



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.725563/2010-11
Recurso n° 921.083 Voluntário
Acórdão n° **3403-01.622 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria IPI
Recorrente NORSA REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. NOTA COMPLEMENTAR 22-1. ATO DECLARATÓRIO SRF. NECESSIDADE.

A redução de alíquota prevista na Nota Complementar 22-1, do Capítulo 22 da Tabela de Incidência do IPI, exige a interveniência de dois órgãos governamentais distintos, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o Ministério da Fazenda, consistindo o ato declaratório expedido pela Secretaria da Receita Federal verdadeira condição de eficácia para fruição da vantagem fiscal.

PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. CONSUMO POR CONTATO DIRETO. EXIGÊNCIA.

O insumo, para se caracterizar como produto intermediário, para fins do IPI, exige que integre o produto industrializado ou, ao menos, que se consuma ou desgaste por contato direto com aquele, o que não ocorre com os produtos de limpeza de superfícies e equipamentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APURAÇÃO. SALDO CREDOR. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é sujeito ao denominado lançamento por homologação, sendo que, nos termos da legislação de regência, a apuração de saldo credor pelo confronto entre débitos e créditos em determinado período de apuração equivale a pagamento, atraindo a incidência dos ditames do art. 150 do Código Tributário Nacional, sendo o termo inicial de contagem decadencial a data de ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

MULTA DE OFÍCIO. GRADAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Na seara contenciosa administrativa não é possível o debate acerca da justeza, razoabilidade, proporcionalidade ou caráter confiscatório de penalidades cuja previsão é expressa na lei, tampouco o escalonamento de seus percentuais quando não há permissivo legal neste sentido.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até 01/12/2005, inclusive, em razão da decadência e negar provimento quanto ao direito de crédito pelos produtos intermediários; e 2) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto ao direito de o contribuinte usufruir da redução de alíquota antes da expedição do ato declaratório. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz, que votaram no sentido de reconhecer o direito à redução de alíquota também no período compreendido entre a data do pedido de registro do produto no Ministério da Agricultura Agropecuária e Abastecimento e a data da expedição do ato declaratório. Esteve presente ao julgamento o Dr. Ivo de Oliveira Lima. OAB/PE nº 25.263.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Marcos Tranchesi Ortiz e Raquel Motta Brandão Minatel.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeiro grau na composição deste voto e passo a transcrevê-lo:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada, em que foi lançado o montante de R\$ (...), incluídos nesse valor o IPI, a multa proporcional, multa isolada e juros de mora, em decorrência da Fiscalização haver detectado a apuração a menor do IPI a pagar no período lançado, em função da utilização indevida de créditos básicos, além da saída de produtos com insuficiência de lançamento do imposto.

2. Segundo a Autoridade Fiscal, durante a ação para verificação da legitimidade de créditos do IPI requeridos através de PER/DCOMP (processo

10380.905795/2010-51), foi verificado que a empresa utilizou-se da redução de alíquota de que tratava, na época, o art. 65 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – então vigente Regulamento do IPI (Ripi/2002), sem dispor de ato declaratório de reconhecimento expedido pela Receita Federal, cujo pedido somente veio a ser protocolizado em 18.12.2006.

3. Ainda conforme Relatório Fiscal, a empresa também se creditou indevidamente do imposto pago na aquisição de materiais para limpeza, os quais não se enquadram no conceito de insumos para fins de crédito do IPI.

4. Cientificada em 02.12.2010 (AR fl. 38) a interessada apresentou, tempestivamente, em 04.01.2011 (fls. 39/59 e anexos) impugnação na qual, em síntese:

a) Alega ter havido decadência do lançamento referente aos períodos de abril (sic) a novembro de 2005;

b) Aponta cerceamento no seu direito de defesa em função da falta de informação no Auto quanto ao cálculo do valor a ser estornado no seu Livro de Registro de IPI, no montante de R\$ (...), havendo apenas a intimação para fazê-lo. Além disso, reclama da inexistência no Termo de Verificação de apuração dos valores da infração 01 (saída com erro de classificação/alíquota);

c) Afirma ser infundada e ilegal a alegação de que a fruição da redução dependeria de prévia declaração emitida pela Receita Federal, uma vez que, sendo decorrente de lei, a isenção não pode ser tolhida por formalidades administrativas;

d) “O ato administrativo que reconhece atendidos os requisitos é, por conseguinte, meramente declaratório, e, portanto, retroativo”;

e) A Nota Complementar NC 22-1 da Tipi não condiciona o gozo da isenção à formalidade. Cita decisão administrativa nesse sentido;

f) Informa já haver providenciado o ato, com parecer favorável da Unidade, restando claro o seu direito à redução;

g) ‘De mais a mais, data maxima venia, conferir efeito retroativo ao Ato Declaratório em vias de ser expedido e publicado (v. doc.05) é mais do que simples aplicação do direito relativo aos atos de efeito meramente declaratório; é questão de razoabilidade, proporcionalidade, eficiência, boa-fé, moralidade e economia.’;

h) ‘(...) a Impugnante industrializa exatamente os mesmos produtos fabricados pelas outras empresas do Grupo que pertence, até mesmo sua matriz e demais filiais, as quais já possuem o Ato Declaratório de que trata o art. 65 do Decreto nº. 4.544/2002 (RIPI) e a Portaria Interministerial nº. 113, de 04 de março de 1977 (doc. 07).’;

i) O ato impugnado afasta-se da verdade material, apegando-se a uma formalidade desnecessária;

j) ‘Criou-se, na verdade, em confronto com a Lei nº. 10.451/2002, uma burocracia de tal forma inútil, para não dizer contrária ao princípio da eficiência a que está adstrita a administração pública. Daí porque, mesmo que a Impugnante não tivesse despacho decisório favorável, apenas aguardando a expedição e a publicação do Ato em comento, ainda assim se impõe o reconhecimento do direito ao gozo da isenção a que faz jus a Impugnante, por força dos princípios da moralidade, eficiência, economia, boa-fé e razoabilidade’;

k) Reclama da desproporcionalidade da pena decorrente de simples descumprimento de formalidade;

l) Aduz que os produtos de limpeza são produtos intermediários que estão vinculados e são consumidos no processo produtivo da empresa, uma vez que estão envolvidos na fabricação do produto e imprescindíveis para tal;

m) Requer diligência, indicando os questionamentos a serem esclarecidos (abaixo transcritos) e indicando o profissional assistente:

‘1) Como são utilizados os produtos objetos da autuação?’

2) São utilizados no processo industrial da Impugnante?’

3) Como são consumidos?’

4) De que maneira participam do processo produtivo?’

n) Entende ser confiscatória a multa aplicada, afirmando que a mesma deveria ‘ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido’;

o) Requer que seja levado em consideração o benefício da dívida (art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), citando decisões judiciais;

p) Por fim, requer a improcedência do lançamento e, caso não seja esse o entendimento, seja excluída ou reduzida a multa aplicada e ainda, no caso de dívida, seja interpretada a norma da forma mais favorável ao contribuinte.”

A DRJ Belém/PA manteve o lançamento mediante decisão assim ementada:

“**REDUÇÃO.**

A redução de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, não é auto aplicável, dependendo da expedição de ato declaratório da Receita Federal para seu usufruto.

CRÉDITO. MATERIAL DE LIMPEZA.

Os materiais de limpeza utilizados na fabricação de refrigerantes, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, motivo pelo qual não geram direito a crédito do IPI.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais trazidas pelo sujeito passivo não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.”

Em recurso voluntário o contribuinte renovou a argumentação já apresentada na oportunidade inicial, referente à decadência; direito à redução de alíquota, acrescendo o teor da IN RFB 1.185/2011, superveniente ao lançamento; direito ao crédito de insumo e desproporcionalidade da multa de ofício aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Preliminarmente, examino a suposta ocorrência da decadência do direito à constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional.

É inconteste que o imposto em tela está submetido à sistemática do denominado lançamento por homologação, que se consubstancia na atribuição ao sujeito passivo da apuração e recolhimento do tributo, com extinção do crédito tributário, e sujeito a exame (homologação) pela autoridade administrativa no interregno de 05 (cinco) anos.

Sem a necessidade de maiores dilações, é majoritária a corrente que entende pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional tão somente quando haja o recolhimento do tributo, condição *sine qua nom* para encaixe no dispositivo.

Nesta hipótese, o termo inicial do lustro legal é a data de ocorrência do fato gerador.

No caso vertente, o lançamento engloba o período de 01/10/2005 a 31/12/2005, sendo que a ciência da autuação se concretizou em 02/12/2010, por via postal, com aviso de recebimento.

A decisão recorrida, por intermédio de consultas aos sistemas informatizados da RFB, concluiu que no período em epígrafe não teria havido recolhimento da exação, motivo pelo qual ocorreria o deslocamento da regulação da decadência do art. 150, § 4º para o art. 173, I, ambos do CTN, o que implicaria na higidez integral do lançamento.

Contudo, revendo os elementos produzidos pela fiscalização conclui-se que **não andou bem, neste ponto, a decisão sob vergasta.**

Deveras, os demonstrativos de reconstituição da escrita apensados ao processo às fls. 27/29 informam que, antes da reconstituição da escrita, havia saldo credor apurado pelo contribuinte, o que, por certo, justifica a inexistência de pagamentos no período questionado, tanto assim, que houve saldo devedor após aludida reconstituição apenas no primeiro decêndio de outubro/2005, o que, inclusive, redundou na cobrança de multa proporcional ao imposto não lançado, porém, com cobertura de crédito escritural.

Depreende-se dos autos que a falta de recolhimento se traduz pela existência de saldo credor suficiente a liquidar os débitos apurados, cumprindo, então, verificar se nestes casos há ou não que se falar em falta de recolhimento.

O próprio Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, aprovado pelo Decreto 4.544/02, nos fornece a resposta no seu art. 124, parágrafo único, III, consoante o qual os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou sua compensação, considerando pago o tributo com a dedução dos débitos, no período de apuração, com os créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Deste modo, uma vez que se constata a existência de pagamento no período, o prazo de homologação do procedimento adotado pelo contribuinte tem início com a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), o que, no caso dos autos, sói ocorrer com a saída do produto do estabelecimento industrial.

Aplicando-se o raciocínio, tendo o contribuinte tomado ciência do lançamento em 02/12/2010 (AR fl. 38), os valores cobrados a título de imposto e correspondentes consectários legais (multa de ofício e juros moratórios) – por imputação da máxima que o acessório segue o principal –, referentes a saídas anteriores a 01/12/2005, inclusive, estão alcançados pela decadência e devem ser excluídos da autuação.

Ultrapassada a questão preambular e remanescendo valores a exigir, passo ao mérito.

Respeitante à celeuma que envolve a redução da alíquota de IPI constante da Nota Complementar 22-1, do Capítulo 22 da Tabela de Incidência de IPI, revela-se importante, inicialmente transcrevê-la para melhor visualizar a alteração. Ei-la:

“NC (22-1) Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.”

O RIPI/02, vigente por ocasião dos fatos, regulava o assunto nos seguintes termos:

“Art. 65. Haverá redução:

I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício; e

II – (...);

§ 1º Os Ministros da Fazenda e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento poderão expedir normas complementares para execução do disposto no inciso I.

§ 2º (...).”

Portanto, sobredita redução de alíquota reclamava a conjugação da manifestação de dois órgãos distintos para sua fruição, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA e Ministério da Fazenda, representado neste ato pela Secretaria da Receita Federal, consubstanciando verdadeiro ato administrativo composto.

Por conveniente, recorro ao valioso escólio de José dos Santos Carvalho Filho¹ acerca da noção de ato administrativo composto e a deflagração de seus efeitos:

“Os atos compostos não se compõem de vontades autônomas, embora múltiplas. Há, na verdade, uma só vontade autônoma, ou seja, de conteúdo próprio. As demais são meramente instrumentais, porque se limitam à verificação de legitimidade do ato de conteúdo próprio (...).”

No que toca aos efeitos, temos que os atos que traduzem a vontade final da Administração só podem ser considerados perfeitos e acabados quando se consuma a última das vontades constitutivas de seu ciclo. Embora, nos atos compostos, uma das vontades já tenha conteúdo autônomo, indicando logo o objetivo da Administração, a outra vai conjugar-se, apesar de meramente instrumental, como verdadeira condição de eficácia.

*Em nosso entender, as noções de ato complexo e composto deveriam merecer novo enfoque analítico. O importante nessa análise deve ser a distinção entre a **vontade final** e as **vontades-meio**. A vontade final é que vai resultar de todas as manifestações ocorridas no curso de formação do ato. É por esse motivo que o ato a que corresponder a vontade final da Administração só vai ser tido como perfeito e acabado quando todas as vontades-meio tiverem intervindo .”*

Transplantando as ideias ao caso vertente, tem-se que a vontade autônoma pertence ao MAPA, a quem incumbe certificar o atendimento aos padrões de identidade e qualidade, bem como, registrar o produto, enquanto a vontade final fica a cargo do Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, a quem compete a expedição do competente ato declaratório, que consubstancia condição de eficácia para o gozo da redução da alíquota.

Enquanto não exarado o ato declaratório pela SRF, não possui o contribuinte direito líquido e certo à utilização da alíquota reduzida, motivo pelo qual não procede o argumento que sua expedição, dado seu caráter declarativo, teria o condão de retroagir seus efeitos ao registro do produto no MAPA, como pretende o recorrente.

Também não se deve confundir o instituto com a isenção, ao passo que esta reflete causa de exclusão do crédito tributário e, como tal, exige lei específica para seu implemento, enquanto aqueloutro configura instrumento de política econômica regulatória governamental, dada a extrafiscalidade do tributo *sub examine*, a teor do art. 64 do RIPI/02 (art. 4º do DL 1.199/71), podendo ser alterado por simples ato do Poder Executivo, geralmente, decreto, como estabelece o art. 153, § 1º da CF/88.

¹ Manual de Direito Administrativo. 19ª edição, revista, ampliada e atualizada até 31/12/2007. Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2008, págs. 102/1214/08/2001

Outrossim, a superveniência de legislação que dispensa a emissão do ato administrativo não pode ser aplicada de forma a retrotrair seus efeitos, por força do que dispõe o art. 144 do CTN adotou a regra *tempus regit actum*, eis que o lançamento deve se reportar à data de ocorrência do fato gerador e reger-se pela legislação então em vigor, ressalvadas as hipóteses do art. 106 do mesmo diploma, o que não me parece a situação deste caderno processual.

Demais disso, a IN RFB 1.185/2011, que extinguiu dita obrigação acessória, limitou seus efeitos aos processos que envolvessem pleito de redução de alíquota e que estivessem pendentes de exame por ocasião de sua edição, o que não era o caso do recorrente, cujo ato declaratório já fora baixado desde dezembro/2007 (ADE DRF/TSA nº 54/2007).

Quanto à observância aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, eficiência, boa-fé, moralidade e economia, tenho que sua aplicação em sede contenciosa administrativa esbarra no caráter vinculado que ostenta a atividade de exigência tributária, não sendo dado ao julgador administrativo, fora das situações legalmente arroladas, o alvedrio de exonerar o crédito tributário fundado em regras jurídicas de conteúdo aberto ou vago.

Insurge-se ainda, o recorrente, contra a glosa de créditos vinculados à aquisição de produtos de limpeza, sustentando que são produtos intermediários consumidos e imprescindíveis ao seu processo produtivo, mesmo que não integre o produto final.

É assente neste sodalício que o consumo a que se refere o art. 164 do RIPI/02 deve se dar de forma direta sobre o produto em fabricação, não bastando o contato indireto, como defende o recorrente.

Vittorio Cassone², em interessante artigo, após uma breve análise histórica do imposto sobre consumo e a sua evolução para o IPI, consigna que os créditos da não cumulatividade neste imposto se caracterizam por serem físicos, melhor dizendo, pertencem à categoria dos créditos físicos, em oposição aos créditos financeiros, pois a legislação de regência exige que as matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem integrem o produto final, ou, no caso dos intermediários, que ao menos sejam consumidos diretamente na produção de bens industrializados.

No caso corrente, constam às fls. 104/113, folhetos explicativos, juntados pelo recorrente, que informam o uso dos produtos em testilha, sendo eles os lubrificantes de esteiras à base de sabão, destinado à limpeza e lubrificação de transportadores de garrafas e latas de alumínio; sabonete líquido para anti-sepsia das mãos; detergente desengordurante de alta espuma e detergente desincrustante alcalino (para processo CIP e clorado de alta espuma), para limpeza de equipamentos e superfícies em geral; e gel alcoólico para mãos.

Como se observa, o consumo destes insumos no processo produtivo ocorre de forma indireta, não se desgastando por influência direta dos produtos fabricados, de maneira tal que não se enquadram, para fins da legislação de IPI, como produtos intermediários.

Por derradeiro, tocante à gradação da penalidade e seu pretense efeito confiscatório, tem-se que decorre de lei que define todos os parâmetros para sua inflição, não cabendo escalonamento de sua aplicação quando não previsto no seu texto, tampouco, é dada às esferas administrativas a prerrogativa de aquilatar as razões que nortearam o legislador na produção das normas em vigor.

² Artigo "IPI – crédito na aquisição de bens para ativo fixo ou para uso ou consumo do estabelecimento industrial", disponível em www.professorsabbag.com.br, consultado em 08/03/2012.

Processo nº 10380.725563/2010-11
Acórdão n.º **3403-01.622**

S3-C4T3
Fl. 5

A multa imposta encontra assento no art. 80 da Lei nº 4.502/64, na redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, devendo ser imposta de maneira objetiva.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso interposto para declarar a decadência do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos até 01/12/2005, inclusive.

Robson José Bayerl