



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.727074/2018-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.545 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente SMURFIT KAPPA DO BRASIL INDUSTRIA DE EMBALAGENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. ERRO DE INSTRUÇÃO.

Não há nulidade, mas mero erro de instrução, quando cópia de processo relacionado não é coligida aos autos do processo analisado.

ESTABELECIMENTO. UNIVERSALIDADE DE FATO.

O conceito de estabelecimento não está atrelado aos bens que o compõe e, menos ainda, ao local físico do estabelecimento. Estabelecimento é *universitates rerum* (BEVILACQUA), universalidade de fato, conjunto de bens selecionados pelo empresário para explorar uma atividade econômica e que, por tal motivo, adquire independência destes (ULHOA).

SUSPENSÃO. IPI. ARTIGO 29 DA LEI 10.637/02. EQUIPARADO AO INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE.

Tomando por base o princípio hermenêutico de que a Lei não contém palavras inúteis, a qualificação do estabelecimento industrial de fabricante nos parágrafos do artigo 29, está a indicar que o *caput* da mesma norma contém dentro do conceito de estabelecimentos industriais os fabricantes e aqueles que não o são, logo, os equiparados ao industrial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva.

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração por saída de produto sem lançamento de IPI entre janeiro e dezembro de 2015 no valor total de R\$ 12.018.691,97.

1.2. Narra o auto de infração que a **Recorrente** recebe de sua Matriz material de embalagem e, posteriormente, os comercializa. No momento da comercialização a **Recorrente** emite nota fiscal de venda com suspensão do IPI nos termos do artigo 29 da Lei 10.637/02. Contudo, a suspensão do artigo 29 do Lei 10.637/02 é destinada a estabelecimento industrial, apenas, e não ao estabelecimento equiparado ao industrial – como é o caso da **Recorrente**.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Impugnação em que argumenta:

1.3.1. Nulidade da autuação pois parte dos documentos que servem de base à acusação fiscal estão em outro processo administrativo (15507-726.735/2016-08), lavrado contra filial da **Recorrente**;

1.3.2. As mercadorias saem do mesmo estabelecimento físico da **Recorrente**;

1.3.3. A divisão entre as atividades de produção e de venda de mercadoria ocorre por obrigação legal fixada pelo Estado de Minas Gerais;

1.3.4. Não houve transferência física entre a empresa produtora e distribuidora vez que ambas encontram-se no mesmo galpão e conseqüentemente fato gerador do IPI;

1.3.5. “A exigência do imposto aqui cobrado onera indevidamente a cadeia deste produto, em contraste com a intenção do legislador que era fornecer material de embalagem mais barato para os produtores das mercadorias listadas em referido artigo”;

1.3.6. Inexistência de dano ao erário, pois o comprador não tomou crédito destas operações;

1.3.7. A suspensão em questão é extensível a empresas equiparadas a industrial;

1.3.8. Ilegalidade do artigo 27 inciso II da Instrução Normativa 948/09;

1.3.9. Não há que se falar em interpretação restritiva do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002 com fundamento no artigo 111 do CTN, na medida em que tal dispositivo se aplica para casos de suspensão do crédito tributário (art. 151 do CTN), e não suspensão do lançamento (técnica de arrecadação que posterga a cobrança para outro ponto da cadeia).

1.3.10. A fiscalização não demonstrou que houve aumento na base de cálculo do IPI entre as Notas Fiscais emitidas originalmente e as complementares;

1.3.10.1. *“De qualquer forma, a Impugnante esclarece que as Notas Fiscais 191489, 201598 e 197768 foram emitidas para retificar informações referentes ao ICMS, não tendo havido qualquer alteração com relações às informações pertinentes ao recolhimento do IPI”;*

1.3.10.2. *“Como as Notas Fiscais originais se referiam a produtos enviados com a suspensão do IPI, nos termos do artigo 29 da Lei n.º 10.637/2002, conseqüentemente, a nota fiscal complementar também foi emitida com a suspensão do referido tributo”.*

1.4. A DRJ de Porto Alegre negou provimento à Impugnação da **Recorrente** porquanto:

1.4.1. *“Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração”;*

1.4.2. 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;

1.4.3. A norma Estadual não permite (e nem poderia permitir) que a **Recorrente** descumpra Leis Federais;

1.4.4. *“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”;*

1.4.5. O artigo 27 inciso II da Instrução Normativa 948/09 “veicula a correta interpretação que se deve ter do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, acima mencionada”;

1.4.5.1. Ademais, as Delegacias de Julgamento não gozam de competência para afastar a aplicabilidade de Instruções Normativas;

1.4.6. *“O impugnante se equivoca ao argumentar que o Agente Fiscal não comprovou e nem informou qual teria sido a alteração na base de cálculo no caso das saídas com tributação. Conforme mencionado no TVF às fls. 14, a fiscalizada deu saída de produtos com tributação, porém sem o devido destaque. Ademais, todas as notas fiscais complementares estão explicitadas na tabela 2 (fl. 165), com todos os elementos possíveis para sua identificação”;*

1.4.6.1. O ICMS compõe a base de cálculo do IPI, conforme precedentes do STJ.

1.5. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando o quanto descrito em sede de Impugnação.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente** argumenta **NULIDADE** por ausência de motivação vez que parte dos documentos que servem de base à acusação fiscal estão em outro processo administrativo (indicado como 15507-726.735/2016-08, porém, em realidade 15504.726735/2018-09), lavrado contra filial da **Recorrente**.

2.1.1. As hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal estão descritas *numerus clausus* no artigo 59 do Decreto 70.235/76: incompetência, e, no que importa à decisão sobre o tema em liça, cerceamento de defesa.

2.1.2. Cerceamento de defesa é o impedimento de a parte contraditar a acusação e, por tal motivo, pode ser subdividido em: direito ao conhecimento da acusação, direito de defender-se e direito de ser ouvido (direito de audiência). Por este motivo, se a parte conheceu a acusação, pôde apresentar contraponto a esta e teve seus argumentos apreciados não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

2.2.3. *In casu* em consulta ao processo administrativo 15504.726735/2018-09, temos que este se encontra aguardando pauta para julgamento de Recurso Voluntário. Em assim sendo, a **Recorrente** conheceu a acusação e dela pôde defender-se. Se o fez ou não é assunto nebuloso, porquanto não houve a preocupação de parte a parte de coligir o inteiro teor do processo. Destarte, há falha na instrução, mas não cerceamento do direito de defesa. A **Recorrente** conheceu dos argumentos e documentos do processo 15504.726735/2018-09, apresentou seus argumentos contra a acusação fiscal e teve todos eles considerados pela fiscalização.

2.2. A **Recorrente** descreve ser indústria de embalagens plásticas fixada no Estado de Minas Gerais por concessão de regime fiscal especial de recolhimento de ICMS. Para cumprimento de exigência do antedito regime, a **Recorrente** instalou dentro de seu galpão (endereço) uma distribuidora de seus produtos para vendas interestaduais. Assim, pela identidade de local físico a **Recorrente** entende que fábrica e distribuidora são um único estabelecimento para fins de IPI, em especial, para fins de gozo do benefício de suspensão do IPI descrito no artigo 29 da Lei 10.637/02.

2.2.1. De outro lado, a fiscalização assevera que fábrica e distribuidora são estabelecimentos autônomos, cada um deles responsável pelos fatos geradores do IPI que

realizar. “Portanto, independentemente da matriz 0001-00 e a filial 0009-67 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”.

2.2.2. Como se nota, o debate do ponto presente gira em torno do **CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PARA FINS DE IPI**; se o conceito é físico-material – atrelado ao local do estabelecimento – ou pessoal – atrelado ao CNPJ. Constatado que o conceito é pessoal, em existindo dois CNPJs dois são os estabelecimentos, e se este (conceito) é físico-material, a **Recorrente** e sua matriz são um único estabelecimento, conseqüentemente gozam (ou não) da suspensão do IPI em suas vendas, nos termos do artigo 29 da Lei 10.637/02:

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.

2.2.3. Em verdade a tese defendida pela **Recorrente** em muito se aproxima da teoria atomista do estabelecimento, isto é, a que defende ser o estabelecimento uma pluralidade de bens. No entanto, tal teoria desconsidera, em primeiro lugar, o sobrevalor que nasce da organização do estabelecimento (*goodwill*, *azienda* ou fundo de comércio). Ao designar determinados bens para uma atividade comercial, estes adquirem em conjunto um valor que difere de cada um deles em separado.

