei nº 11.488, de 2007, descreve duas condutas e apenas uma única multa para qualquer das duas condutas, mas no caso, houve a cobrança da multa isolada e esta é indevida.*

*Ao final requer o cancelamento do auto de infração em razão dos fatos e dos fundamentos expostos.*

*É o relatório do essencial.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012*

*Ementa: CONTRIBUINTE DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.*

*O estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira que dá saída a esses produtos equipara-se a estabelecimento industrial, relativamente a essas operações, ficando sujeito ao pagamento do imposto e às obrigações acessórias. Ocorre o fato gerador do IPI na saída, a qualquer título, inclusive transferência, de produtos do estabelecimento que os tenha importado.*

*MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.*

*É correta a imposição de multa de ofício proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída,*

*ainda que a falta de lançamento tenha sido parcial ou que haja saldo credor na escrita fiscal.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012*

*Ementa: ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A PRETENSÃO.*

*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. Cabe à postulante o ônus da comprovação do direito alegado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 08/07/2013, conforme AR de fl. 1.177, apresenta em 02/08/2013, através do Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1.178, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, fls. 1.179/1.219, no qual repisa os argumentos já aduzidos em sede impugnatória, refutando ainda a fundamentação da decisão de piso por entender que foram utilizadas presunções hipotéticas, para inferir quanto aos destinos dos polímeros, relacionando os CNAEs utilizados pelos adquirentes e os CFOPs.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

### **PRELIMINARES**

#### ***Dos requisitos de admissibilidade***

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

#### ***Da matéria não impugnada***

A recorrente traz em preliminar três razões que segundo seu entendimento levariam à nulidade do auto de infração. Ocorre que essa matéria é inédita desde a instauração da lide, uma vez que não constou da peça impugnatória.

Com fulcro no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação da Lei nº 9.532, de 1997, [Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º

9.532/1997)], a matéria (***nulidade do auto de infração***) não será apreciada, uma vez que por força do artigo 17 acima referido as matérias submetidas à primeira instância administrativa, determinam os limites do litígio na via contenciosa administrativa, de modo que a matéria não contestada em primeira instância administrativa, suscitada pelo recorrente somente na peça recursal, torna-se preclusa, visto que não instaurado o litígio quanto à essa matéria, condição, segundo a norma que rege o processo administrativo fiscal para submeter-se ao duplo grau de jurisdição como já destacado na análise anterior.

Assim, deixo de conhecer a contestação somente em sede recursal quanto à matéria acima destacada.

### ***Do pedido para juntada posterior de provas***

Protesta o Recorrente pela posterior juntada de novos documentos e provas que se fizerem necessárias ao deslinde do feito.

Esclareça-se que a juntada posterior ao momento impugnatório, de provas ao processo somente encontra amparo se comprovadas às condições impostas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito:

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Observa-se no entanto, que não demonstrou o recorrente abrigar-se na norma excepcional acima destacada.

## **MÉRITO**

Quanto à questão meritória, as matérias nucleares residem basicamente nas seguintes questões: a) de que embora os CFOPs, listados no Anexo 1 do TVF (fls. 979/1.008) tenham sido incorretamente preenchidos, fato que constitui quando muito, um mero indício e não uma prova de que a recorrente revendeu matérias primas; b) de que a recorrente em suas manifestações jamais disse que revendeu matéria-prima, sendo possível observar em suas respostas às intimações que as operações relacionadas na NF dos Anexos 1 e 2 correspondem à saída de resinas termoplásticas, às quais foram importadas e posteriormente submetidas a um processo de aperfeiçoamento, através da aplicação de aditivos específicos, segundo as fases do processo produtivo indicadas na peça recursal.

Verificando-se as peças instrutórias dos autos, constata-se que o Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls.972/1.030, peça integrante e indissociável do auto de infração, foi precedido dos Termos de Intimação Fiscal- TIF, nºs 1-4, fls.902/971 e respectivas respostas às intimações referidas, cujos excertos, a seguir se reproduz:

### ***3. Infrações***

#### ***3.1 Revenda de matéria-prima sem destaque de IPI***

*De acordo com as notas fiscais emitidas, durante os anos de 2010 e 2011 a fiscalizada revendeu matéria-prima importada sem o destaque de IPI, lastreando-se no artigo 29 da lei 10.637/2002. Os códigos fiscais de operação (CFOP) registram corretamente a revenda de mercadorias e a fiscalizada declara que as classificações das mercadorias revendidas correspondem à matérias-primas importadas.*

Em resposta ao TIF nº 01, afirma a autuada, fl.936:

*As notas fiscais relacionadas no Anexo 1 do citado Termo de Intimação saíram do estabelecimento com suspensão de IPI com base no art. 29 da Lei 10.637/2002, conforme solicitação dos correspondentes clientes destinatários em forma de declaração escrita, onde afirmam expressamente que atendem a todos os requisitos para usufruto do benefício.(grifei).*

(...)

*(...), a empresa importa e industrializa resinas termoplásticas, as quais passam por um processo industrial de mistura, com a aplicação de corantes, branqueadores, ou seja, aditivos químicos e físicos específicos para polímeros. O resultado é um produto com característica de forma diferenciada, de acordo com os pedidos feitos pelos clientes, onde a mistura permite ao cliente comprador a utilização direta em processo produtivo. A partir das misturas feitas no processo produtivo, o material ganha uma maior resistência, e permite um melhor aproveitamento do processo industrial a ser desenvolvido na etapa seguinte.(grifei).*

Segue relação dos insumos empregados no processo e correspondentes classificações fiscais de acordo com as posições da NCM:

Insumos	Finalidade ou processo	Classificação Fiscal
Polietileno Alta Densidade	Matéria-prima	3901.20.29
Polietileno Baixa Densidade	Matéria-prima	3901.10.10
Polietileno Baixa Densidade	Matéria-prima	3901.10.92
Polipropileno Homopolímero	Matéria-prima	3902.10.20
Polipropileno Copolímero	Matéria-prima	3902.30.00
Aditivo PP antiestético	Matéria-prima	3902.10.10
Filme Stretch	Material Embalagem	3920.10.99
Filme Cristal	Material Embalagem	3919.90.00
Pallets de madeira	Material Embalagem	4415.20.00
Pigmentos (diversas cores)	Matéria-prima	3204.17.00
Pigmentos (diversas cores)	Matéria-prima	3206.11.20
Pigmentos (diversas cores)	Matéria-prima	3215.19.00
Fita de arquear	Material Embalagem	5402.39.90
Filme Cristal	Material Embalagem	3919.90.00
Sacos Plásticos	Material Embalagem	3923.21.90
Pallets de madeira	Material Embalagem	4415.20.00
Etiquetas Adesivas	Material Embalagem	4821.10.00

Observa-se do Anexo 1, fls.979/1006, que a relação das notas fiscais correspondem à saída de insumos, com as respectivas NCM 3901.20.29, 3902.1020, 3901.1010 e 3901.1092, em sua quase totalidade e CFOP 6102, insumos esses que estão identificados como matéria-prima importada pela autuada, na resposta ao TIF nº 01 como acima já destacado.

É importante consignar que embora a recorrente ressalte em sua peça recursal o processo produtivo, no qual referidos insumos importados são utilizados, no entanto, exceto quanto à descrição do citado processo produtivo, não há nos autos qualquer prova quanto à utilização dos referidos insumos importados no processo produtivo referenciado pela recorrente.

Note-se que a recorrente acosta ao recurso voluntário as NF nº 1571, fl. 1210, de 26/03/2010 - cujo valor do IPI é ZERO, constando referida NF do Anexo 1 e 1459, de 12/03/2010 - fl.1211, com destaque de IPI, no entanto referida NF não consta do Anexo 1.

Há portanto um descompasso entre o que argui a recorrente em sua peça recursal e a prova dos autos.

Nesse sentido destaca a o órgão *a quo*:

(...)

*Por outro lado, a autuada contesta, dizendo que as mercadorias não foram simplesmente revendidas. Explica que os produtos importados foram industrializados em processo de aperfeiçoamento, que não alteraram a sua funcionalidade e denominação.*

*Entretanto, o conjunto das informações constantes dos autos revelam uma série de inconsistências que não permitem acatar as alegações da impugnante.(grifei).*

Pugna ainda a recorrente que a equiparação a industrial é tanto para o destaque do IPI, quanto para a suspensão deste, no entanto essa é uma questão jurídica que não encontra amparo na norma de regência do IPI, tampouco nas normas gerais do CTN, ex vi do artigo <sup>1</sup>111, I do CTN.

Com efeito, verifica-se que há expressa previsão legal para a incidência do IPI na importação dos produtos relacionados na TIPI e na saída dos referidos produtos, do estabelecimento importador, conforme dispõe a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

*Art. 1º O Imposto de Consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa.*

(...)

*Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.*

(...)

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

*I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira; (grifei).*

*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 nº 9.532, de 1997)*

(...)

*§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo. (Renumerado do parágrafo único pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

(...)

*Art. 35. São obrigados ao pagamento do imposto*

*I - como contribuinte originário:*

*a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 5º.*

*b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem. (grifei)*

---

<sup>1</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, a expressa previsão legal de destaque de IPI nas saídas do estabelecimento importador, afasta a possibilidade suspensão do referido imposto, como expressa o entendimento da recorrente.

Por todo o exposto, constata-se que a fundamentação nuclear da presente autuação reside na constatação pela fiscalização de saídas de matérias-primas importadas, sem destaque do IPI, hipótese não compatível com as disposições do <sup>2</sup>art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, em que pretendia encontrar abrigo a recorrente, restando a menção pela decisão de piso às declarações dos adquirentes como reforço argumentativo de sua fundamentação.

Cabe ainda ressaltar que a respeitável jurisprudência colacionada não vincula as decisões deste órgão colegiado.

Quanto à duplicidade da multa, destaque-se a redação do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 2007:

*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)*

Nesse mister, pela minudência e fundamentação didática, tomo de empréstimo os excertos da decisão de piso a respeito:

*A infração é caracterizada tão somente pela falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, independentemente do contribuinte possuir créditos na escrita fiscal suficientes para compensar os débitos assim apurados, ou que tenha recolhido uma parcela dos débitos devidos. A conjunção “ou”, aposta no trecho do texto legal (“imposto que deixou de ser lançado **ou** recolhido”), indica situações alternativas e não cumulativas, referindo-se a segunda situação exclusivamente na hipótese de se apurar saldo devedor no período.*

*No caso concreto, consta no Auto de Infração (fl. 1.014/1.015) um total de R\$ 8.890.894,91 de IPI não lançado nas notas fiscais e não escriturados. Deste total, R\$ 5.843.609,44 resultaram em imposto a recolher (saldo devedor apurado nos meses de janeiro de 2010 a outubro de 2011) e R\$ 3.047.285,47 foram compensados pelos créditos gerados nas entradas. É o que se vê nos demonstrativos do auto de infração (fls. 1.016/1.019):*

- *Total do IPI não lançado = R\$ 8.890.894,91.*
- *IPI não lançado sem cobertura de crédito = R\$ 5.843.609,44.*

<sup>2</sup> 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)

Processo nº 13971.720629/2013-67  
Acórdão n.º 3302-005.297

S3-C3T2  
Fl. 1.237

---

*Multa de 75% \_ R\$ 5.843.609,44 x 0,75 = R\$ 4.382.707,10.*

- *IPI não lançado com cobertura de crédito = R\$ 3.047.285,47.*

*Multa de 75% \_ R\$ 3.047.285,47 x 0,75 = R\$ 2.285.464,11.*

Ante o exposto, VOTO POR CONHECER PARCIALMENTE O RECURSO VOLUNTÁRIO E NA PARTE CONHECIDA, REJEITAR A PRELIMINAR SUSCITADA E NO MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar