



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720014/2022-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.003 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PANDURATA ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Exercício: 2022

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. REDUÇÃO AO LIMITE LEGAL DE 100%. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

A multa de ofício agravada em 112,5%, aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I c/c § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, é passível de redução ao limite de 100% do valor do crédito tributário apurado, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

SUSPENSÃO DO IPI. CRITÉRIO DA PREPONDERÂNCIA.

As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos elencados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI. Quando não forem satisfeitos todos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Na interpretação e aplicação da legislação do IPI, são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica, nos termos do art. 51, parágrafo único, do CTN, combinado como art. 57 da Lei nº 4.502, de 1964.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que não conhecia do recurso em relação à matéria relativa ao aproveitamento de crédito de IPI. Por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício agravada de 112,5% ao patamar de 100%, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Versa o presente sobre auto de infração para lançamento de IPI, multa de ofício agravada de 112,5% e juros de mora.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se o relatório da decisão recorrida:

2. Conforme Informação Fiscal integrante do auto, o lançamento deu-se pelo descumprimento de condicionante para a aquisição de insumos com suspensão do imposto prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002 (no mínimo sessenta por cento da receita auferida pelo estabelecimento fabricante deve ser decorrente da venda de produtos passíveis de se enquadrarem nas posições e capítulos da TIPI citados na norma). No caso o estabelecimento Impugnante declarou aos seus fornecedores que cumpriria tal requisito, permitindo a remessa com suspensão do IPI.

3. Com relação ao agravamento da multa, segundo a autoridade fiscal o estabelecimento deixou de atender a fiscalização na prestação de esclarecimentos:

“No caso, o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal 02 em 03/11/2021, conforme faz prova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem constante do ANEXO 03 deste processo de nº 15746.720014/2022-11, permanecendo omissos até a presente data. Assim, a conduta do sujeito passivo se subsume ao dispositivo legal que visa coibir

atitudes que dificultem as atividades estatais de verificação de cumprimento da legislação tributária, sendo, portanto, aplicável o agravamento da penalidade sobre o imposto que deixou de ser recolhido.”

4. Cientificada em 07.01.2022, a interessada apresentou tempestivamente, em 04.02.2022, impugnação na qual apresenta as alegações abaixo relacionadas:

a) O envio dos produtos finais do estabelecimento industrial para as filiais/CDs é realizado a preço de custo, inexistindo operação mercantil nessa transferência feita para fins de organização operacional;

b) Afirma haver atendido os requerimentos referentes à apresentação dos dados das declarações objeto do item 5 do Termo de Início e dos Termos de Intimação 1 e 2 (neste último caso com atraso), tendo sido surpreendida com o agravamento da multa por embarço à fiscalização;

c) Aduz haver cumprido os requisitos do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Instrução Normativa nº 948, de 2009, inclusive o da preponderância (contestado pela Autoridade responsável):

“ ...

37. A Requerente, entretanto, não pode concordar com esse entendimento restritivo das DD. Autoridades Fiscais. Como se viu acima, as normas que tratam do tema indicam a aplicação da suspensão “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”.

38. Com efeito a “receita bruta” é toda a entrada de recursos que condiz com as atividades para quais a empresa foi constituída conforme seu contrato social, ou seja, todo produto da venda de bens de uma organização antes de qualquer dedução.

...

41. Dessa forma, em conformidade com o que dispõe a legislação de regência, a receita bruta para efeitos tributários compreende a receita total decorrente das atividades da empresa e sua apuração leva em consideração as receitas contabilizadas de todos os estabelecimentos do contribuinte. Não existe na legislação, doutrina ou jurisprudência pátria conceito de receita bruta que leve em consideração receita individualizada em cada uma das filiais, a par da existência da autonomia dos estabelecimentos para efeitos de apuração e pagamento de IPI.

42. O conceito de receita bruta da pessoa jurídica é uno, indivisível, a compor conceito jurídico voltado à aferição do resultado de determinada pessoa jurídica de forma global. Tal realidade – “receita bruta” -- é, inclusive, a base de cálculo considerada para apuração de PIS e COFINS,

sendo devidamente calculada pela matriz considerando a apuração de todos os estabelecimentos do contribuinte.

...”;

d) Defende que *“a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz”*;

e) Entende que o legislador *“foi expresso ao determinar que a preponderância se verifica com base na receita bruta e este conceito, como visto e reconhecido pela legislação, doutrina e jurisprudência, somente é aferível de forma global”*, sendo que a intenção da norma foi reduzir o custo operacional do setor de produção de alimentos, favorecendo, com isso, a ampliação e modernização do parque industrial nacional;

f) Cita decisões judiciais que afastam a incidência do ICMS nas transferências, exatamente por não implicar alteração de propriedade;

g) Alternativamente, caso não se entenda pelo direito à suspensão, requer a possibilidade de aproveitamento de crédito decorrente do IPI pago:

“... ”

68. Explica-se: o presente AIIM exige débitos de IPI que não foram recolhidos em razão da existência de hipótese de suspensão prevista na legislação. Entretanto, na remota hipótese de ser mantida a exigência, estaria se reconhecendo que a operação em questão seria tributada e cuja responsabilidade de recolhimento seria, não fosse a aplicação da suspensão, do respectivo fornecedor das matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem adquiridos pela Requerente.

69. Assim, caso se entenda pela incidência de IPI devido nas operações entre fornecedor e a Requerente, com a manutenção do presente AIIM, é consequência natural pela não-cumulatividade desse imposto (o artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II, da Constituição Federal e artigo 225 do RIPI/108) que a Requerente teria direito creditório sobre o IPI pago (principal exigido no presente AIIM).

....”

h) Pede que seja considerado improcedente o agravamento da multa uma vez que *“tanto o Termo de Início de Procedimento Fiscal, quanto o Termo de Intimação 01 e o Termo de Intimação 02 solicitavam o mesmo documento, sendo esse apresentado desde o princípio pela Requerente em sua resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal”*. Prossegue: *“Assim, quando a Requerente apresentou em suas duas respostas ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e ao Termo de Intimação 02 o referido documento, é nítido que esse é o único documento que havia sido encaminhado pela Requerente aos seus fornecedores”*;

i) Acrescenta que no seu entendimento o prazo de cinco dias concedidos para resposta do Termo de Intimação Fiscal 02 não respeita os ditames da legislação, uma vez que o § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, base legal utilizada, prevê que referido prazo *“deve ser dado quando as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos obrigatoriamente registrados na escrituração contábil ou em declarações apresentadas à administração tributária”*. Assim, com exceção dessas hipóteses o prazo deverá ser de vinte dias;

j) Julga ainda que descaberia a sanção em virtude da ausência de má-fé, uma que o termo foi *“aberto, por equívoco e sem autorização, por um funcionário da Requerente”*, que deixou de comunicar aos responsáveis. Diante disso, inexistindo dolo não há que se falar em embaraço à fiscalização.

k) Ao final requer a procedência de seus argumentos e o direito à apresentação de provas e a suspensão da exigibilidade dos débitos até o encerramento do litígio.

A impugnação, devidamente apresentada ao órgão julgador de primeira instância, foi considerada improcedente, mantendo-se o crédito tributário constituído, em decisão assim ementada:

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

**AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS**

Para os fins de apuração do IPI são considerados autônomos os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica.

**INSUMOS COM SUSPENSÃO**

Para o aproveitamento do benefício previsto no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é obrigatório que seja declarado ao vendedor dos insumos, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos no dispositivo legal.

**CRÉDITO**

Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto efetivamente pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Exercício: 2022

Será de cinco dias úteis o prazo para apresentação de informações e documentos solicitados que digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária.