2.2.3.1. O exemplo facilita a explicação. Imaginemos a sociedade ‘A’ com interesse em explorar a atividade econômica de vendas de alimentos para consumo imediato (um restaurante). A sociedade ‘A’ escolhe e encontra um local próximo a outras atividades comerciais, adquire bens para a sua infraestrutura, contrata pessoal qualificado, licenças de funcionamento e, finalmente, abre suas portas. Após um mês de funcionamento, uma segunda sociedade ‘B’, ante o sucesso da empreitada, deseja adquirir o estabelecimento ‘A’. Certamente o valor do estabelecimento da sociedade ‘A’ será superior aos bens de sua propriedade.

2.2.4. Com o antedito se quer dizer que o conceito de estabelecimento não está atrelado aos bens que o compõe e, menos ainda, ao local físico do estabelecimento – e tal realidade se mostra com maior vigor em tempos de E-Commerce, de imensos conglomerados sem meio metro quadrado. Tanto assim é que o Código Civil permite ser o estabelecimento “*objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos*” (art. 1.143) e o CTN trata com distinção de efeitos jurídicos a transferência do local da atividade empresarial da transferência do estabelecimento (artigo 133).

2.2.5. Estabelecimento é *universitates rerum* (BEVILACQUA), universalidade de fato, conjunto de bens selecionados pelo empresário para explorar uma atividade econômica e que, por tal motivo, adquire independência destes (ULHOA). Na feliz dicção de nosso Código Civil estabelecimento é “*todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por*

empresário, ou por sociedade empresária”. Daí se nota que estabelecimento não está atrelado a local físico ou ainda a identidade de pessoa jurídica; o critério legal é o *exercício da empresa*, é atividade econômica da pessoa jurídica. Em suma, estabelecimento é o complexo de bens, selecionados pelo empresário para o exercício da empresa.

2.2.6. No presente caso temos que a **Recorrente** selecionou determinados bens para iniciar no Estado de Minas Gerais a atividade econômica de “*fabricação de chapas e de embalagens de papelão ondulado*”, isto é, inaugurou um estabelecimento. Posteriormente, para usufruir de benefício fiscal de ICMS a **Recorrente** selecionou outros bens e iniciou no mesmo Estado a atividade de “*comércio atacadista de embalagens*”, um novo estabelecimento.

2.2.7. É claro que, poder-se-ia objetar que uma e outra atividade, assim como uns e outros bens, são de uma e da mesma pessoa jurídica, a **Recorrente**, conseqüentemente haveria apenas uma relação jurídica com o fisco. Todavia, em direito tributário, a capacidade passiva “*independe da capacidade civil das pessoas naturais*” (art. 126 I do CTN), *id est*, a lei tributária pode fixar relações jurídicas exclusivas ou não com entes não personalizados, como é o caso do estabelecimento, e assim o faz, ao eleger este último como sujeito passivo das relações jurídico-tributárias relativas ao IPI:

CTN

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.

2.3. A fiscalização e a **Recorrente** debatem sobre os **LIMITES DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL** descrito no artigo 29 da Lei 10.637/02. De um lado, a **Recorrente** afirma que o artigo 4º inciso II da Lei 4.502/64 equiparou sua filial à indústria, logo esta goza dos mesmos direitos e deveres atribuídos aqueles de exercitam atividade industrial, sendo ilegal qualquer limitação desta identidade (tal qual a descrita no artigo 27 inciso II da Instrução Normativa 948/09). De outro a fiscalização ressalta que quando quer estender direitos e deveres de industrial ao equiparado, a legislação assim faz especificamente, sendo que o artigo 27 inciso II da Instrução Normativa 948/09 ao indicar a impossibilidade de o equiparado ao industrial vender as mercadorias em questão sem suspensão nada mais faz do que esclarecer os parâmetros legais.

2.3.1. O artigo 2º inciso II da Lei 4.502/64 fixa como critério temporal/material da exação em questão a saída das mercadorias (veja) do estabelecimento *produtor* (e não industrial). Em sequência o artigo 3º da mesma matrícula descreve que estabelecimento produtor é o industrial (*todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto*). Após, o artigo 4º dispõe

que equiparam-se ao estabelecimento produtor (e não ao industrial), entre outros, “*as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos (...) industrializados (...) por outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

2.3.1.1. Do antedito, temos que, observando apenas a Lei 4.502/64, dentro do grupo estabelecimento *produtor* encontram-se duas figuras, o industrial e a filial vendedora do produto industrial. Desta feita, em uma primeira leitura, quando a Lei fala em estabelecimento industrial quer ela dizer o estabelecimento produtor industrial e não o estabelecimento comercial industrial.

2.3.2. Contudo, o Código Tributário Nacional (lei posterior) fixou diretamente os contribuintes da exação em questão, extirpando do ordenamento jurídico a ideia de estabelecimento produtor. Para o CTN, os sujeitos passivos do IPI são: o industrial ou equiparado (inciso I do artigo 51), o importador ou o equiparado (inciso II), o *comerciante* (e não mais o estabelecimento) de produtos industrializados para industriais, importadores ou equiparados a ambos (inciso III) e o arrematante de produtos leiloados (inciso IV).

2.3.2.1. Enquanto vigente apenas a Lei 4.502/64 existia um único grupo de contribuintes do IPI de nome “*estabelecimento produtor*” e dentro deste grupo existiam distintas figuras do industrial e do estabelecimento vendedor de produtos industrializados. Após o CTN dentro do grupos contribuintes do IPI passaram a existir subgrupos: industriais e equiparados, importadores e equiparados, comerciantes e arrematantes. Com isto, o obstáculo inicial a equiparação em direitos e deveres para além dos limites da Lei 4.502/64 restou superado.

2.3.3. Desta forma - e distante no ponto anterior mas bem próximo das conclusões do Conselheiro Antônio Carlos Atulim no sempre citado precedente do Acórdão 02-03.810 - a Lei pode criar direitos e deveres distintos ao industrial e àquele que lhe é equiparado – o que traz novamente à baila o artigo 29 da Lei 10.637/02, agora *in totum*:

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 nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, inclusive aquelas a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial** com suspensão do referido imposto:

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente

anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo **estabelecimento industrial, fabricante** das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

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

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

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

2.3.4. A vista d'olhos, a conclusão da fiscalização é irrefutável. O *caput* do artigo 29 acima deixa claro que as mercadorias nele citadas "*sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto*". Entretanto, ao observarmos o inciso I do § 1º da norma em análise notamos que a mesma apresenta a figura dos "*estabelecimentos industriais fabricantes*", a indicar que o *caput* do artigo 29 diz menos do que aparenta. Tomando por base o princípio hermenêutico de que a Lei não contém palavras inúteis, a qualificação do estabelecimento industrial de fabricante nos parágrafos do artigo 29, está a indicar que o *caput* da mesma norma contém dentro do conceito de estabelecimentos industriais os fabricantes e aqueles que não o são, logo, os equiparados ao industrial.

2.3.4.1. Em reforço, o § 5º do artigo 29 concede a possibilidade de o estabelecimento industrial (de novo qualificado de) fabricante, sem embargo da suspensão, manter os créditos das *vendas* de MP, PI e ME. Se o *caput* do artigo 29 permite a suspensão das vendas de MP, PI e ME apenas do estabelecimento industrial, por qual motivo o § 5º permite o crédito apenas ao estabelecimento industrial fabricante? Ora, se correto que estabelecimento industrial significa apenas a indústria a referência à fabricação do § 5º seria absolutamente despicienda.

2.3.5. Destarte, a impressão inicial de correção do raciocínio da fiscalização começa a esvanecer até desaparecer ao observarmos que o benefício em questão é concedido não à **Recorrente** porém para fomento da atividade do adquirente. E isto porque, não apenas assim é expressa a exposição de motivos da MP 66/02 como também vez que o benefício é concedido ao adquirente que importar MP, PI ou ME.

2.3.5.1. Seria um absoluto contrassenso admitir que usuário de MP, PI e ME pudesse importa-los com suspensão do IPI, inclusive de distribuidores estrangeiros, e não admitir o mesmo direito àqueles distribuidores que estão, literalmente, ao lado do fabricante nacional.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele provimento para afastar o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto