



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.726735/2018-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.699 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente SMURFIT KAPPA DO BRASIL INDUSTRIA DE EMBALAGENS S.A.
(SUCESSORA DE INPA - INDUSTRIA DE EMBALAGENS SANTANA S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

A legislação tributária é expressa ao considerar cada estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, ainda que da mesma empresa, como contribuinte autônomo do IPI relativamente aos fatos geradores que realizar, devendo, assim, cada qual realizar a sua apuração do IPI regida pela sistemática constitucional da não cumulatividade e submeter-se ao cumprimento da obrigação tributária relacionada a eventual saldo devedor do IPI resultante da sua apuração.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho

(Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

Relatório

Nome Empresarial INPA - INDUSTRIA DE EMBALAGENS SANTANA S/A	CNPJ 23.524.952/0008-86		
Logradouro RODOVIA BR-050	Número S/N	Complemento KM: 168;	Telefone (32) 34653000
Bairro DISTRITO INDUSTRIAL	Cidade/UF UBERABA/MG	CEP 38064750	

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2945	12.402.996,41
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)		4.206.745,66
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		9.302.247,27
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		25.911.989,34

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

O estabelecimento acima qualificado foi autuado por falta de lançamento do IPI nas Notas Fiscais quando da saída de seus produtos. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 02/09, perfazendo R\$ 25.911.989,34 na data da autuação, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 12.402.996,41, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/156) e seguem resumidos.

Durante o procedimento fiscal, foram identificadas diversas saídas de produtos com suspensão de IPI, tendo por base o art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 e saídas tributadas sem o devido destaque de IPI. O estabelecimento fiscalizado, com sede em Uberaba, tem por atividade o comércio atacadista de embalagens e é uma das filiais de uma empresa industrial. Ele recebe, por transferência para comercialização, produtos elaborados na unidade fabril de CNPJ n.º 23.524.952/0007-03, também localizada em Uberaba.

A verificação do SPED NF-e do estabelecimento comprovou que este, no ano de 2015, recebeu por transferência (CFOP 5151 - Transferência de produção do

estabelecimento) do estabelecimento CNPJ n.º 23.524.952/0007-03 um volume total de R\$ 89.185.592,36 correspondentes a produtos classificados nos códigos 4415.20.00, 4805.24.00, 4808.10.00, 4819.10.00, 4823.90.90 e 4823.90.99 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), todas estas transferências com a suspensão do IPI baseadas no art. 43, X, do Decreto n.º 7.212/2010 - RIPI/2010.

Instada a se manifestar sobre a natureza das operações, especialmente dos produtos obtidos em transferência do estabelecimento (0007-03), a fiscalizada confirmou sua natureza de estabelecimento equiparado a industrial. Ressaltou que para fruição do Regime Especial que havia firmado com o Estado de MG, a mesma deveria registrar um centro de distribuição de sua titularidade localizado no mesmo município do estabelecimento industrial. Para atender o solicitado a fiscalizada abriu a filial CNPJ n.º 23.524.952/0008-86. Retratou que a industrialização é exclusivamente realizada pelo estabelecimento CNPJ n.º 23.524.952/0007-03, localizado no mesmo local do centro de distribuição. Que, após a industrialização, os produtos são transferidos para o estabelecimento do impugnante, que posteriormente comercializa para os clientes da empresa. Assim, não há qualquer anterior saída de produtos para outra localidade. Considerando a unicidade dos estabelecimentos e que, neste local, se realiza operação de industrialização, deve ser aplicado também de maneira conjunta a qualificação de um estabelecimento industrial, com todas as consequências legais para fins de IPI, aplicando-se as leis de acordo com a realidade dos fatos e, assim, observando-se estritamente a verdade material.

A fiscalização ponderou que não caberia a ela apreciar as razões pelas quais a empresa fiscalizada constituiu o estabelecimento atacadista ora fiscalizado, mas apenas constatar a maneira pela qual a empresa promovia as saídas dos produtos com suspensão.

Foi verificado, ainda, em caráter sumário e por amostragem, que nem todas as empresas adquirentes de produtos com suspensão do IPI, apresentaram a carta declaratória de que atendem aos requisitos estabelecidos para compra com suspensão, conforme preceitua o parágrafo 7º do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002.

Após os esclarecimentos tomados e consultas efetuadas nos sistemas da RFB, a fiscalização concluiu que a fiscalizada é "estabelecimento equiparado a industrial" e não "estabelecimento industrial" constantes do art. 8º e do inciso III do art. 9º do Decreto n.º 7.212/2010 - RIPI/2010. Concluiu também, que a referida suspensão baseada no art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 aplica-se apenas aos produtos saídos de "estabelecimento industrial" e que a fiscalizada não o sendo não poderia fazer jus ao referido benefício. Assim, a empresa foi autuada pela fiscalização da Receita Federal para a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados e os respectivos acréscimos (multa e juros) sobre (i) operações abrangidas pela suspensão do IPI prevista no artigo 29 da Lei n.º 10.637/02 e (ii) outras saídas sem o destaque do IPI.

