



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                                      |              |
|--------------------------------------|--------------|
| <b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b>         |              |
| Segundo Conselho de Contribuintes    |              |
| Publicado no Diário Oficial da União |              |
| De                                   | 19 / 05 / 06 |
| VISTO                                |              |

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

Recorrente : REFRIGERANTES DO AMAPÁ S/A  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

**NORMAS PROCESSUAIS. LEGITIMIDADE PASSIVA. PRECLUSÃO.**

Equívoco na indicação do sujeito passivo acarreta a extinção do processo em qualquer grau de jurisdição em que vier a ser argüida.

**IPI. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PRODUTOS DOS CAPÍTULOS 21 E 22 DA TIPI. ALÍQUOTA ESPECÍFICA.**

Os produtos sujeitos aos regimes de que trata a Lei nº 7.798/89 pagarão o imposto uma única vez, sendo que o estabelecimento equiparado a industrial somente ocupará o pólo passivo da obrigação tributária quando tiver recebido os produtos industrializados pelo estabelecimento industrial da mesma firma com suspensão do imposto.

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**REFRIGERANTES DO AMAPÁ S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Lino Mesquita de Azevedo.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2004

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 28/10/2005

Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 23/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55

Recurso nº : 124.063

Acórdão nº : 202-15.594

Recorrente : REFRIGERANTES DO AMAPÁ S/A

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe o Acórdão da DRJ – Recife – PE de fls. 188/203:

*"Consoante auto de infração lavrado às fls. 99/103, a contribuinte em epígrafe foi intimada a recolher crédito tributário no montante de R\$ 14.520.299,64, incluindo juros de mora calculados até 31/07/2002 e multa proporcional de 75%, por haver dado saída a "BEBIDAS DO DECRETO Nº 97.976/89, sem os correspondentes lançamentos e recolhimentos do imposto devido, nos períodos de apuração de 31/01/1996 a 31/12/2000.*

2. *Na descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 100/103), o autuante relata que o contribuinte, ao promover a saída dos produtos produzidos pelo estabelecimento matriz (CNPJ 05.878.442/0001-59), deixou de fazer o lançamento e o recolhimento do IPI-BEBIDAS correspondente. Para levantar o valor tributável, excluiu das vendas do estabelecimento filial (autuado) os produtos não industrializados pela sua matriz. Afirma, ainda, que a autuada apresentou à fiscalização a Resolução Suframa nº 407, de 24/09/1992, que lhe concede isenção de IPI na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana – ALCMS.*

3. *Regularmente intimada em 23/09/2002 (fl. 99), a empresa impugnou a exigência, nos termos da petição acostada às fls. 138/174, recepcionada em 18/10/2002, à qual anexou os documentos às fls. 175/184, opondo-se ao auto de infração com os argumentos a seguir sintetizados:*

3.1 – *que o agente fiscal autuante não considerou que a suposta infração cometida pela impugnante se trata de procedimento definido por autoridade competente, tendo se limitado a discorrer sobre a capitulação legal sob presunção de dolo ao Erário Público. Aduz ainda que não restaram suficientemente provados os fatos alegados e ressalta que está localizada na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS), criada pelo art. 11 da Lei nº. 8.387, de 30/12/1991 (reproduzido à fl. 141), à qual se aplica, no que couber, o disposto na Lei nº. 8.256, de 25/11/1991;*

3.2 – *que este último diploma legal teve seu art. 11 (transcrito à fl. 141), regulamentado pelo Dec. nº. 517, de 08/05/1992, cujos artigos 8º, 12, 14, 16 e 17 transcreve às fls. 142, evidenciando que compete à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) administrar a ALCMS, à qual se aplica a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus (ZFM);*

*[Assinatura]*  
2



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

3.3 - que teve aprovado pela SUFRAMA, consoante Resolução nº. 407, de 24/09/1992, o seu projeto industrial de implantação de uma unidade para produção de refrigerantes na ALCMS, sendo-lhe concedidos os benefícios fiscais previstos no Decreto-Lei nº. 288, de 28/02/1967, que prevê a isenção do IPI, regulamentada pelo art. 59, II, do RIPI/1998 (transcrito à fl. 145);

3.4 - que, assim, ao deixar de lançar o IPI sobre os produtos saídos de seu estabelecimento, o fez legalmente, acobertada pela isenção concedida, em razão do que requer o cancelamento da autuação. Colaciona ementas do Conselho de Contribuintes e do TRF - 1ª Região que viriam a corroborar a sua tese;

3.5 - que não ter suas operações amparadas pela isenção, estando localizada na ALCMS, seria um absoluto contra-senso, quando o benefício alcança, inclusive, nos termos do art. 8º. do Dec. nº. 517/1992, a venda de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, por empresas estabelecidas fora da área incentivada para empresas ali sediadas. Seria "O ANTIINCENTIVO";

3.6 - que sua tese quanto à extensão da isenção é corroborada pelo fato da isenção do ICMS na ZFM haver sido estendida à ALCMS, pelo Convênio nº. 52/1992;

3.7 - que, de acordo com o art. 100, incisos I e III e § único, do CTN, admitindo que o tributo fosse devido, não estaria sujeito a juros de mora, atualização monetária e multa, eis que seu procedimento, praticado ao longo dos anos, baseou-se em ato expedido por autoridade administrativa competente (a SUFRAMA), e, ainda, teve o beneplácito do fisco, que ao fiscalizar anteriormente o estabelecimento, examinando o cumprimento de obrigações tributárias relativas ao IPI, encerrou o trabalho em 09/12/1998, sem resultado. Teria havido, portanto, simples aceitação tácita por parte da Fazenda Nacional dos procedimentos por ela adotados e, dessa forma, estaria configurada a boa-fé da impugnante, razão pela qual se justificaria a exclusão das penalidades a ela impostas, seja a título de multa ou de juros de mora;

3.8 - que, "ainda que não fossem considerados os fundamentos acima desprendidos, o Auto de Infração em epígrafe não pode prosperar, vez que o Agente Fiscal, ao calcular os créditos tributários em comento, simplesmente limitou-se a lançar os valores referentes à saída do IPI, sem considerar a etapa do abatimento das entradas, o que demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento do crédito tributário ora exigido". Transcreve artigos da Constituição Federal e Acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca da não cumulatividade do IPI e apresenta forma de cálculo do saldo de IPI a recolher, com o intuito de comprovar que em caso de alíquota zero nas entradas, sempre restariam créditos de IPI;

//



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/10/2005

2ª CC-MF  
Fl.

*Cláudia Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

3.9 – quanto à incidência de multa e juros, afirma que a autoridade autuante não explicitou os dispositivos legais que os fundamentam e que “a multa de 75 % aplicada ao presente caso apresenta-se de forma excessiva e desproporcional, o que configura o seu caráter confiscatório”, além do que é “inegável a ilegalidade de que se reveste a aplicação da taxa SELIC a título de juros moratórios sobre débitos tributários federais, vez que o CTN e a legislação civil estabeleceram como limite máximo para a instituição de juros a taxa de 1% ao mês, ou seja, de 12 % ao ano”. Traz excertos doutrinários e ementas de acórdãos judiciais para corroborar a sua tese;

3.11 – que, estando o IPI sujeito a lançamento por homologação, as parcelas relativas aos períodos anteriores a agosto de 1997, ainda que, por hipótese, fossem devidas, não podem mais ser exigidas, porque alcançadas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

3.12 - por fim, solicita perícia para comprovação dos créditos de IPI relativos aos insumos entrados em seu estabelecimento, para o que formula quesitos e indica seu perito, nos termos do art. 16, IV, do PAF.

4. Solicita, ao final, o “regular conhecimento e o integral provimento” da sua impugnação.”

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife – PE julgou procedente a exigência fiscal, mediante o Acórdão DRJ/REC Nº 04.258/2003 (fls. 188/203), assim ementado:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/2000*

*Ementa: ALCMS. SAÍDAS COM ISENÇÃO INDEVIDA.*

*As saídas de bebidas do Decreto Nº 97.976/89, efetuada por empresas estabelecidas na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS) não são isentas de IPI, por falta de expressa previsão legal.*

*IPI. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.*

*A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há falar em homologação, aplicando-se então a regra geral contida no art. 173 do CTN, segundo a qual o termo de início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/2000*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 23/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

*Ementa: ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.*

*A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/2000*

*Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ENQUADRAMENTO LEGAL DEFICIENTE.*

*Estando o enquadramento legal das infrações e da penalidade pecuniária infligida perfeitamente evidenciados nos autos, é improcedente a alegação de nulidade do feito por preterição do direito de defesa.*

*PROVA*

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, conforme disposto no § 4º do inc. IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.*

*JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A cobrança da multa de ofício em percentual previsto em Lei e dos juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic está em perfeito acordo com o que dispõe o Código Tributário Nacional, não cabendo às autoridades administrativas a apreciação de aspectos inconstitucionais ou ilegais da legislação.*

*PERÍCIAS.*

*Dispensável a produção de perícias quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente julgamento do feito.*

*Lançamento Procedente”.*

Em tempo hábil e fazendo prova da observância do requisito de admissibilidade dos recursos voluntários (fl. 233), a Recorrente interpôs o recurso de fls. 208/231, no qual, além de reiterar os argumentos expendidos anteriormente, aduz, em suma, que:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

- possui dois estabelecimentos: o industrial em que produz refrigerantes, inscrito no CNPJ sob nº 05.878.442/0001-59; e, outro, filial atacadista com inscrição no CNPJ, sob o nº 05.878.442/0002-30, para onde era transferida a maior parte dos produtos (refrigerantes) preparados no seu estabelecimento industrial;
- o estabelecimento comercial é equiparado a estabelecimento industrial nos termos do art. 9º, inciso III, do RIPI/82 e art. 9º, inciso III, do RIPI/98;
- a Resolução nº 407/92 da SUFRAMA aprovou o projeto industrial da contribuinte, concedendo-lhe benefícios fiscais previstos no Decreto-Lei nº 288/67, dentre os quais a isenção do IPI de que trata o art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 8.387/91;
- a empresa está localizada na região de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, sendo beneficiada pela Lei nº 8.387/91, que em seu art. 11 criou uma área de livre comércio entre estes dois municípios, determinando no seu § 2º que aplicar-se-ia a esta área, no que couber, o disposto na Lei nº 8.256/91;
- por sua vez, o art. 11 da Lei nº 8.256/91 comete à Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA a administração das áreas de livre comércio ali previstas e estabelece que nessa área será aplicada, no que couber, a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus, com suas alterações e respectivas regulamentações;
- também o regulamento da Lei nº 8.387/91, baixado pelo Decreto nº 517/92, dispõe no seu art. 12 que a administração da Área de Livre Comércio de Macapá e Santana – ALCMS cabe à Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA e repete que nessa área será aplicada, no que couber, a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus, com suas alterações e respectivas regulamentações;
- assim, para efeito da incidência ou não do IPI sobre os produtos elaborados na ALCMS ou para ali destinados, basta verificar a disciplina outorgada aos produtos produzidos ou destinados à ZFM, eis que como visto aplica às áreas de livre comércio a legislação pertinente à ZFM e que a SUFRAMA é a responsável pela demarcação das áreas e pela aprovação dos incentivos;
- à vista do disposto no art. 59 do RIPI/98, dúvida não há que os produtos fabricados pela recorrente na ALCMS estavam isentos do IPI, dado que, ao contrário do entendimento da fiscalização, a expressão “no que couber” implica dizer que se aplica tudo que for possível;
- é um contra-senso conceder a aludida isenção a empresas estabelecidas fora da ALCMS, mas que vendem para os estabelecimentos ali sediados (art. 8º do Decreto nº 517/92), e não agraciar as que de fato pertencem àquela área com o mesmo benefício, onerando suas atividades;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 23/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

- o Convênio ICMS n.º 52/92 estende à ALCMS os benefícios e as condições contidas no Convênio ICM n.º 65/88 e no Convênio ICM n.º 29/84, no que couber;
- nos termos da Resolução n.º 407/92 da SUFRAMA e da legislação referenciada, deixou de lançar e cobrar IPI nas saídas de seus produtos, quer do estabelecimento industrial, quer do equiparado a industrial, bem como não apropriou no estabelecimento industrial dos créditos a que fazia jus pela aquisição de insumos utilizados no processo de industrialização de seus produtos;
- a despeito disso, em 29/12/99, o seu estabelecimento industrial foi lançado de ofício do IPI que supostamente seria devido pelas saídas dos produtos no período de 31.01.94 a 31.12.98;
- essa exigência foi cancelada pela decisão DRJ/BLM n.º 70, de 24/02/2000. Todavia, consta que esta decisão foi reformada pelo Conselho de Contribuintes ao julgar o recurso de ofício interposto pela autoridade de primeira instância;
- surpreendentemente, em 28/09/2002, foi lavrado outro auto de infração, desta vez contra o estabelecimento filial atacadista, em relação aos produtos (refrigerantes) que recebera do estabelecimento industrial e cuja saída se deu no período de 31/01/96 a 31/12/2000, que é o objeto deste recurso;
- a Resolução n.º 407/92 da SUFRAMA, que concedeu à Recorrente os benefícios do Decreto-Lei n.º 288/67, incluindo a isenção do IPI aos produtos fabricados na ALCMS, nela consumidos ou dela saídos, já que expedida por órgão público, tem fé pública, que não pode ser recusada por qualquer dos órgãos federativos, nos termos do art. 19, item II, da Constituição;
- enquanto não desconstituída essa resolução, que tem fé pública, ela balizará a incidência do IPI em relação aos produtos fabricados na ALCMS pela Recorrente, em razão da presunção de legitimidade do ato público baixado pela SUFRAMA;
- este ato administrativo produziu efeitos no mundo fenomênico, tanto que a Recorrente implantou um projeto industrial com grandes custos, em razão da sua localização, na certeza de sua validade;
- invoca nesse passo o princípio da moralidade administrativa previsto no art. 37 da Constituição, com os suprimentos doutrinários de Celso Antonio Bandeira de Mello e Helly Lopes Meirelles, para concluir que a Resolução n.º 407/92, ainda que padecesse de vício em benefício da Recorrente, enquanto não revogada, tem seus efeitos considerados como válidos, em face da presunção de legitimidade e legalidade inerente ao próprio ato, eis que o contribuinte de boa-fé não pode sofrer as consequências da ingerência da administração pública, que tem responsabilidade objetiva no exercício de suas funções;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

- aponta jurisprudência nesse sentido: STF, RE 106.563; TRF – 1ª Região, Apelação Cível nº 1043047;
- mesmo nos casos em que o ato administrativo é genérico ou imparcial, desde que o sujeito passivo tenha procedido em conformidade com esse ato, a exigência do imposto eventualmente devido não poderá ser onerado com os encargos da multa de ofício e dos juros de mora, em face do disposto no art. 100 do CTN;
- ainda que afastadas as razões precedentes, não poderia ser desconsiderado pela Administração Tributária que a incidência do IPI sobre produtos fabricados pela Recorrente se subordina ao disposto no art. 4º da Lei nº 7.798/89, que estabelece que os refrigerantes pagarão o imposto uma única vez;
- embora o RIPI/88 faculte a qualquer dos estabelecimentos da empresa pagar o IPI devido, uma única vez: no caso do estabelecimento equiparado a industrial, como na hipótese dos autos, essa faculdade só poderia ser exercida quando este estabelecimento houvesse recebido esses produtos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto;
- não observada essa circunstância, o tributo será devido pelo estabelecimento industrial na saída em transferência para a filial atacadista;
- o estabelecimento autuado (filial atacadista) da Recorrente recebeu os produtos em questão (refrigerantes) do estabelecimento industrial, em transferência, sem lançamento do imposto, por acreditar, face a citada Resolução da SUFRAMA que esses produtos eram isentos do IPI;
- que a transferência em questão não se deu com a suspensão do imposto já foi reconhecido por este Conselho quando deu provimento ao recurso de ofício nos autos do processo instaurado em face do estabelecimento fabril da Recorrente, que a considerava isenta, daí não ter recorrido ao instituto da suspensão e se valido da faculdade de transferir os créditos para a filial atacadista, como previsto no item 6º da IN nº 87/89;
- em consequência, não poderá ser exigido da filial atacadista o IPI ora exigido e supostamente devido pelos refrigerantes que ela recebeu em transferência do estabelecimento matriz (industrial) e aos quais deu saída sem o lançamento do tributo;
- se procedente fosse a incidência, a exigência deveria ser feita ao estabelecimento industrial, na hipótese dos autos, não podendo perder de vista que os diversos estabelecimentos de uma empresa são considerados, em relação ao IPI, autônomos entre si, nos termos do art. 51, § único, do CTN; e
- não tem, pois, o estabelecimento da Recorrente, autuado, legitimidade passiva.

É o relatório.

*[Assinatura]*  
8



*Cleuza Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Dentre as várias razões deduzidas pela Recorrente para infirmar o presente lançamento, sejam de natureza processual ou material, impõe-se em primeiro lugar o exame da alegação de ilegitimidade passiva que veio articulada tão-somente no recurso.

Em geral é defeso inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Comina-se a esses casos a perda da faculdade processual de contestar, por força do princípio da preclusão.

Todavia, a identificação do sujeito passivo é um dos requisitos fundamentais prescritos no art. 142 do CTN para a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Logo, assevera Antonio da Silva Cabral<sup>1</sup>, um erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento. Lembra, ainda, o respeitado processualista que este é um dos casos de nulidade não mencionados pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

No mesmo sentido a manifestação de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>2</sup>:

*"No processo administrativo fiscal, dentre as nulidades mais comuns, pode-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidas por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade das partes; a omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento dos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões argüidas em preliminar são suficientes para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade de partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese argüida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de novo ato." (grifei).*

Por outro lado, é remansosa a jurisprudência no sentido de que equívoco quanto à indicação do sujeito passivo acarreta a extinção do processo em qualquer grau de jurisdição em que vier a ser argüida, a exemplo do decidido no Acórdão nº 101-71.342 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, citado por Cabral (p. 534).

O que se verifica também na seguinte ementa de julgados da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*"LIBERDADE DO JULGADOR – Preliminares como nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da*

<sup>1</sup> *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 534.

<sup>2</sup> *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 413/414.



*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

*petição, podem ser levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes. O impedimento da apreciação de tais preliminares, em função da não remessa do processo para julgamento em primeira instância, em virtude de se considerar a impugnação intempestiva, caracteriza cerceamento do direito de defesa. Recurso não conhecido (Acórdão nº 102-42.343 – Sessão de 12/11/97 e Acórdão nº 102-43.215 – Sessão de 17/07/98)."*

Essa jurisprudência, por certo, está arrimada em disposições do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, e na doutrina acerca das condições da ação: possibilidade jurídica, *legitimidade das partes* e interesse processual.

Ausente uma ou mais dessas condições, como consequência, ocorre o fenômeno da carência de ação, ou seja, extinção do processo sem julgamento do mérito, conforme dispõem os artigos 267 e 301 do Código de Processo Civil:

*"Art. 267 - Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito:*

*(...)*

*VI - quando não ocorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;*

*(...)*

*§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos nºs IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.*

*(...)*

*Art. 301 - Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar:*

*(...)*

*VIII - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização;*

*(...)*

*§ 4º Com exceção do compromisso arbitral, o juiz conhecerá de ofício da matéria enumerada neste artigo."*

Desses dispositivos exsurge que a legitimidade das partes e as outras nomeadas são matérias que incumbe ser reconhecidas de ofício em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, não operando, por conseguinte, a preclusão no que lhes dizem respeito, o que está explicitado no art. 245 do CPC:

*"Art. 245. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

*Parágrafo único. Não se aplica esta disposição às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão, provando a parte legítimo impedimento."*

Isto posto, tomo conhecimento da indigitada preliminar de ilegitimidade passiva e passo ao seu exame, já que por um imperativo lógico deve anteceder à apreciação das demais questões preliminares ou de mérito, porquanto, confirmada a procedência dessa alegação, fulminado está, conforme visto, o lançamento por padecer de nulidade absoluta, o que torna despcienda a incursão nas demais matérias.

Dispõe o art. 4º da Lei nº 7.798/89, *verbis*:

*"Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez:*

*a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;"*

Por sua vez o Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (RIPI/98), deu o seguinte tratamento a esta matéria:

*"Art. 130. Os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 126 pagarão o imposto uma única vez (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º):*

*I - os nacionais, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, inciso I);*

*(...)*

*Parágrafo único. O disposto no inciso I, com relação ao estabelecimento equiparado a industrial, somente será aplicado quando este tiver recebido os produtos com suspensão do imposto."*

Desse modo alega a Recorrente que, na qualidade de empresa produtora de produtos do Capítulo 22 da TIPI (no caso refrigerantes) e, portanto, submetida ao regime especial de tributação de IPI acima delineado (RIPI/88, art. 126<sup>3</sup>), somente poderia ocupar o pólo passivo da obrigação tributária pelas saídas do estabelecimento atacadista, equiparado a industrial (RIPI/98, art. 9º, III<sup>4</sup>), nos termos do § único do art. 130 do RIPI/98, se este houvesse recebido os produtos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto.

<sup>3</sup> Art. 126. Os produtos dos Capítulos 21 e 22 da TIPI relacionados nas Tabelas A e B dos arts. 135 e 136 sujeitam-se, por unidade ou por determinada quantidade de produto, ao imposto, fixado em Reais (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 1º e 3º).

<sup>4</sup> Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:  
(...)



Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

*Cleuzo Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Como o estabelecimento autuado da Recorrente (filial atacadista) recebeu os produtos em questão (refrigerantes) do estabelecimento industrial, em transferência, sem lançamento do imposto, por considerar que os produtos que industrializa são isentos, já que esse benefício se inclui dentre os previstos no Decreto-Lei nº 288/67 que lhes foram concedidos mediante a Resolução nº 407/92 da SUFRAMA, que aprovou o projeto industrial de sua fábrica de refrigerantes localizada na área de livre comércio criada pelo art. 11 da Lei nº 8.387/91, na região de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, está evidente que não foi utilizada a faculdade de dar saída aos produtos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto, nos termos do inciso XI do RIPI/98<sup>5</sup>, condição exigida para que o pagamento, uma única vez do IPI, para os produtos submetidos ao regime especial de tributação em tela, seja devido pelas saídas promovidas pelo estabelecimento equiparado a industrial.

Que o estabelecimento industrial deu saídas aos produtos para o estabelecimento equiparado a industrial, sem a opção pela suspensão do IPI, já foi reconhecido por este Conselho quando proveu o recurso de ofício nos autos do processo instaurado em face do estabelecimento fabril da Recorrente, que, por considerar essas transferências isentas, não recorreu ao instituto da suspensão e à faculdade de transferir os créditos para a filial atacadista, como previsto no item 6º da Instrução Normativa SRF nº 87/89.

Assim sendo, não se pode exigir o IPI supostamente devido em face das saídas de refrigerantes promovidas pela filial atacadista que ela recebeu em transferência do estabelecimento matriz (industrial) e aos quais deu saída sem o lançamento do tributo.

Na hipótese dos autos, se afastado o direito à isenção, a exigência deveria ser feita em face das saídas promovidas pelo estabelecimento industrial, não podendo perder de vista que os diversos estabelecimentos de uma empresa são considerados, em relação ao IPI, autônomos entre si, nos termos do art. 51, parágrafo único, do CTN<sup>6</sup> (RIPI/98, art. 23, parágrafo único).

Nestes termos foi articulada a preliminar de ilegitimidade passiva em face do estabelecimento equiparado a industrial da Recorrente objeto da exigência em exame, os quais tenho conformes com os fatos e a legislação de suporte referenciada.

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem 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 anterior (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

<sup>5</sup> Art. 40. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

XI - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um para outro estabelecimento, industrial ou equiparado a industrial, da mesma firma;

<sup>6</sup> Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

Parágrafo único. Para efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante ou arrematante.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29 / 10 / 2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10235.000694/2002-55  
Recurso nº : 124.063  
Acórdão nº : 202-15.594

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Isto posto, dou provimento ao recurso para declarar nulo o auto de infração atacado por erro na identificação do sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2004

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO