



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|-------------------|---|
| PROCESSO | 19311.720042/2017-31 |
| ACÓRDÃO | 3202-001.998 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 22 de agosto de 2024 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | SPUMAC INDUSTRIAL E DISTRIBUIDORA DE ARTEFATOS PLÁSTICOS LTDA |
| RECORRIDA | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2013

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO IPI. IRREGULARIDADE.

A suspensão do IPI de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. EFEITOS.

A previsão legal de que o adquirente de produto beneficiado com suspensão de IPI deve declarar ao fornecedor a satisfação de todos os requisitos legais para fruição do benefício não caracteriza, por si só, hipótese de transferência de responsabilidade tributária.

A mencionada declaração não tem efeito sobre a responsabilidade do fornecedor quando caiba a ele, contribuinte do imposto, o ônus de interpretar a legislação para aplicá-la ao caso concreto, no âmbito do lançamento por homologação.

Tendo o contribuinte a plena ciência de que o estabelecimento adquirente não é estabelecimento industrial, a saída com suspensão do IPI representa infração à legislação tributária imputável ao próprio contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário e, na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima, Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra constituição de crédito tributário de ofício para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no Auto de Infração, totalizando o crédito tributário de R\$ 10.737.072,90 (inclusos juros e multas).

Em procedimento de fiscalização constatou-se as seguintes irregularidades:

1) Deu saída a produtos industrializados por meio de Notas Fiscais sem o destaque respectivo do IPI, ocasionando a falta de apuração, declaração e recolhimento do IPI;

2) Deu saída a produtos industrializados por meio de Notas Fiscais, com destaque do IPI e não escrituradas na EFD (Escrituração Fiscal Digital Retificadora), ocasionando a falta de apuração, declaração e recolhimento do IPI.

Concluiu a Fiscalização que, somente, as saídas destinadas a estabelecimentos que elaborem produtos classificados nos capítulos mencionados no art. 29 da Lei 10.637/2002, ou seja, estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI, podem sair com a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Portanto, as saídas destinadas a outros tipos de estabelecimentos, tais como: empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, etc, não permitem a suspensão prevista nesse dispositivo e devem ser tributadas.

Assim, considerou a Fiscalização que a contribuinte, utilizando indevidamente a suspensão do art. 29 da Lei 10.637/2002, se equivocou ao dar saídas de produtos com emissão das correspondentes Notas Fiscal, sem o lançamento do IPI, para destinatários pessoas físicas e empresas comerciais e produtores rurais com CNPJ, e também em não incluir o IPI, das notas fiscais com destaque, na Escrituração Fiscal Digital, para a correta apuração do valor do IPI.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade perante a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, formalizado pelo acórdão nº 14-75.092, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO IPI. IRREGULARIDADE.

A suspensão do IPI de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. EFEITOS.

A previsão legal de que o adquirente de produto beneficiado com suspensão de IPI deve declarar ao fornecedor a satisfação de todos os requisitos legais para fruição do benefício não caracteriza, por si só, hipótese de transferência de responsabilidade tributária.

A mencionada declaração não tem efeito sobre a responsabilidade do fornecedor quando caiba a ele, contribuinte do imposto, o ônus de interpretar a legislação para aplicá-la ao caso concreto, no âmbito do lançamento por homologação.

Tendo o contribuinte a plena ciência de que o estabelecimento adquirente não é estabelecimento industrial, a saída com suspensão do IPI representa infração à legislação tributária imputável ao próprio contribuinte.

PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO. OBSERVÂNCIA NECESSÁRIA, PELO LEGISLADOR.

O Princípio da Seletividade, em função da essencialidade do produto, insculpido no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal, é de observância obrigatória para o IPI por parte do legislador (função, neste caso, também exercida pelo Poder Executivo, que pode, dentro dos limites legais, alterar as suas alíquotas). À autoridade fiscal cabe tão-somente aplicar a legislação, na forma que está posta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual em sua defesa que seja cancelado o auto de infração por atendimento aos requisitos formais legais para fruição do benefício da suspensão do IPI.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência de preliminares, passo a analisá-las.

II- DO MÉRITO

2.1- Da condição formal para fruição do benefício da suspensão do IPI

No mérito, o cerne da questão está na análise da suspensão do IPI disposta no art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI/2010), no caso, se tal se aplica ou não a estabelecimentos, tais como: empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, etc, não permitem a suspensão prevista nesse dispositivo e devem ser tributadas. Entende a Recorrente que é aplicável.