A ciência do auto de infração se deu em 17/12/2018, conforme fls. 378/379. Inconformada com a exigência, a autuada, por meio de seu procurador (fl. 498), apresenta suas razões às fls. 384/408, em 16/01/2019.

Alega o impugnante, em resumo, os mesmos argumentos trazidos à fiscalização quando do procedimento fiscal, ou seja, que a criação de dois CNPJs distintos ocorreu em razão do cumprimento do Regime Especial de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -ICMS firmado com o Estado de Minas Gerais e que se trata de uma mera questão administrativa sem impacto para fins de IPI. Argumenta que é exclusivamente nesse local que há a industrialização (CNPJ n.º 23.524.952/0007-03) e a saída (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86 - unidade autuada) dos produtos para seus clientes. Assim, não há qualquer saída anterior de produtos que prejudique a utilização do benefício dado pelo artigo 29 da Lei 10.637/02. Aduz que o fato gerador do IPI é a saída do produto industrializado. Havendo um único estabelecimento que industrializa e dá a referida saída, por óbvio que a suspensão se aplica. Nesse sentido, deve a fiscalização aplicar o artigo 116, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), que exige a presença de circunstâncias materiais para a ocorrência do fato gerador e seus efeitos, principalmente em busca da verdade material.

Continua argumentando que, ainda que se considere a empresa autuada como sendo equiparada a industrial, a ela se aplicariam todos os efeitos da legislação do IPI, inclusive os benefícios fiscais. Retrata que o artigo 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB n.º 948/2009 não se aplica ao presente caso e, ainda que fosse aplicável, traz limitação inexistente na lei e há, ainda, decisões afastando sua aplicação.

Para corroborar suas alegações de que os estabelecimentos 0007-03 e 0008-86 ocupam o mesmo espaço físico traz aos autos fotos da linha de produção,

armazenagem e carregamento. Cita conceito de estabelecimento constante do acórdão n.º 20181.747, Sessão de 06/02/2009, do Conselho de Contribuinte. Manifesta-se, ainda, com base no art. 46, II do CTN, doutrinas e jurisprudências, que a ocorrência do fato gerador do IPI seria a saída dos produtos do estabelecimento industrial e que esta ocorreu no presente caso. Ou seja, não há dúvidas de que a única unidade existente da empresa em Uberaba é um estabelecimento industrial e a efetiva fornecedora dos produtos para as empresas elencadas no art. 29 da Lei n.º 10.637/02.

O impugnante destaca, ainda, recente decisão proferida pelo CARF, no Acórdão n.º 3402-004.295, por meio do qual foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer o direito à suspensão do IPI na saída de mercadorias, mesmo sem ocorrer nenhuma industrialização.

Argumenta que o artigo 4º, inciso II da Lei n.º 4.502/64, ainda em vigor, criou a figura do estabelecimento equiparado a industrial e que, a este, se aplica toda a legislação

reguladora do IPI, tanto nos deveres, quanto nos direitos. Uma vez comprovado, com fundamento na legislação do IPI, que os contribuintes industriais e os equiparados a industriais têm os mesmos direitos e deveres, a instituição de suspensão de IPI apenas aos industriais fere frontalmente o princípio da isonomia. Cita art. 150, II da CF/1988.

Confronta a informação contida no TVF de que não possui cartas declaratórias firmadas por seus adquirentes. Cita que sequer o Agente Fiscal mencionou quais seriam os adquirentes que supostamente não entregaram a carta declaratória, restando clara a violação do devido processo legal e ao contraditório.

Sobre as supostas saídas com tributação, mas sem o devido destaque do IPI, argumenta que o Agente Fiscal não comprovou que houve alteração na base de cálculo e sequer informou qual teria sido essa alteração. Não há a explicitação das diferenças, portanto, não tem como saber se as notas complementares não alteram algum outro elemento.

Por fim, requer que seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, extinguindo-se integralmente o crédito tributário nele consubstanciado.

É o relatório.

Em 12 de setembro de 2019, através do **Acórdão n.º 10-66.541**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 26 de setembro de 2019, às e-folhas 526.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 24 de outubro de 2019, e-folhas 529, de e-folhas 530 à 563.

Foi alegado:

- DA NULIDADE - Cerceamento do direito de defesa;
- Do registro de um CNPJ de distribuidor (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86) - Regime Especial da ICMS com o Governo de Minas Gerais;
- Da saída efetiva das mercadorias do estabelecimento industrial;
- Do direito dos estabelecimentos equiparados a industriais ao benefício de suspensão do IPI do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002;
- Tabela 2 - supostas saídas com tributação, mas sem o devido destaque do IPI.

- DO PEDIDO

Diante de tudo que foi largamente comprovado e demonstrado, requer seja conhecido e dado integral provimento ao Recurso Voluntário para que o v. acórdão seja reformado e seja julgado nulo o presente Auto de Infração, por descumprimento das normas previstas no Decreto n.º 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

Subsidiariamente, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja julgado improcedente, cancelando-se o crédito tributário nele consubstanciado

Finalmente, caso entendam V.Sas. necessário qualquer esclarecimento quanto à unicidade dos estabelecimentos da Recorrente, requer-se a realização de diligência, pelo que desde logo protesta para demonstrar a verdade dos fatos pelos meios em direito admitidos, com

juntada de novos documentos que eventualmente se façam necessários, em observância ao princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 26 de setembro de 2019, às e-folhas 526.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 24 de outubro de 2019, e-folhas 529.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

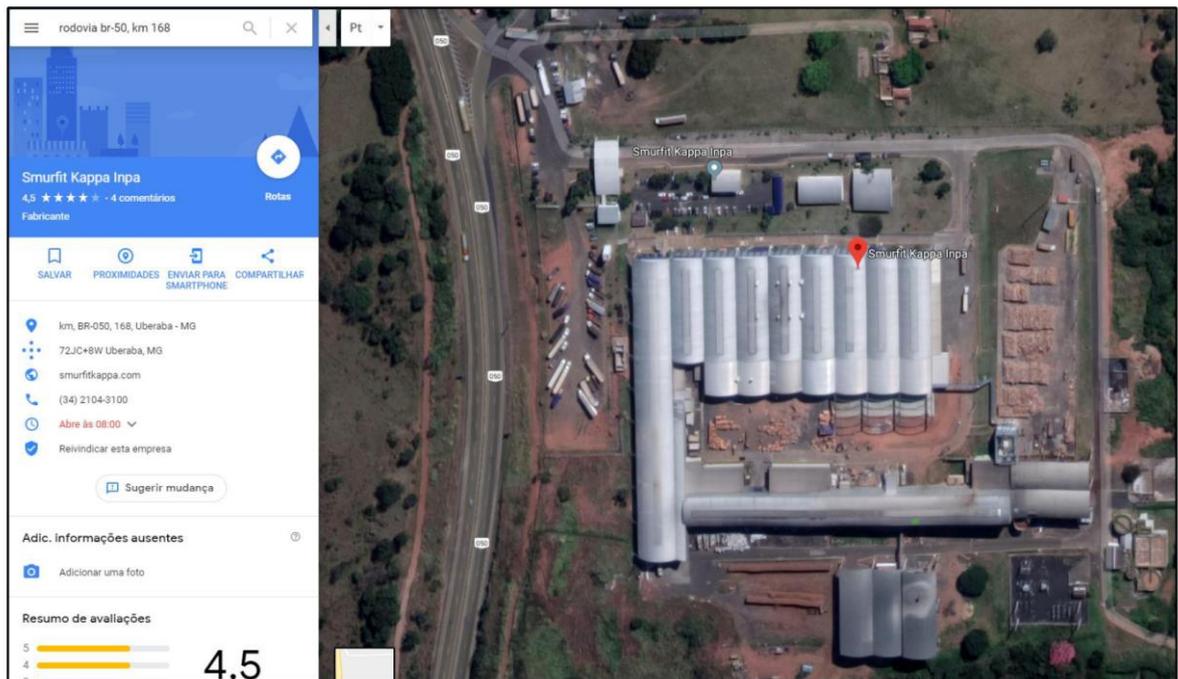
Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- DA NULIDADE - Cerceamento do direito de defesa;
- Do registro de um CNPJ de distribuidor (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86) - Regime Especial da ICMS com o Governo de Minas Gerais;
- Da saída efetiva das mercadorias do estabelecimento industrial;
- Do direito dos estabelecimentos equiparados a industriais ao benefício de suspensão do IPI do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002;
- Tabela 2 - supostas saídas com tributação, mas sem o devido destaque do IPI.

Passa-se à análise.

A empresa Smurfit Kappa do Brasil Indústria de Embalagens S.A. é uma sociedade anônima que possui estabelecimento filial na cidade de Uberaba (estabelecimento autuado).



É exclusivamente nesse local que há a industrialização (CNPJ n.º 23.524.952/0007-03) e a saída (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86 - unidade autuada) dos produtos para seus clientes.

Alega a Recorrente que a criação de dois CNPJ distintos ocorreu em razão do cumprimento do Regime Especial de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS firmado com o Estado de Minas Gerais.

Preliminarmente - Da Nulidade do Despacho Decisório e do Relatório em Razão da Ausência de Motivação e da Adoção de Premissas Fáticas Equivocadas pela Autoridade Fiscal.

É alegado às folhas 14 e 15 do Recurso Voluntário:

Na página 14 do Termo de Verificação Fiscal, o d. Agente Fiscal argumenta que, ainda que se admita a possibilidade de aplicação da suspensão do IPI ao presente caso, a Recorrente não teria cumprido o requisito de apresentação da declaração firmada pelos adquirentes dos produtos, nos termos do § 7º do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002. Vejamos:

“Não obstante a perda de relevância para o prosseguimento da fiscalização, tendo em vista as considerações anteriores relativas ao caráter de estabelecimento equiparado a industrial e impossibilidade de saídas com suspensão do IPI, **verificamos, em caráter sumário e por amostragem**, que nem todas as empresas adquirentes de produtos com suspensão do IPI, apresentaram a carta declaratória de que atendem aos requisitos estabelecidos para compra com suspensão, conforme preceitua ao parágrafo 7º do art. 29 da lei 10.637/2002. Em outras palavras, houvesse a possibilidade de saídas com suspensão para o caso de estabelecimentos equiparados a industrial, esta ação fiscal deveria observar também a existência das cartas e natureza dos estabelecimentos adquirentes dos produtos saídos com suspensão.”

Como se verifica do trecho do Termo de Verificação Fiscal acima, o d. Agente Fiscal não verificou exaustivamente se a Recorrente tinha as cartas declaratórias firmadas pelos adquirentes. Note que o d. Agente Fiscal também não menciona quais seriam os adquirentes que supostamente não entregaram a carta declaratória.

Não há qualquer lista, tabela ou anexo nos autos do presente processo com a informação de quais adquirentes de produtos da Recorrente não teriam apresentado a declaração prevista no § 7º do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002.

Note que o próprio Agente Fiscal menciona que verificou “*em caráter sumário e por amostragem*” a existência das cartas declaratórias.

Por consequência, neste ponto o Auto de Infração viola o artigo 142 do CTN, por impedir o desenvolvimento de uma defesa pautada em situações claras e concretas. O lançamento é impreciso e obscuro no que se refere à menção quanto a uma suposta ausência de declarações dos adquirentes

É impossível à Recorrente identificar quais cartas declaratórias a Fiscalização não localizou para que possa apresentá-las no presente processo. O que a Fiscalização pretende é que a Recorrente faça prova negativa, o que é inviável, pois a empresa teria que verificar todas as suas vendas no ano de 2015 e buscar todas as declarações apresentadas por seus clientes. Neste caso, a Recorrente estaria fazendo o trabalho da fiscalização.

Portanto, resta clara a violação ao devido processo legal e ao contraditório.

Foi verificado, em caráter sumário e por amostragem, que nem todas as empresas adquirentes de produtos com suspensão do IPI, apresentaram a carta declaratória de que atendem aos requisitos estabelecidos para compra com suspensão, conforme preceitua o parágrafo 7º do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002.

O parágrafo 7º do art. 29 da lei 10.637/2002, assim preceitua:

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.** (Grifo e negrito nossos)

(...)

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Após os esclarecimentos tomados e consultas efetuadas nos sistemas da RFB, a fiscalização concluiu que a fiscalizada é "estabelecimento equiparado a industrial" e não "estabelecimento industrial" constantes do art. 8º e do inciso III do art. 9º do Decreto n.º 7.212/2010 - RIPI/2010. Concluiu também, que a referida suspensão baseada no art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 aplica-se apenas aos produtos saídos de "estabelecimento industrial" e que a fiscalizada não o sendo não poderia fazer jus ao referido benefício.

É de se ter em mente que a alegação em análise é alternativa em relação ao caráter de estabelecimento equiparado a industrial e impossibilidade de saídas com suspensão do IPI. Ou seja, a argumentação só ganha relevância se for superada a questão que o estabelecimento “equiparado a industrial” deve ter o mesmo tratamento tributário do “industrial” para o caso em análise.

Por isso, o Acórdão de Impugnação não enfrentou o assunto, já que se deteve na questão de fundo, concluindo pela impossibilidade de dar o mesmo tratamento para ambos estabelecimentos.

Com o intuito de não deixar a questão sem análise, entende-se que a partir do momento que se está a lidar com suspensão, quem deve demonstrar que faz jus ao tratamento tributário diferenciado é o beneficiário.

Portanto, adequada a postura da fiscalização em exigir da Recorrente as cartas declaratórias firmadas pelos adquirentes, cabendo à autuada, apresentá-las, identificá-las e estabelecer a devida correspondência com os adquirentes.

No mais, no Termo de Verificação Fiscal não há qualquer impropriedade na motivação ou na descrição dos fatos, pois o mesmo é claro e preciso ao descrever o motivo da exigência do crédito tributário.

As hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, encontram-se definidas nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, in verbis:

Art. 59 São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do art. 59 do Decreto-lei n.º 70.235/72, demonstração essa, ao meu ver, não alcançada pela recorrente.

Dessa forma, uma vez que o Auto de Infração foi formalizado em estrita observância aos requisitos legais, com motivação e descrição dos fatos compatíveis com o enquadramento legal indicado, não tem fundamento as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade.

Dado que não se incidiu nas hipóteses acima relacionadas e que o Auto de Infração atende aos demais requisitos formais, como a descrição do fato e indicação da base legal, não vislumbro motivo para decretação de sua nulidade e afastamento preliminar neste ponto.

- Da ação fiscal

A fiscalização teve início em 14/08/2018 através da ciência postal por parte da empresa ao termo de início de fiscalização, no qual se solicitava da empresa a entrega dos contratos sociais e suas alterações e outras informações pertinentes à realização da ação fiscal.

Neste ato, também se cientificou o contribuinte que esta ação fiscal seria feita com base nos livros e documentos digitais (ECD, NF-e, EFD, etc.) transmitidos pela empresa ao Sistema Público de Escritura Digital-SPED, extraídas através do aplicativo Receitanet.BX.

Em sua resposta, recebida em 29/08/2018 conforme recibo do SVA, a empresa atendeu a contento ao solicitado no TIPF, permitindo, assim, o prosseguimento da auditoria fiscal.

Da verificação do estatuto social e respectivas alterações apresentadas, a ação fiscal apurou que a empresa é uma sociedade anônima de capital fechado, cujo patrimônio social é de R\$ 122.907.565,11 (AGE de 29/11/2017) e cujo principal acionista é a Smurfit Kappa Participações do Brasil Ltda, CNPJ 19.731.536/0001-05.

Tem como objeto social a fabricação, a comercialização, a importação e a exportação de papéis, caixas e outros produtos a base de papel e papelão ondulado, e o transporte rodoviário de cargas (Estatuto social de 31/05/1999 e alterações posteriores)

Dando continuidade à auditoria, durante o desenvolvimento do procedimento fiscal, foram identificadas diversas saídas de produtos com a informação de “Saída com suspensão de IPI”, com base no artigo 29 da lei 10.637/2002.

Eis o que estabelece esta base legal a respeito desta permissão:

- Lei no.10.637/2002

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto**. (Redação dada pela Lei n.º 10.684/2003).

(Grifo e negrito nossos)

- O cerne da questão.

A Recorrente pleiteia que o estabelecimento “equiparado a industrial” deve ter o mesmo tratamento do “industrial” no caso das suspensões do art. 29 da Lei n.º 10.637/02.

Nesse sentido, argumenta:

No presente caso, não houve saída de um estabelecimento industrial para um “equiparado a industrial”. Só houve **saída do estabelecimento industrial** e, assim, o benefício inquestionavelmente se aplica.

- Do registro de um CNPJ de distribuidor (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86)

Este estabelecimento de comércio atacadista de embalagens é uma das filiais de uma empresa industrial, produtora de embalagens de papel, com duas unidades fabris. Ele recebe, por transferência para comercialização, produtos elaborados na unidade fabril de CNPJ 0007, também localizada em Uberaba.

De fato, a verificação do SPED NFe do estabelecimento comprova que este, neste ano de 2015, recebeu por transferência (CFOP 5151 - Transferência de produção do estabelecimento) do estabelecimento 23.524.952/0007-03 um volume total de R\$ 89.185.592,36 em mercadorias correspondentes a produtos fabricados neste estabelecimento e de CFM SH NBM 44152000, 48052400, 48081000, 48191000, 48239090 e 48239099, todas estas transferências saídas obviamente com suspensão do IPI com base nos art. 43 X do RIPI/2010 (Dec. 7.212/2010)

Por isso, enquadra-se na previsão de estabelecimento equiparado a industrial e não de estabelecimento industrial constantes do art. 8o e do inciso III do art. 9o do RIPI/2010 - Dec. n.º 7.212/2010:

Art. 8o Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4o, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei no 4.502, de 1964, art. 3o).

Art. 9o Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exerceram 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 Ia, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1977, art. 37, inciso I);

Veja-se, a respeito das saídas com suspensão do IPI, o disposto nos Artigos 40 e 41 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI 2010, abaixo transcrito:

Art. 40. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 41. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

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

§ 1º Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

§ 2º Cumprirá a exigência:

- I. - o receptor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão: ou
- II. - o remetente do produto, nos demais casos.

A legislação tributária é expressa ao considerar cada estabelecimento industrial ou equiparado a industrial como contribuinte autônomo do IPI relativamente aos fatos geradores que realizar e, por conseguinte, às obrigações tributárias decorrentes de tais fatos geradores.

Assim, independentemente das filiais 0007-03 e 0008-86 possuírem o mesmo endereço, se forem contribuintes do IPI, deverão fazer, particularmente, sua apuração do IPI regida pela sistemática constitucional da não cumulatividade (confronto escritural, em cada período de apuração, dos créditos admitidos versus débitos), e se sujeitarão, também individualmente, ao cumprimento da obrigação tributária relacionada a eventual saldo devedor do IPI resultante da sua apuração.

O estabelecimento equiparado a industrial é um contribuinte do IPI que recebe do legislador uma disciplina jurídica própria.

Portanto, este estabelecimento, de natureza atacadista, é o responsável pelo destaque e recolhimento pelo IPI devido em suas saídas tributadas relativamente aos produtos recebidos por transferência do estabelecimento 0007.

- Da legislação aplicável.

O art. 24 do RIPI/2010 define três espécies de contribuintes de IPI: o importador (inciso I), o industrial (inciso II) e o equiparado a industrial (inciso III). A partir desta definição, cada um desses três tipos de contribuinte passa a receber disciplina legal que não necessariamente é coincidente.

Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

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

- I. - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "b");
- II. - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "a");
- III. - **o estabelecimento equiparado a industrial**, quanto ao fato gerador relativo **aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "a");(gn)

Parágrafo único. Considera-se **contribuinte autônomo** qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação **a cada fato gerador que decorra de ato que praticar** (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).(gn)

(...).

Art.384 .Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz(Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

(...)

Art.609. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

- I. - a expressão "estabelecimento", em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;
- II. - **são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;**(gn)

Assim estabelece o artigo 136 do RIPI de 2010:

Suspensão

Art. 136. Sairão com suspensão do imposto:

(...)

III - do estabelecimento industrial, os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, e Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º);

(...)

V- do estabelecimento industrial, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos Códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI (Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 1º, inciso I, alínea "a"); e

A Instrução Normativa RFB n.º 948, de 2009, no sentido de disciplinar a suspensão em foco, em seu art. 27, dispõe que:

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

(...)

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

(Grifo e negrito nossos)

A hipótese de exceção a que se refere o inciso II do art. 27 da IN RFB n.º 948, de 2009, não se aplica ao caso, pois não se trata da equiparação prevista no art. 4.º da citada IN, o qual se transcreve abaixo:

Art. 4.º O disposto nos arts. 2.º e 3.º aplica-se, também, a empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparada a estabelecimento industrial, nos termos do § 5.º do art. 17 da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

O referido ato normativo veicula a correta interpretação que se deve ter do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, no sentido de que o benefício não abrange as saídas de produtos do estabelecimento equiparado a industrial, mas tão somente do estabelecimento industrial.

- Do direito dos estabelecimentos equiparados a industriais ao benefício de suspensão do IPI do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002.

- Lei 10.637/2002.

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. [\(Redação dada pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003\)](#)

Contudo sua aplicação fica restrita aos seguintes quesitos:

- Somente para saídas de estabelecimentos industriais, fabricantes dos respectivos insumos; sendo assim, não alcança as saídas destes itens por estabelecimentos equiparados a industrial, independente do fato de que os bens tenham a destinação prevista no citado dispositivo legal.
- Em se tratando de matéria relativa ao IPI, há na sua legislação clara distinção entre estabelecimento industrial e o equiparado a industrial, de forma que é nesse contexto que deve ser lido o art. 29 da Lei n.º 10.637/2002. Quisesse o legislador ordinário autorizar o benefício da suspensão também ao estabelecimento equiparado a industrial, certamente o teria mencionado expressamente no dispositivo.

Esta exigência acima por si só já elimina a possibilidade das saídas com suspensão do estabelecimento fiscalizado; contudo outras exigências ainda seriam necessárias mas dispensáveis a sua comprovação:

- Não alcança as operações realizadas por estabelecimento importador (saídas de produtos ou de mercadorias importadas);
- A preponderância se caracteriza quando o estabelecimento adquirente obteve receita bruta dos produtos referenciados em razão superior a 60% (sessenta por cento) da receita total do estabelecimento no ano imediatamente anterior ao da aquisição;
- Não alcança os estabelecimentos destinatários equiparados a industrial, com exceção das operações de industrialização por encomenda destes ao estabelecimento industrial operações de retorno dos insumos incorporados ao produto industrializado (art. 27 II da IN 948/2009);
- Não alcança os estabelecimentos destinatários optantes pelo SIMPLES (art. 27 I SRF 948/2009);
- Não alcança as saídas para Pessoas Jurídicas Comerciantes;
- Não alcança as saídas para estabelecimentos que explorem a Atividade Rural;
- Não alcança as saídas para contribuintes Pessoas Físicas.

Nesse mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

SUSPENSÃO. ARTIGO 29 DA LEI 10.637/2002. ESTABELECIMENTOS EQUIPARADOS A INDUSTRIAL. ILEGITIMIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Em consonância com o artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, só há direito de dar saída com suspensão para os estabelecimentos caracterizados como industriais. Aqueles com perfil de equiparados, como no caso presente, estão afastados de tal prerrogativa.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-008.003 - Seção de 28 de janeiro de 2020)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/08/2005 a 30/06/2008

SUSPENSÃO DO IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

A suspensão do IPI de que trata o artigo 29 da Lei n.º 10.637/02 não se estende às saídas de produtos industrializados promovidas por estabelecimento equiparado à industrial.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3403-002.684 - Sessão de 28 de janeiro de 2014)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/10/2004 a 30/09/2007

IPI - FATO GERADOR - ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A PRODUTOR - SUBSEQÜENTE SAÍDA DE PRODUTOS IMPORTADOS - SUSPENSÃO - ART.29 DA LEI N.º 10.637/02.

A suspensão do IPI nas saídas de MP, PI e ME, destinados a estabelecimento da indústria alimentícia, produtos farmacêuticos, calçados e químicos orgânicos e inorgânicos, não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3402-001.904 – Sessão de 26 de setembro de 2012)

- Do Regime Especial da ICMS com o Governo de Minas Gerais.

Em sua resposta ao solicitado no Termo de Início de Fiscalização, assim se pronunciou a fiscalizada, confirmando sua natureza de estabelecimento equiparado a industrial:

Antes de adentrar na descrição detalhada do processo produtivo, é necessário tecer esclarecimentos sobre o estabelecimento fiscalizado de CNPJ n.º 23.524.952/0008-86 e sua relação com o estabelecimento de CNPJ n.º 23.524.952/0007-03.

A empresa INPA - Indústria de Embalagens Santana S/A é uma sociedade anônima que possui estabelecimento filial (industrial) na cidade de Uberaba, localizada na Rodovia BR-050, KM 168, Distrito Industrial II, Uberaba, Minas Gerais, CEP 38064-750.

Para viabilizar a implantação do estabelecimento filial industrial destinado à produção de papel, chapas e caixas de papelão, a Fiscalizada e o Estado de Minas Gerais firmaram um Protocolo de Intenções em 3.12.2004.

Através do referido Protocolo de Intenções, a Fiscalizada se comprometeu a investir e gerar determinado número de empregos na cidade de Uberaba. Em contrapartida, o Estado de Minas Gerais concedeu Regime Especial n.º 16.000152187.39 (RE45.000002790-13) para autorizar alguns benefícios fiscais.

Para a fruição do Regime Especial, a Fiscalizada deveria registrar um centro de distribuição de sua titularidade localizado no mesmo município do estabelecimento industrial.

Assim, atendendo ao Regime Especial concedido pelo Estado de Minas Gerais, a Fiscalizada solicitou a abertura de CNPJ para o estabelecimento ora fiscalizado (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86).

A Fiscalizada ressalta que o Regime Especial continua vigente até os dias atuais, razão pela qual a Fiscalizada é obrigada a manter formalmente os dois CNPJ ativos (CNPJ n.º 23.524.952/0007-03 e CNPJ n.º 23.524.952/0008-86), correspondentes a uma indústria.

Portanto, o registro do estabelecimento distribuidor ocorreu para cumprimento da legislação referente ao ICMS no Estado de Minas Gerais. Tanto o CNPJ fiscalizado quanto o estabelecimento industrial encontram-se no mesmo local físico, conforme se verifica dos Cartões CNPJ e da estrutura hoje existente. Não existe espaço de armazenamento físico das mercadorias, como em um centro de distribuição convencional. Assim, as saídas, em verdade, se dão logo após a industrialização e a partir do ESTABELECIMENTO ÚNICO (a filial industrial da empresa na cidade de Uberaba), que inclusive se encontra à inteira disposição para uma visita da fiscalização.

E exclusivamente nesse local que há a industrialização (CNPJ n.º 23.524.952/0007-03) com a imediata saída (CNPJ n.º 23.524.952/0008-86) dos produtos para os clientes da empresa.

Assim, não há qualquer anterior saída de produtos para outra localidade.

Não cabe a fiscalização apreciar as razões pelas quais a empresa fiscalizada constituiu o estabelecimento atacadista ora fiscalizado, mas apenas constatar a maneira pela qual a empresa promovia as saídas dos produtos com suspensão.

Assim, tendo em vista que este não é um estabelecimento industrial, estas saídas com suspensão do IPI foram indevidas, e há de se tributar todas as suas vendas.

Conforme art. 32, II da CLTA/MG, o regime especial concedido não dispensa o contribuinte da observância da legislação relativa a tributos federais ou municipais.

DECRETO N.º 23.780, DE 10 DE A GOSTO DE 1984

Art. 32 -O regime especial concedido:

I. não desobriga o beneficiário do cumprimento das demais obrigações fiscais previstas na legislação tributária e não expressamente excepcionadas;

II. não dispensa o contribuinte da observância da legislação relativa a tributos federais ou municipais.

Também o documento 06 apresentado pelo contribuinte (fls. 433/441) faz referência ao Decreto MG n.º 44.747, de 03 de março de 2008, que Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Novamente, conforme art. 57, II do RPTA, o regime especial concedido não dispensa o sujeito passivo da observância da legislação relativa a tributos federais ou municipais.

Art. 57. O regime especial concedido:

I. não desobriga o beneficiário do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária e não expressamente excepcionadas;

II. não dispensa o sujeito passivo da observância da legislação relativa a tributos federais ou municipais;

Não obstante a perda de relevância para o prosseguimento da fiscalização, tendo em vista as considerações anteriores relativas ao caráter de estabelecimento equiparado a industrial e a impossibilidade de saídas com suspensão do IPI, a ação fiscal verificou, em caráter sumário e por amostragem, que nem todas as empresas adquirentes de produtos com suspensão do IPI, apresentaram a carta declaratória de que atendem aos requisitos estabelecidos para compra com suspensão, conforme preceitua o parágrafo 7o. do art. 29 da lei 10.637/2002.

Em outras palavras, houvesse a possibilidade de saídas com suspensão para o caso de estabelecimentos equiparados a industrial, esta ação fiscal deveria observar também a

existência das cartas e a natureza dos estabelecimentos adquirentes dos produtos saídos com suspensão.

Através da análise das NFe de saída verificou-se os seguintes valores totais para as saídas tributadas de IPI, de todos os produtos, inclusive os isentos/NT/alíquota zero:

Descrição CFOP	Cod CFOP	Valor dos itens	IPI destacado
Venda de produção do estabelecimento	X.101	101.060.391,72	3.471.319,56
Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente	X.122	2.985.640,78	80.993,27
TOTAL		104.046.032,50	3.552.312,83

Analisando-se ainda estas vendas de produção própria, nos CFOPs X.101 e X.122, encontramos conforme a situação tributária do IPI, de acordo com o contribuinte:

Situação tributaria	Valor dos itens	IPI destacado
Saídas devidamente tributadas	27.015.201,13	3.552.312,83
Saídas com suspensão	77.016.642,70	0
Saídas sem tributação	14.188,67	0
	104.046.032,50	3.552.312,83

A tabela 1 - Saídas com suspensão do IPI contabiliza as NFe de saída onde não houve destaque do IPI para produtos tributados de acordo com a TI PI, alegadamente com base em saídas com suspensão do IPI prevista no art. 29 da lei 10.637/2002, que como mostramos anteriormente, não deveria ter sido aplicado ao caso presente pelas razões já apontadas.

Nesta tabela, resumimos os dados da NFe, acrescentando-se a alíquota de IPI da TIPI para o produto apontado e o valor do IPI devido, totalizando-se os dados mensalmente, por período de apuração.

De maneira a deduzir dos valores apurados na tabela anterior as devoluções de vendas, fizemos as tabelas 1A - Devoluções de vendas a partir das NFE (notas fiscais próprias) emitidas pelo próprio contribuinte relativas às vendas com suspensão do IPI e 1B - Devoluções de vendas a partir das NFS (notas fiscais de terceiros) emitidas pelos clientes compradores dos

produtos quando de suas devoluções nas vendas com suspensão do IPI. Nestas últimas notas fiscais, quando não havia indicação da data exata do movimento, adotou-se para esta a própria data de emissão da NF.

Já a tabela 2 - Saídas com tributação mas sem o devido destaque do IPI, refere-se a saídas inexplicavelmente não tributadas, correspondentes a NFS-e complementares de NFS-e, onde havia alterações das bases de cálculo do IPI, nos CFOP X.101, estas sim devidamente tributadas. São todas elas correspondentes a um mesmo produto, indicando-se o valor do IPI devido em cada NFe complementar e totalizadas mensalmente.

Na tabela 3 - Apuração do IPI, apresentamos os valores mensais dos valores devidos do IPI, apurados pelo contribuinte em seu livro RA IPI, acrescentando-se os valores correspondentes a saídas por suspensão (tabela 1) e suas deduções (tabelas 1A e 1B) e por saídas não tributadas das NFe complementares (tabela 2), acréscimos estes apurados nesta ação fiscal e os valores declarados em DCTF, após a retificação destas. A diferença de imposto assim apurada, bem como seus acréscimos legais, será exigida em Auto de Infração, do qual este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante e inseparável.

Neste momento é oportuno informar que a empresa em suas DCTF originalmente transmitidas, anteriores ao início desta ação fiscal, não informou débitos de IPI para o estabelecimento ora fiscalizado, nem mesmo aqueles saldos devedores apurados pela empresa e constantes em seu livro RA IPI. Questionada a este respeito, respondeu por intermédio do sr. Marcelo Benevides Alonso, supervisor fiscal, através de email do dia 11/10/2018, que os valores devidos para este estabelecimento 0008-86 foram informados e pagos conjuntamente com aqueles devidos para o estabelecimento 0007-03, estabelecimento de natureza fabril e com o qual o estabelecimento fiscalizado divide as instalações.

Para podermos compensar dos valores apurados nesta fiscalização aqueles valores pagos, mas não declarados em DCTF, intimamos o contribuinte por intermédio do Termo de Intimação Fiscal 01 a separar estes valores de DCTF por estabelecimento por meio de retificação das DCTF originais, o que foi feito em 13/11/2018.

A tabela 4 mostra o extrato dos débitos de IPI originalmente informados (como dito, apenas para o estabelecimento 0007-03) e aqueles após a retificação (para os estabelecimentos 0007-03 e 0008-86), enquanto a tabela 5 mostra os valores de saldos devedores de IPI provenientes dos livros RA IPI para os dois estabelecimentos.

Em suma, temos que:

- A legislação tributária determina que cada estabelecimento é autônomo para fins de recolhimento do IPI e, portanto, não há que se falar em estabelecimento único;
- O Regime Especial concedido pelo Estado de Minas Gerais para a Recorrente se refere tão somente ao ICMS e não dispensa o cumprimento da legislação relativa a tributos federais;
- O legislador dispensa tratamento tributário diferenciado a estabelecimentos industriais e equiparados a industriais em diversas oportunidades. Conseqüentemente, a Instrução Normativa nº 948/2009 não extrapolou a legislação ao vedar o aproveitamento da suspensão do IPI prevista no artigo 29 da Lei nº 10.637/02 aos estabelecimentos equiparados a industriais;

- As decisões transcritas pela Recorrente na peça de Impugnação, favoráveis à tese defendida, não têm eficácia normativa e não vinculam o julgador;
- Não há cerceamento de defesa no que se refere às Notas Fiscais “inexplicavelmente não tributadas” porque a mera menção do número da nota fiscal é suficiente, uma vez que contém todos os elementos possíveis para identificação pelo contribuinte.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar arguida. No mérito, nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.