**MULTA AGRAVADA**

Os percentuais da multa de ofício do IPI serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

### **Impugnação Improcedente**

### **Crédito Tributário Mantido**

Cientificado do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ratificando as alegações apresentadas na impugnação, sustentando que deve ser reformada a decisão recorrida, em que pede:

88. Como conclusão de todo exposto, a Recorrente demonstrou a improcedência da exigência fiscal de IPI do ano de 2017 e da multa agravada, uma vez que:

(i) a receita bruta compreende a receita total decorrente das atividades da empresa e sua apuração leva em consideração as receitas contabilizadas de todos os estabelecimentos do contribuinte, nos termos da legislação de regência, doutrina e jurisprudência, motivo pelo qual, para se calcular o “critério da preponderância”, deve-se calcular o total de receitas auferidas pelos estabelecimentos industriais e pelas filiais/CDs,

(ii) admitir-se a manutenção da exigência de IPI no presente caso concreto seria conferir interpretação diversa daquela que embasou o legislador no momento da elaboração da Lei 10.637/02, pois a estrutura operacional da Recorrente visa justamente à expansão e à otimização de sua cadeia produtiva e em nada desrespeita os objetivos para os quais a norma foi instituída;

(iii) as operações da Recorrente possuem particularidades próprias – em que há mera transferência de mercadorias do estabelecimento industrial para as filiais/CDs em uma operação não mercantil que não produz efeitos jurídicos-tributários, conforme já pacificado pelo E. STF e E. STJ, motivo pelo qual devem ser consideradas as receitas provenientes de todo o conjunto do contribuinte (estabelecimentos industriais e filiais/CDs);

(iv) considerando que o cálculo conjunto da receita bruta auferida entre matriz, estabelecimentos industriais e filial/CDs da Recorrente cumpre o requisito do critério da preponderância – i.e., 60% (sessenta por cento) da receita auferida pelo estabelecimento fabricante deve ser decorrente da venda de produtos passíveis de se enquadrarem nas posições e capítulos da TIPI citados na norma –;

(v) a penalidade foi aplicada unicamente em razão da ausência de resposta tempestiva ao Termo de Intimação Fiscal 02, cujo conteúdo principal já havia sido devidamente respondido pela Recorrente em dois momentos anteriores com a apresentação da própria “Declaração para aquisição com suspensão de IPI”;

(vi) a Recorrente demonstrou boa-fé desde o início da fiscalização, respondendo todas as Intimações e fornecendo todos os documentos e informações solicitadas pelas DD. Autoridades Fiscais; e

(vii) o simples fato de a Recorrente ter deixado de responder um único Termo de Intimação Fiscal, sem que sequer tenha sido intimada novamente para resposta, não configura hipótese de embaraço à fiscalização, principalmente considerando que a Recorrente é empresa brasileira tradicional, idônea e que mantém regularmente todas as suas obrigações fiscais em dia.

89. Assim, com base nos fundamentos de fato e de direito acima expostos, a Recorrente requer se digne esse E. CARF a julgar INTEGRALMENTE PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, reformando-se integralmente o V. Acórdão recorrido, seja integralmente cancelada a exigência a fiscal de IPI e multa agravada referente ao ano de 2017, incluindo principal, multa e juros, com o consequente arquivamento do processo administrativo.

90. Sucessivamente, na hipótese de nenhum dos pedidos acima formulados serem acolhidos e providos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrente requer, ao menos, seja reconhecido o direito creditório de IPI (principal) exigido no presente AIIM, o que acarreta a consequente redução parcial da cobrança em tela.

91. Ademais, a Recorrente requer (i) em respeito ao princípio da verdade real, seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitido, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que cumpriu todos os requisitos necessários para que usufrua da suspensão de IPI na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem utilizados na industrialização de seus produtos finais.

92. Por fim, a Recorrente reitera seu pedido (i) para realização de sustentação oral perante esse E. CARF, nos termos do artigo 58 do Regimento Interno deste Conselho; e (ii) para que seja consignada a suspensão da exigibilidade dos débitos objeto da presente discussão, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, até o encerramento da presente discussão administrativa.

Conclusos, os autos foram distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento do presente recurso voluntário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

### 1. Aquisição com suspensão do IPI

A recorrente é empresa que realiza as atividades de industrialização, comércio, importação e exportação de produtos de panificação, entre outros produtos alimentícios, e bebidas em geral e, em razão disso, está sujeita à incidência e ao recolhimento do IPI.

No curso de suas atividades, adquire de fornecedores matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão do IPI, nos termos do art. 29, da Lei nº 10.637, de 2002. Posteriormente, os produtos industrializados são vendidos com alíquota zero do imposto.

Esclarece a defesa que:

13. Finalizada a etapa da industrialização, por razões logísticas e operacionais, a Recorrente faz uma **transferência** dos produtos finais (mercadoria já industrializada) de seu estabelecimento industrial para suas filiais, que, por sua vez, atuam como **centros de distribuição (“CD”)**, realizando, então, **a venda desses produtos finais** aos seus consumidores. (...)

14. Vale ressaltar que a referida transferência dos produtos finais dos estabelecimentos industriais para suas filiais/CDs é realizada a preço de custo. Em outras palavras, não há qualquer operação mercantil nessa transferência ou mudança de propriedade dos produtos industrializados e posteriormente comercializados, mas tão somente uma transferência de localidade dos produtos para fins de organização operacional.

Para fazer jus ao benefício da suspensão do IPI, o estabelecimento adquirente deve cumprir três requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002: (1) dedique-se, preponderantemente, à elaboração de produtos ali elencados, (2) atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal e (3) declarar aos fornecedores, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende às condições para adquirir bens com o benefício.

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)

(...)

§ 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**.

(...)

§ 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.** (destaquei)

Sobre a suspensão do IPI, assim dispõe o Decreto nº 7.212, de 2010:

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 recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão; ou

II - o remetente do produto, nos demais casos.

(...)

Art. 46. Sairão do estabelecimento industrial com **suspensão do imposto**:

I - **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 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto Códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 no Código 2309.90.90), 28 a 31, e 64, nos Códigos 2209.00.00 e 2501.00, e nas Posições 21.01 a 2105.00, da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação “NT” (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29); (Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021) (destaquei)

Para cumprimento do critério da preponderância, o estabelecimento industrial deverá possuir receita bruta, decorrente dos produtos ali referidos, superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição.

Quanto ao segundo requisito, deve-se observar a Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009, vigente à época dos fatos, que disciplina a suspensão do IPI, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI 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 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

(...)

§ 3º **O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à DRF ou à Derat de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo.**

(...)

Art. 23. Considera-se estabelecimento preponderantemente produtor, para fins do disposto nos arts. 5º, 6º, 11 e 21, aquele que, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, teve receita bruta decorrente dos produtos referidos nos citados artigos, conforme o caso, superior a 60% (sessenta por cento) da receita bruta total no mesmo período.

Art. 24. O direito à aquisição ou à importação com suspensão do IPI, de que tratam os arts. 5º, 6º, 11, 12, 13 e 21 desta Instrução Normativa, pelos adquirentes que atendam aos requisitos da preponderância, aplica-se somente a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que forem utilizados no processo produtivo dos respectivos estabelecimentos. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1424, de 19 de dezembro de 2013]

Para fins do terceiro requisito, as empresas adquirentes devem declarar ao fornecedor/vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

No entender da recorrente, a fiscalização baseou-se apenas no não atendimento do critério da preponderância, contudo, verifica-se no TVF que a fiscalização também considerou equivocada a declaração aos seus fornecedores.

Defende a recorrente que o acórdão recorrido tratou o estabelecimento atuado de forma isolada, ao observar de forma restritiva que não houve atendimento ao percentual de 60% das operações de venda direta. Sustenta que receita bruta é toda entrada de recursos relacionados às atividades da empresa, nesse sentido, devem ser computadas as vendas dos centros de distribuição.

Pugna pela aplicação do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, no entender de que se deve levar em consideração as receitas contabilizadas de todos os estabelecimentos do contribuinte:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Cita o REsp nº 1.086.843/PR, em que destaca o princípio da autonomia dos estabelecimentos em relação à sistemática aplicada ao PIS e à COFINS:

3.O princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais visa oportunizar a técnica da não-cumulatividade, o que fica na dependência de previsão legal, inócurrenente na sistemática de tributação do PIS (art. 5º da Lei 10.637/2002) e da COFINS (art. 4º da Lei 10.833/2003), cuja base de cálculo é global, resultante da receita bruta ou faturamento total da pessoa jurídica.

Afirma a recorrente que realiza a mera transferência entre o estabelecimento industrial e os centros de distribuição a preço de custo, inexistindo alteração da propriedade dos produtos industrializados. Sustenta esse entendimento a partir de decisões do STJ sobre o ICMS, no AREsp nº 1.125.133, a partir do qual se formalizou a Súmula nº 166/STJ, que estabelece “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Entende a defesa que restou pacificado pelo STF e pelo STJ “que não há relação mercantil na mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mas tão somente o deslocamento físico da mercadoria”.

Pois bem.

Sobre o fato gerador e o contribuinte do IPI, Código Tributário Nacional estabelece que:

Art. 46. O impôsto, de competência da União, sôbre produtos industrializados tem como **fato gerador**:

(...)

II - **a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51**;

(...)

Art. 51. **Contribuinte** do impôsto é:

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

II - **o industrial ou quem a lei a êle equiparar**;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao impôsto, 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 dêste impôsto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.** (destaquei)

Por sua vez, o Decreto nº 7.212, de 2010, dispõe sobre os obrigados ao pagamento do imposto como contribuintes e estabelece os conceitos e definições ali utilizados:

Contribuintes

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

(...)

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” );

(...)

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 ).

(...)

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

(...)

III - **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;**

**IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;**

O princípio da autonomia dos estabelecimentos na apuração do IPI encontra-se no art. 51, parágrafo único, do CTN, combinado com art. 57, da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 57. **Cada estabelecimento**, seja matriz, sucursal, filial, depósito, agência ou representante, **terá escrituração fiscal própria, vedada a sua centralização, inclusive no estabelecimento matriz.**

§ 1º Os livros e os documentos que servirem de base à sua escrituração serão conservados nos próprios estabelecimentos, para serem exibidos à fiscalização quando exigidos, durante o prazo de cinco anos ou até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, se esta verificar-se em prazo maior.

Nesse sentido, correta a decisão recorrida ao respeitar o princípio da autonomia dos estabelecimentos. E justamente por essa razão, não há como considerar na receita bruta do estabelecimento autuado os valores de venda dos centros de distribuição, conforme já se manifestou este Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. PAGAMENTO POR OUTRO ESTABELECIMENTO. NÃO APROVEITAMENTO.

Na apuração do IPI, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, plasmado no parágrafo único do art. 51 do CTN combinado com o art. 57 da Lei nº 4.502/1964. Os pagamentos realizados pelos centros de distribuição da autuada, estabelecimentos independentes, não são por ela aproveitados, por isso sujeitos à exação por meio do auto de infração.

**(Processo nº 18470.731952/2011-69, Acórdão nº 9303-008.624, Sessão de 15 de maio de 2019, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)**

No que diz respeito ao pedido da recorrente de aplicação do conceito de autonomia de estabelecimentos em relação ao PIS/COFINS e ICMS ao caso do IPI, o art. 111, I, do CTN é categórico:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

A suspensão é um benefício e deve ser interpretada de forma literal, não cabendo o emprego de outros institutos para dispensa do pagamento do imposto devido.

Por fim, independe o fato de que houve a mera transferência ou de que o valor praticado se deu pelo preço de custo do produto, a saída do estabelecimento é o fato gerador do IPI e o valor de receita a ser considerada é aquela do estabelecimento industrial.

Somente o estabelecimento que se dedica, preponderantemente, à fabricação dos produtos identificados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, que poderá adquirir, com suspensão do IPI, os insumos que utilizados na fabricação dos produtos. Correta a fiscalização, que entendeu não ter havido o atendimento do critério da preponderância e em razão da recorrente ter declarado, equivocadamente, aos seus fornecedores que atendia às condições para adquirir bens com o benefício da suspensão do IPI.

Nesse pesar, correta a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Com efeito, nego provimento ao recurso no capítulo.

## 2. Aproveitamento de crédito de IPI

Pugna a recorrente que, caso se entenda pela incidência do IPI, com a manutenção do lançamento do crédito tributário, seja reconhecido o direito creditório sobre o IPI, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto.

O julgador de piso assim motivou sua decisão:

11. O Regulamento do IPI declara como sujeito passivo da obrigação, na qualidade de responsável tributário pelo pagamento, aqueles que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou, no caso, a suspensão do imposto. Em seguida, ao tratar dos créditos básicos, prescreve:

“Dos Créditos Básicos

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

...

IX - do imposto **pago** sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e ...” (grifou-se)

12. Dessa forma, inexistindo imposto efetivamente pago descabe qualquer aproveitamento de crédito no presente processo.

Correta a decisão recorrida.

O direito creditório se verifica a partir o pagamento do imposto à fornecedor na etapa anterior da cadeia, sem a comprovação do pagamento e a devida escrituração do crédito, não há como haver o creditamento.

Ademais, a matéria levantada pela recorrente não diz respeito ao presente, que trata de auto de infração para cobrança do imposto indevidamente suspenso. A recorrente busca se creditar sobre valores ainda não efetivamente pagos, o que não se pode vislumbrar. Deste modo, qualquer apreciação de direito creditório se dá mediante requerimento de ressarcimento, conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja ocasião deve ser provado o pagamento dos valores devidos.

Nesse sentido, este Conselho já decidiu sobre direito de crédito, relativamente a valores efetivamente pagos após lançamento por auto de infração, a partir da comprovação de sua quitação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO BÁSICO. IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO. PROVA.

Em uma situação em que é exigida a diferença de IPI vinculado à importação mediante lançamento do crédito tributário por auto de infração, decorrente de reclassificação fiscal em revisão aduaneira, a confirmação da existência do auto, combinada com a prova de sua quitação, seja pela apresentação do Darf do pagamento, seja pela homologação expressa da compensação, configura prova suficiente do direito ao crédito básico previsto no inciso V do art. 226 do Decreto nº 7.212, de 2010.

**(Processo nº 17437.720392/2012-41, Acórdão nº 3002-000.099, Sessão de 10 de abril de 2018, Conselheira Larissa Nunes Girard)**

Pelo exposto, nego provimento ao pedido.

### 3. Multa agravada

A recorrente relata que houve aplicação da multa agravada por não haver respondido o Termo de Intimação Fiscal nº 2. Afirma que havia apresentado o documento requerido quando o Termo de Início de Procedimento Fiscal.

Entende que o prazo de 5 dias úteis concedido pela fiscalização está em desacordo com o art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, com redação dada pelo art. 71, de MP nº 2.158, de 2001:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de **vinte dias**, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito **a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.** (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Não assiste razão a recorrente.

Quanto à primeira situação prevista no § 1º do art. 19, sobre os fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal, as informações sobre insumos fazem parte da escrituração fiscal, como bem apontou a decisão recorrida:

21. Por fim, no que se refere ao último argumento, relativo ao prazo concedido, discorda-se novamente da Impugnante, **uma vez que a aquisição de insumos com benefício fiscal faz parte, sim, dos dados registrados na escrituração fiscal do estabelecimento** (registros de entrada e Livro do IPI). (...)

Já em relação à segunda hipótese, sobre as situações que refiram a declarações apresentadas à administração tributária, a Instrução Normativa nº 948, de 2009, dispõe que o estabelecimento adquirente deverá informar à administração tributária os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo.

Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI 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 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

(...)

§ 3º **O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à DRF ou à Derat de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo.**

Portanto, que seja pela exigência de fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou, ainda, pela exigência de constar em declarações apresentadas à administração tributária, está correta a concessão de prazo de cinco dias úteis para atendimento da intimação.

Ademais, não se sustenta a alegação de que apenas uma intimação deixou de ser atendida, isso porque o Termo de Início de Procedimento Fiscal, o Termo de Intimação Fiscal nº 1 e o Termo de Intimação Fiscal nº 2 requereram as declarações entregues aos fornecedores. Em resposta ao TIPF e ao TIF nº 1, a recorrente apresentou apenas um documento, datado 04.01.2016, fls. 223/224, sem destinatário específico. Ora, a fiscalização foi clara em seu pedido, vejamos a partir do primeiro termo:

**TIPF – fl . 167**

5. Declarações apresentadas aos fornecedores com a finalidade de adquirir MP, PI e ME com suspensão de IP relacionados no Anexo 1 deste Termo, de que trata o inciso II, § 7º, art. 29 da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 948, de 15 de junho de 2009;

**TIF nº 1 – fl. 233**

1. Declarações apresentadas aos fornecedores com a finalidade de adquirir MP, PI e ME com suspensão de IP relacionados no Anexo 1 do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, de que trata o inciso II, § 7º, art. 29 da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 948, de 15 de junho de 2009;

**TIF nº 2 – fl. 249**

1. A resposta apresentada ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01, que é a mesma que foi apresentada ao item 5 do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, não consta o destinatário da declaração apresentada. Tal declaração foi enviada a todos os fornecedores relacionados no Anexo 1 do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL? No caso de resposta negativa, a quais fornecedores a declaração foi enviada?

A coleta de informações no curso do procedimento fiscal possui condão, além de outros, de estabelecer a responsabilidade sobre o recolhimento do tributo. É essencial, na fase inquisitória, verificar a quem recai a conduta pelo não destaque do IPI nas notas fiscais, no caso de descumprimento de benefício. Nesse sentido, a recorrente deveria identificar e individualizar seus fornecedores.

Os atos praticados pela recorrente, ao deixar de atender as solicitações formuladas pelo fisco, dificultaram o conhecimento da autoridade fazendária sobre os elementos para ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, configurando-se a aplicação da multa agravada com fundamento no artigo 44, inciso I c/c § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, as declarações apresentadas a cada fornecedor são elementos necessários, nos termos do art. 29, § 7º, da Lei nº 10.637, de 2002, que determina que o estabelecimento industrial deve “declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos”.

Desta forma, deve ser mantida a multa de ofício agravada. Entretanto, em razão do disposto no art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, a multa de 112,5% é passível de redução ao limite de 100% do valor do crédito tributário apurado.

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento.

§ 2º O montante de multa que exceder a 100% (cem por cento) nas autuações fiscais, já pago total ou parcialmente pelo contribuinte, apenas poderá ser reavido, se não estiver precluso o prazo, mediante propositura de ação judicial, ao final da qual será determinado o valor apurado a ser ressarcido, que será liquidado por meio de precatório judicial ou compensado com tributos a serem pagos pelo contribuinte.”

Mantenho, deste modo, o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 100%.

#### **4. Apresentação posterior de provas**

A recorrente pugna pela reforma do acórdão recorrido, transparecendo que o julgador de piso restringiu seu direito à busca pela verdade material.

Sem razão, novamente, a defesa. A decisão recorrida apenas fez consignar que a apresentação de prova se dá, como regra, no momento da impugnação, nesse sentido, caracterizando-se em preclusão consumativa a apresentação posterior, exceto nos casos previsto pelo art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Contudo, não houve a apresentação de nova prova ou sequer o afastamento dela pelo julgador de primeira instância após sua apresentação. A recorrente não esclarece qual prova possui intenção de apresentar ou, de fato, a apresenta, ou sequer demonstra a impossibilidade de

apresentação, por motivo de força maior, bem como não esclarece a qual fato ou direito superveniente se refere, tampouco quais fatos ou razões trazidas posteriormente pretende contrapor.

O argumento é apenas protelatório e, portanto, a decisão recorrida não merece reforma.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reduzir a multa de ofício agravada de 112,5% ao patamar de 100%, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**