Como é sabido, em 29/08/2002, foi editada a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que estabeleceu hipóteses em que as saídas de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem ocorrerão com suspensão do IPI, beneficiando assim determinados setores da economia.

De acordo com a exposição de motivos da referida MP, a medida teve o intuito de instituir a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos.

Com isso, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, determina a suspensão nos seguintes termos:

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 (LGL \2006\2488), inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

Tendo ambos os Capítulos sido eleitos pelos arts. 29 da Lei nº 10.637/02, art. 46 do RIPI/10, como hipótese de saída suspensa de IPI, **entende a Recorrente ser inequívoco que o benefício fiscal alcançou as operações indevidamente autuadas.**

Por sua vez, a Fiscalização autuante contrariou os argumentos da Recorrente ao afirmar que o art. 29 da Lei 10.637/2002 determina que sairão com suspensão de IPI, as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a **estabelecimentos industriais (contribuintes do IPI)** que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos ali indicados.

Por isso, constituiu o crédito de ofício por falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão (Estabelecimento destinatário não industrial – pessoas físicas).

Aqui, a questão central a ser enfrentada diz respeito ao conceito de industrialização a que remete o disposto no § 2º do Art. 29 da Lei nº 10.637. Pois, entendeu a autoridade fiscal que as atividades dos destinatários das mercadorias da Recorrente, não se enquadrariam no conceito de industrialização, e por consequência, afastou o benefício da suspensão do IPI.

Pois bem.

Prevê o art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI) que *sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:*

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)

§ 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;

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

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, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º deste artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI. (Redação dada pela Lei nº 13755, de 2018)

§ 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.

Aqui compartilho do entendimento do julgador de piso, pois o uso do verbo "elaborar", ao mencionar os produtos classificados na TIPI, ainda que NT, certamente, sugere que deva tratar-se de estabelecimento industrial, embora, exista a exceção contida pela menção aos produtos "não tributados", à vista da disposição do art. 8º do Regulamento.

Entretanto, o § 2º do art. 29, claramente, restringe a definição do estabelecimento adquirente mencionado no caput, para efeito de caracterização da atividade preponderante, "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".

Portanto, se o caput não deixa claro que se trata de saída a estabelecimento industrial, o § 2º encerra a discussão, deixando expressa a definição: **as saídas com suspensão são aquelas efetuadas, repita-se, a "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"**.

Entendo que o mecanismo de suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, não se dirige às empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, mas o benefício se estende aos **estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos**.

No que pese o caput do art. 29, não qualificar o termo "estabelecimento industrial", o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no caput aplica-se ao estabelecimento industrial adquirente, esclarecendo quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

Trata-se da saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI de uma medida excepcional para afastar a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do CTN.

A suspensão do IPI visa a evitar a "acumulação de créditos", pois sem a suspensão, os créditos iriam acumular-se na escrita fiscal do adquirente, daí, se exige que o adquirente seja contribuinte do IPI e que, nessa condição, seja o seu beneficiário.

Desta forma, adquirentes pessoas físicas, produtores rurais, estabelecimentos comerciais e comerciais atacadistas, por não serem estabelecimentos industriais, não fazem jus ao benefício da suspensão do IPI.

O local de negócios dos empreendedores rurais pessoas físicas não corresponde sequer ao conceito de "estabelecimento".

Deve-se notar que, no âmbito do IPI, o conceito de estabelecimento (industrial, equiparado a industrial e não industrial) tem relevância para efeito de determinar, especificamente, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) em seus arts. 46, II, 49 e 51, parágrafo único, o contribuinte do IPI não é a pessoa jurídica, mas, autonomamente, cada um de seus estabelecimentos.

Assim, o Regulamento do Imposto, ao referir-se a estabelecimento, trata dos estabelecimentos de pessoas jurídicas, uma vez que as pessoas físicas (a não ser excepcionalmente no caso de importação) não são contribuintes do imposto (obviamente, a pessoa física que praticasse, sem formalização de empresa, fato gerador do IPI teria o estabelecimento registrado de ofício no CNPJ).

Portanto, o conceito de estabelecimento, para efeito da legislação do IPI, é mais restrito do que o definido no art. 1.142 do Código Civil.

Assim, o puro fato de se tratar de pessoas físicas já seria suficiente para impedir a saída com suspensão.

Todavia, quanto aos produtores rurais com CNPJ, os estabelecimentos rurais de pessoas jurídicas e estabelecimentos comerciais rurais, que não fabricam produtos tributados pelo IPI, não podem ser considerados estabelecimentos industriais.

Conforme já esclarecido no item anterior, o benefício da suspensão do IPI dirige-se aos estabelecimentos industriais fabricantes dos produtos elencados na lei com o fim de evitar que tais estabelecimentos arquem com o pagamento do IPI na entrada e acumule créditos em sua escrituração.

Portanto, não há como justificar a saída com suspensão para estabelecimentos rurais e, menos ainda, em relação às empresas comerciais por nada industrializarem.

A esses casos, bem assim no das empresas comerciais, aplicam-se os fundamentos anteriormente expostos.

Não há reforma a fazer no presente tópico recursal.

2.2- Da condição formal da declaração para usufruir do benefício da suspensão do IPI

Alega a Recorrente que atende aos legais para fruição do benefício da suspensão do IPI, sendo que o afastamento da suspensão se deu com base em requisitos meramente formais.

Conforme a já citada IN RFB nº 948/2009:

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.

De fato, a declaração do adquirente não é fenômeno suficiente para autorizar ou desautorizar a suspensão, para fins de aproveitamento do benefício, é necessário que o adquirente da mercadoria atenda a determinados requisitos, entre os quais desenvolver, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI, estabelecendo, como marco miliário para o entendimento de "preponderância" o percentual de, no mínimo, 60% da receita bruta no ano calendário anterior, conforme previsão no parágrafo 2º do Art. 29 da Lei 10.637/2002.

Tal informação, contudo, deve ser informado pelo adquirente, pois não se cogitaria que obrigar o vendedor a declarar as receitas brutas de seus clientes. Estes, por seu turno, devem realizar a prestação da informação "sob as penas da lei". Sendo que, a legislação previu, para o caso de declaração falsa por parte do adquirente, além da sujeição genérica "às penas da lei" (inclusive criminais), haverá sanção específica consistente na imputação de responsabilidade sobre obrigação tributária dela decorrente, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 4.502/1964 refletido no inciso VI do art. 25 do RIPI.

A declaração deve registrar o fato relevante (que o adquirente se dedica preponderantemente à elaboração dos produtos especificados na lei), este sim fator determinante para a suspensão da cobrança do IPI na saída do estabelecimento do vendedor. Sendo que, ante a ausência da declaração de preponderância, o estabelecimento industrial encontra-se impedido de fazer uso da suspensão do imposto, que se torna imediatamente exigível, como se a suspensão não houvesse.

Sendo assim, vê-se, portanto, que, descumpridos os requisitos previstos, não há que se falar em suspensão do IPI, em especial quando os destinatários não apresentaram a declaração.

Neste tópico, não há reforma a fazer.

2.3- Do princípio da seletividade do IPI- embalagens para acondicionamento

Aqui também ratifico o entendimento do julgador de piso para esclarecer que no caso das embalagens para acondicionamento, a alíquota a ser aplicada, no caso do IPI, é a constante da Tabela de Incidência do imposto (Tipi), resultante de uma tabela originalmente fixada pelo Decreto-lei n. 1.199, de 27 de dezembro de 1971, que, em seu art. 4º, I e II, permitiu a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, "quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções".

Por pressuposto, na confecção da Tabela de Incidência, já foi levado em consideração pelo legislador o princípio da seletividade, que deve também ser observado pelo Poder Executivo em relação às mudanças efetuadas na Tabela de Incidência.

A Recorrente insurge-se contra a alíquota do IPI incidente sobre as embalagens para acondicionamento, todavia, traz elementos vagos desemparrados de qualquer medida judicial para afastar a alíquota prevista na TIPI.

Ante a inexistência de qualquer medida a afastar a aplicação da TIPI na venda de produção de embalagens para alimentos de material plástico, a classificação fiscal 3923.90.00 na TIPI deve ser mantida.

2.4-Da imputação da multa de ofício

Pugna a Recorrente pela anulação da multa de ofício imputada no patamar de 75%.

A multa de ofício foi imputada com base no Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.

Dada a base legal para imputação da sanção, não há a ilegalidade combatida.

2.5- Juros sobre a multa de ofício

Pleiteia a Recorrente pelo afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

-Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por todo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima