



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

Processo nº 10830.000823/2008-81
Recurso nº 923.983 Voluntário
Acórdão nº **3402-001.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de setembro de 2012
Matéria IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO - FATO GERADOR - EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL - SAÍDA DE PRODUTOS IMPORTADOS - SUSPENSÃO DO TRIBUTO
Recorrente SCHOLLE LTDA.
Recorrida DRJ SALVADOR - BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/10/2004 a 30/09/2007

IPI - FATO GERADOR - ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A PRODUTOR - SUBSEQÜENTE SAÍDA DE PRODUTOS IMPORTADOS - SUSPENSÃO - ART.29 DA LEI Nº10.637/02.

A suspensão do IPI nas saídas de MP, PI e ME, destinados a estabelecimento da indústria alimentícia, produtos farmacêuticos, calçados e químicos orgânicos e inorgânicos, não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Designado conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho para redigir o voto vencedor.

GILSON ROSENBURG FILHO - Presidente Substituto e Relator Designado

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Mario Cesar Fracalossi Bais (Suplente), Nayra Bastos Manatta (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Adriana Oliveira e Ribeiro; João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário (fls. 143/168) contra o v. Acórdão/DRJ/SDR nº 15-27.851 de 26/07/11 (fls. 123/138) exarado pela 4ª Turma da DRJ de Salvador - BA que, por unanimidade de votos, houve por bem considerar “procedente” o lançamento original de IPI consubstanciado no Auto de Infração IPI (MPF nº 0810400/00591/07 - fls. 37/648/), notificado em 29/01/08 (fls. 38), no valor total de R\$ 1.367.290,51 (IPI R\$ 627.128,16; juros de mora R\$ 108.831,09; multa proporcional 75% R\$ 470.346,08; e multa IPI não lançado c/ cobertura de crédito R\$ 160.985,18), que acusou a ora Recorrente de “falta de lançamento do imposto”, no período de 31/10/04 a 30/09/07 nos seguintes termos:

“001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DA SUSPENSÃO PELO REMETENTE DO PRODUTO

*Falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos importados tributados com a utilização indevida da suspensão do IPI, no período de janeiro/2004 a setembro/2004. A utilização indevida da suspensão do IPI, decorreu do fato de ser o contribuinte equiparado a um estabelecimento industrial nestas operações, e não um estabelecimento industrial, conforme determina a legislação tributária pertinente à matéria, tudo de conformidade com o relatado no **Termo de Verificação Fiscal** que é parte integrante do presente Auto de Infração. A legislação tributária que trata da matéria pode ser encontrada no artigo 44, inciso I, do RIPI/2002; artigo 31 da Medida Provisória nº 66/2002; artigo 30 da Medida Provisória nº 75/2002; artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, com redação dada pelo artigo 25 da Lei nº 10.684/2003; no artigo 9º, inciso I, da Instrução Normativa SRF pela Instrução Normativa SRF nº 429/2004. Pode ser de Consulta nº 12/2003 da Coordenação do Sistema de Tributação - COSIT.*

Período de Apuração Valor Apurado

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 34, inciso II, 41, 42., 122, 123, inciso I, alínea “r” e inciso II, alínea “c”, 127, 130, 131, inciso II, (199, {)199 e parágrafo único, 200, inciso IV, 202, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02)”

No Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento anexo ao AI (fls. 35/36) anexo ao AI, a d. Fiscalização da DRF de Campinas esclarece o método de fiscalização nos seguintes termos:

“Em decorrência das análises efetuadas em um maior período de tempo, com base no 0810400-2007-00591-2 pude apurar que a infração cometida pelo contribuinte, que a seguir será relatada, ocorreu, de fato, no período de setembro/2002 a setembro/2007.

As operações descritas nas notas fiscais com a irregularidade apurada eram de Venda de Mercadoria Adquirida ou recebida de Terceiros, onde foram adotados os CFOPS 5.102 e 6.102.

O contribuinte em apreço, além do processo de industrialização que desenvolve, importa, entre outros, produtos denominados de "bolsa de plástico", classificados no código 3923.90.00, e tributado pelo IPI com a alíquota de 15%, de acordo com o disposto na Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº. 4.070/2001 - TIPI/2002, reproduzido nas Tabelas de Incidência do IPI, aprovadas pelo Decreto nº. 4.542/2002 - TIPI/2003 e pelo Decreto nº 6.006/2006 - TIPI/2007.

Sem proceder sobre os produtos importados em comento nenhum processo de industrialização, de acordo com informação escrita fornecida pelo contribuinte, deu saída a estes produtos do seu estabelecimento com suspensão do IPI, com base no artigo 44, inciso I, do RIPI/2002 a seguir reproduzido (artigo 31 da Medida Provisória nº 66/2002; artigo 30 da Medida Provisória nº 75/2002; artigo 29 da Lei nº. 10.637/2002, com redação dada pelo artigo 25 da Lei nº. 10.684/2003).

Art. 44 - Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:

I - as MP, PI e ME, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 9, 11, 12, 15 a 20, 30 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 2105.00, da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 31, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 30).

O contribuinte ao realizar a importação de produtos e dar a eles saídas do estabelecimento sem proceder sobre eles nenhum processo de industrialização, fica equiparado a um estabelecimento industrial com relação a estas operações, de acordo com o disposto no artigo 9º., inciso I, do RIPI/2002, a seguir reproduzido:

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

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saídas a esses produtos.

No entanto, de acordo com o descrito no caput do artigo 44 do RIPI/2002, já reproduzido, e no artigo 23, inciso II, da Instrução Normativa SRF no. 296/2003, com redação dada pela Instrução Normativa SRF no. 429/2004, a seguir reproduzido, a

suspensão do IPI em comento não se aplica a um estabelecimento equiparado a industrial.

Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica: (Redação dada pela IN SRF nº. 429, de 21/06/2004)

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.

Sobre o assunto dispõe, ainda, a Solução de Consulta no. 12/2003 da Coordenação do Sistema de Tributação - COSIT, a seguir reproduzida, ratificando o entendimento de que o benefício da suspensão do IPI, no caso sob exame, não alcança, de fato, as operações de saídas de produtos importados pelo contribuinte, operações estas que o equipara a um estabelecimento industrial.

"A suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não alcança as operações realizadas por estabelecimento importador que tenha sido equiparado a industrial por força do inciso I do art. 4º da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, regulamentado pelo inciso I do art. 9º do Decreto nº. 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI - Ripi/2002."

Em razão do todo o exposto, fica claramente demonstrado que a suspensão do IPI, no caso sob exame, somente caberia se as saídas de produtos fossem de um estabelecimento industrial, e não de um estabelecimento equiparado a industrial.

Ao dar saída do estabelecimento, então, com suspensão do IPI de produtos por ele importados, condição esta que o equipara a um estabelecimento industrial, o contribuinte incorreu em um descumprimento de uma das condições para a utilização do referido benefício fiscal, que seria a saída dos referidos produtos fosse efetuada de um estabelecimento industrial (artigo 44, inciso I, do RIPI/2002; artigo 31 da Medida Provisória nº 66/2002; artigo 30 da Medida Provisória nº 75/2002; artigo 29 da Lei nº. 10.637/2002, com redação dada pelo artigo 25 da Lei nº. 10.684/2003; no artigo 9º., inciso I, do RIPI/2002; artigo 23, inciso II, da Instrução Normativa SRF no. 296/2003, com redação dada pela Instrução Normativa SRF no. 429/2004 e a Solução de Consulta no. 12/2003 da Coordenação do Sistema de Tributação - COSIT, todos já reproduzidos neste Termo Fiscal).

Nestas operações, como estabelecimento equiparado a industrial, o importador deve se creditar do IPI pago no desembaraço aduaneiro, como de fato o fez, e destacar o IPI nas saídas do estabelecimento destes produtos/insumos, o que ele não o fez, já que deu saída a eles com suspensão deste imposto.

Por todo o exposto, o IPI não lançado pelo contribuinte nas saídas do seu estabelecimento dos produtos/insumos

importados será cobrado, com os devidos acréscimos legais, mediante a lavratura de Auto de Infração.

Para que pudesse ser efetuado o lançamento do IPI foi solicitado ao contribuinte planilha contendo as operações de saídas de produtos do estabelecimento relativas ao período de julho/2002 a setembro/2007. Desta planilha foram extraídas todas as operações de saídas de mercadorias, com suspensão do IPI, a título de Venda de Mercadoria Adquirida ou recebida de Terceiros cujas notas fiscais informavam os CFOPS 5.102 e 6.102.”

Em razão desses fatos a d. Fiscalização acusa infringência aos artigos capitulados no AI, considerando devidos, além do principal e os Juros à taxa SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, e as multas de 75%, capituladas nos no art. 80 caput e inc. I da Lei 4.502/64, nas redações dadas pelo art. 13 da MP nº 351/07 e pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.

Por seu turno a r. decisão recorrida fls. 123/138 da 4ª Turma da DRJ de Salvador - BA, houve por bem considerar “procedente” o lançamento original de IPI, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/10/2004 a 30/09/2007

IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.

A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída destes do estabelecimento, ainda que tais produtos não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização.

SUSPENSÃO DO IPI. ART.29 DA LEI Nº10.637, DE 2002.

A regra da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 2003, não alcança as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial, exceto quando se tratar de estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial que opere na comercialização dos produtos de que trata o art. 4º da IN SRF nº 296, de 2002.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.

É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo créditos para abater os débitos do imposto não lançado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

Nas razões de Recurso de Voluntário (fls. 143/168) oportunamente apresentadas a ora Recorrente sustenta e insubsistência do lançamento e da r. decisão de 1ª instância que o manteve tendo em vista: a) que exerce a atividade de importação e fabricação de “bolsas plásticas especialmente preparadas para a indústria alimentícia”, produto que exige rigoroso processo de higienização, assepsia e esterilização em razão da finalidade em que é empregado, o que a coloca como estabelecimento industrial por equiparação; b) que haveria equívoco na interpretação adotada pelo Fisco que, além de contrariar os motivos que justificam a criação do mecanismo de “suspensão do IPI” pelo art. 29 da Lei nº 10.637/02, agride frontalmente a lei da “equiparação a industrial” prevista na legislação tributária, na medida em que promove a descabida e injustificada “desequiparação” de situações igualadas pela lei; c) que os produtos importados saídos de seu estabelecimento destinam-se a sofrer processo de industrialização por terceiros, nos termos art. 4º do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI), que exerce atividade de preparo - esterilização nas bolsas plásticas, mesmo naquelas que foram importadas, como demonstram as notas fiscais de custos com esterilização anexadas; que as disposições das INs não estariam em conformidade com a lei, em descumprimento ao que prevê o sistema tributário brasileiro traçado na Constituição Federal; d) o texto da questionada regra exonerativa embutida no art. 29 da Lei nº 10.637/02, relativo a suspensão, é dirigida ao produto e não ao contribuinte, como prevê o art. 47 do RIPI/2002; e) qualificar as aquisições como “matéria-prima”, “produto intermediário” e “material de embalagem” na perspectiva do adquirente, é a primeira condição a ser cumprida para o afastamento da incidência do IPI a que estaria sujeito o fornecedor; esses insumos devem efetivamente ser utilizados pelo adquirente na elaboração de determinados produtos, com o que estariam consumadas as condições preestabelecidas para que a prévia “suspensão do IPI”, que se transforma em definitiva isenção, como confirma o art. 40 do RIPI/2002; e) que não sendo exigível o IPI não há como haver exigência de multa, conforme § 8º do art. 80 da Lei nº 4.502/64, alterado pela Lei nº 11.488, de 2007; contesta ainda a legalidade da exigência de juros calculados à TAXA SELIC

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido e, no mérito merece provimento.

No caso concreto, é *incontroverso* que, nos expressos termos da legislação de regência, o *fato gerador* do IPI ocorre, tanto no “*desembaraço aduaneiro*” de produto industrializado importado (arts. 46, inc. I e 51 inc. I do CTN, art. 2º, inc. I e §§ 2º e 3º da Lei nº 4.502 de 30/11/64), quanto na *subseqüente saída do produto recém nacionalizado* pelo respectivo estabelecimento importador (arts. 46, inc. II e 51 inc. II do CTN, art. 2º, inc. II da Lei nº 4.502 de 30/11/64) que, nesta última hipótese *equipara-se a estabelecimento produtor para fins de incidência do IPI na operação interna* (art. 4º incs. I e II da Lei nº 4.502 de 30/11/64), assim *como suas filiais que exerçam comércio de produtos importados*, e portanto estão “obrigados ao pagamento do imposto”, como contribuintes originários “em relação aos produtos tributados que, real ou fictamente, saírem de seu estabelecimento (art. 35, inc. I, alínea “a” da Lei nº 4.502 de 30/11/64), cuja “importância “a recolher será o montante do

imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período (cf. art. 25 da Lei nº 4.502 de 30/11/64). Aham-se expressamente *excluídas* desta *equiparação* a estabelecimento produtor e, conseqüentemente *excluídas* da incidência da tributação interna do IPI, somente as saídas a “filiais e demais estabelecimentos” que exercem o “comércio de produtos importados” e “operem exclusivamente na venda a varejo” (cf. art. 4º, inc. II e § 2º da Lei nº 4.502 de 30/11/64), não excogitadas no caso.

Entretanto, a Recorrente objeta que estando *equiparada a estabelecimento industrial para todos os efeitos da Lei instituidora do IPI* e, tratando-se de material de embalagem (produto denominado de “*bolsa de plástico*”, classificados no código 3923.90.00, e tributado pelo IPI com a alíquota de 15% - cf. a TIPI/02, aprovada pelo Dec. nº. 4.070/2001, na TIPI/03, aprovada pelo Dec. nº 4.542/2002 e na TIPI/07 aprovada pelo Dec. nº 6.006/2006) não estaria obrigada ao recolhimento do IPI na saída dos produtos importados, por força da suspensão prevista no art. 44 do RIPI/02, que por sua vez foi concedida pelo art. 29 da Lei nº 10.637/02, 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, 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 3 de março 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, houver sido superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

Por seu turno, depois de esclarecer que “o contribuinte em apreço, além do processo de industrialização que desenvolve, importa, entre outros, produtos denominados de “bolsa de plástico”, classificados no código 3923.90.00, e tributado pelo IPI com a alíquota de 15%”, e que, “de acordo com informação escrita fornecida pelo contribuinte, deu saída a estes produtos do seu estabelecimento com suspensão do IPI, com base no artigo 44, inciso I, do RIPI/2002”, incorrendo em “descumprimento de uma das condições para a utilização do referido benefício fiscal, que seria a saída dos referidos produtos fosse efetuada de um estabelecimento industrial” eis que a suspensão não se aplicaria a “estabelecimento equiparado a industrial”, tal como esclarece a Instrução Normativa SRF nº 296/2003, com redação dada pela Instrução Normativa SRF no. 429/2004 que em seu o artigo 23, inciso II, expressamente dispõe que:

*“Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:
(Redação dada pela IN SRF nº. 429, de 21/06/2004)*

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.

Fixada a controvérsia passo ao exame de mérito.

Inicialmente releva notar que a matéria relativa à *definição das hipóteses de “suspensão de créditos tributários”* encontra-se sob *reserva absoluta da lei* (cf. art. 97, inc. VI do CTN), sendo certo que as disposições que concedem a *suspensão* obviamente *integram a lei tributária material*, eis que, definindo as hipóteses em que o imposto será devido, desde logo enumeram aquelas em que o seu *pagamento* seria *suspensio* e em que condições e prazos, donde decorre que a *assunção*, pelo contribuinte e responsáveis aos *requisitos e pressupostos legais* da *suspensão*, não configura uma “*conditio facti*”, sujeita à livre disposição pelas partes livremente pactuada, mas sim uma “*conditio juris*”, isto é, um *requisito legal de legitimação previamente estabelecido pela lei*, não suscetível de modificação ou restrição pela vontade das partes da relação jurídico tributária.

Por outro lado cumpre ainda ressaltar que a *suspensão*, *não se confunde* com *isenção* nem com *imunidade*, vez que ao contrário destas duas últimas, na hipótese de *suspensão* a *obrigação tributária surge* desde logo ao realizar-se a *saída do produto*, sendo que o que *não se perfaz* é sua *exigibilidade*, *transferida* ou *diferida* para outra etapa do processo de industrialização, quando o imposto até então *suspensio* é pago englobadamente no preço do produto final.

Nessa ordem de idéias verifica-se ao mesmo tempo em que *equipara* a estabelecimento produtor “*para todos os efeitos*”, os “*estabelecimentos que exercem o comércio de produtos importados*” (art. 4º, inc. I da Lei nº 4.502/64) determinando que “*são obrigados ao pagamento do imposto*”, “*como contribuinte originário*”, “*inclusive os que lhe*

são equiparados (....) com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento” (cf. art. 35, inc. I, alínea “a” da Lei nº 4.502/64), a própria lei ordinária prevê que se houver *suspensão de tributo condicionada à destinação do produto*, e a este for dado *destino diverso*, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabíveis, como se a suspensão não existisse (art. 9º, § 1º da Lei nº 4.502/64 na Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

Por seu turno a lei específica concessiva da suspensão (art. 29 da Lei nº 10.637/02) se limita a estabelecer que as MP, PI e ME, *destinados a estabelecimento* da indústria alimentícia, produtos farmacêuticos, calçados e químicos orgânicos e inorgânicos, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), *sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto*, sem fazer qualquer distinção ou vedação em relação aos estabelecimentos que lhe são equiparados, sendo que esta vedação somente foi feita pela IN/SRF nº 296/2003, com redação dada pela IN/SRF no. 429/2004 (art. 23, inciso II), invocado pela d. Fiscalização.

Tratando-se de matéria integralmente submetida à *reserva absoluta da lei* (art. 97, incs. VI do CTN), à qual *devem estrita subserviência* (arts. 99 e 100, inc. I do CTN), parece não haver dúvida que os *requisitos da suspensão* tributária, assim como da *responsabilidade decorrente do desvio dos produtos* objeto da suspensão, jamais poderiam ser fixados por Decreto, Portaria ou Instruções Normativa, cuja competência *não se reveste* de suficiente *idoneidade jurídica* que lhes permita que *restringir direitos* ou *criar obrigações* obviamente não poderiam *instituir novas condições jurídicas, obrigações, penalidades* ou *responsabilidades tributárias*, posto que este campo de regulamentação se acha sob reserva absoluta da lei, à qual devem estrita subserviência (arts. 99 e 100, inc. I do CTN).

Nesse sentido, já assentou a Suprema Corte que “o princípio constitucional da *reserva de lei formal* traduz *limitação* ao exercício das *atividades administrativas e jurisdicionais* do Estado. A *reserva de lei* - analisada sob tal perspectiva - constitui postulado revestido de *função excludente*, de *caráter negativo*, pois *veda*, nas *matérias* a ela *sujeitas*, quaisquer *intervenções normativas*, a *título primário*, de *órgãos estatais não-legislativos*. Essa cláusula constitucional, por sua vez, projeta-se em uma *dimensão positiva*, eis que a sua incidência reforça o princípio, que, fundado na autoridade da Constituição, *impõe*, à *administração e à jurisdição*, a necessária *submissão* aos *comandos* estatais *emanados*, exclusivamente, do *legislador*. Não cabe, ao Poder Executivo, em tema regido pelo postulado da *reserva de lei*, atuar na *anômala (e inconstitucional) condição de legislador*, para, em assim agindo, proceder à *imposição* de seus *próprios critérios*, *afastando*, desse modo, os *fatores* que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser *legitimamente definidos* pelo Parlamento. É que, se tal fosse possível, o Poder Executivo passaria a desempenhar *atribuição* que lhe é *institucionalmente estranha* (a de *legislador*), *usurpando*, desse modo, no contexto de um *sistema de poderes* essencialmente *limitados*, *competência* que não lhe pertence, com evidente *transgressão* ao princípio constitucional da *separação de poderes*.” (Cf. AC. do STF Pleno na ADI nº 2075-MC/RJ, em sessão de 07/02/01, Rel. Min. CELSO DE MELLO, publ. in DJU de 27/06/03, pág. 28, EMENT VOL-02116-02 pág. 251)

No mesmo sentido o E. STJ tem reiteradamente proclamado que: “o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, *está subordinado ao princípio da legalidade* (CF/88, arts. 5º, II, 37, apud, 84, IV), o que equivale assentar que *a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina*. Desta sorte, ao expedir um *ato que tem por finalidade regulamentar a lei* (*decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.*), *não pode a*

Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros. (...) Consoante a melhor doutrina, 'é livre de qualquer dúvida ou entredúvida que, entre nós, por força dos arts. 5, II, 84, IV, e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma se impõem à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos.' (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo. São Paulo, Malheiros Editores, 2002, págs. 306/331)" (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 584.798-PE, Reg. nº 2003/0157195-7, em sessão de 04/11/04, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 06/12/2004 p. 205)

No caso, o *motivo determinante* invocado no lançamento (vedação contida em Instrução Normativa) para denegar a suspensão no recolhimento do IPI por si só não autoriza o não reconhecimento do direito à suspensão excogitada.

Prendendo-se exclusivamente às faltas de lançamento e recolhimento do IPI nas subseqüentes *saídas* objeto da suspensão assegurada pelo art. 29 da Lei nº 10.637/02 mostram-se *insubsistentes* a acusação e as pretensões fiscais (imposto, multas e acréscimos), eis que, a Recorrente não estava obrigada ao pagamento do tributo postergado para a etapa subseqüente, que somente se tornaria devido se comprovado *destino diverso* (art. 9º, § 1º da Lei nº 4.502/64 na Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997), incorrente no caso

Isto posto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida, e *cancelar* as exigências de *imposto, multa e acréscimos* por *insubsistentes*, eis que aplicadas na ausência dos pressupostos legais.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de setembro de 2012.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator Designado.

A questão controvertida resume-se em saber se a regra de suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 alcança as operações realizadas por estabelecimentos equiparados a industrial.

O Colegiado, pelo voto de qualidade, entendeu que a regra acima citada só contemplaria o estabelecimento industrial, não tendo seus efeitos irradiados aos equiparados a industrial pelo RIPI/2002.

A Instância *a quo*, em seu brilhante voto, demonstrou que a legislação da época não estendia a suspensão do IPI para os equiparados a industrial, de sorte que peço *vênia* para manter sua decisão por seus próprios fundamentos, que abaixo reproduzo:

A legislação tributária instituiu benefício fiscal favorecendo a industrialização dos produtos alimentícios, farmacêuticos, e outras hipóteses que especifica, com fulcro no art.31 da Medida Provisória nº66, de 29 de agosto de 2002, alteração dada pelo art.30 da Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, ao permitir que os estabelecimentos que se dediquem preponderantemente às tais industrializações possam adquirir as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão do IPI:

“Art. 31. 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, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 30 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

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

I estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

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

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

II – pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a sessenta por cento de sua receita bruta total no mesmo período.

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

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

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento

industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no parágrafo anterior, 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 as 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.

MP nº75, de 2002

Art. 30. Ficam acrescentados à relação de que trata o art. 31 da Medida Provisória nº 66, de 2002, os Capítulos 10, 28, 29 e 31 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI."

Posteriormente, foi editada pela RFB a Instrução Normativa nº 296, de 06 de fevereiro de 2003, visando disciplinar as disposições relativas ao regime de suspensão, contidas no art. 66 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e tendo em vista o disposto no art. 5º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002:

Fabricantes de produtos autopropulsados

"Art. 2º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, adquiridos para emprego na industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos Códigos 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 8704.10.00, 8704.2, 8704.3, 87.05, 8706 e 87.11 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi).

Art. 3º Serão desembaraçados com suspensão do IPI os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, importados diretamente pelo estabelecimento industrial, para emprego na industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos códigos 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 8704.10.00, 8704.2, 8704.3, 87.05, 87.06 e 87.11 da Tipi.

Art. 4º O disposto nos arts. 2º e 3º aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial, de que trata o § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.18949, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela IN SRF 429, de 21/06/2004).

(...)"

Medida Provisória nº2.189-49, de 23 de agosto de 2001

“Art. 17. Fica instituído regime aduaneiro especial relativamente à importação, sem cobertura cambial, de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.

§ 1º Consideram-se insumos, para os fins deste artigo, os chassis, as carroçarias as peças, as partes, os componentes e os acessórios.

§ 2º A importação dos insumos dar-se-á com suspensão do IPI.

§ 3º O Imposto de Importação somente incidirá sobre os insumos importados empregados na industrialização dos produtos, inclusive na hipótese do inciso II do § 4º

§ 4º Os produtos resultantes da industrialização por encomenda terão o seguinte tratamento tributário:

I – quando destinados ao exterior, resolve-se a suspensão do IPI incidente na importação e na aquisição, no mercado interno, dos insumos neles empregados;

II – quando destinados ao mercado interno, serão remetidos obrigatoriamente a empresa comercial atacadista, controlada, direta ou indiretamente, pela pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior, por conta e ordem desta, com suspensão do IPI.

§ 5º A empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equipara-se a estabelecimento industrial.”

A Instrução Normativa nº 296, de 2003, disciplina ainda os procedimentos relativos ao regime de suspensão em foco, a serem adotados quanto às aquisições por estabelecimentos da indústria alimentícia, produtos farmacêuticos, calçados e químicos orgânicos e inorgânicos, o faz sem alterar o alcance dado pela Lei nº 10.637, de 2002, no art.29, apenas explicitando, no art. 23, inciso II, que o disposto contido na lei não é aplicável aos estabelecimentos equiparados a industrial, exceto quando se tratar de estabelecimento comercial equiparado a industrial pela legislação do IPI, na operação a que se refere o art. 4º (que em hipótese alguma foi estabelecido pela instrução normativa e sim pelo §5º do art.17 da MP 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, como transcrito no parágrafo anterior):

“Outros produtos

Art. 17. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME 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 Ex01 no 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). (Redação dada pela IN SRF 342, de 15/07/2003).

§ 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.

§ 2º As MP, PI e ME importados diretamente por estabelecimento industrial fabricante de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, ficando o desembaraço com suspensão do imposto condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.

§ 3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.

(...)

Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

I – às pessoas jurídicas optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples).

Ora, como a própria contribuinte já afirmou, o benefício da suspensão não foi instituído para beneficiar a fornecedora dos insumos, mas tampouco o foi para beneficiar os insumos saídos com suspensão. O benefício ora em questão foi instituído para beneficiar os produtos da indústria alimentícia, cujos estabelecimentos atendessem as condições para adquirirem as MP, PI e ME. Quanto a comprovação de que as empresas adquirentes dos insumos atendiam ao pré requisito para aquisição das mercadorias com suspensão não houve qualquer questionamento, e embora a impugnante tenha alegado que já tinham sido entregues oportunamente à fiscalização, mas “estranhamente” não foram anexadas aos autos, tal matéria já está superada ante as declarações fornecidas pelas empresas adquirentes dos insumos, de que atendiam às exigências do caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, ora anexadas aos autos pela impugnante, DOC.03. 3.

Como visto, a lei que instituiu o mencionado benefício da suspensão não prevê a inclusão dos estabelecimentos equiparados a industrial, embora tenha previsto que o desembaraço dos insumos poderia se dar com suspensão, quando estes fossem importados diretamente pelo próprio estabelecimento industrial, para emprego na industrialização dos produtos discriminados, e neste caso, não fez distinção entre serem tais produtos auto propulsantes ou outros produtos.

Há que ser ressaltado que o fato de a legislação admitir a importação direta pelas empresas da indústria alimentícia, §4º do art.29 da Lei nº 10.637/2002, assegurando idêntico tratamento de suspensão do IPI, na importação direta desses insumos pelos estabelecimentos industriais que fabricam os produtos ali contemplados, não autoriza o entendimento de que também as saídas das aquisições efetuadas por empresas meramente importadoras, também possam ser efetuadas ao abrigo da suspensão.

O legislador não pretendeu ampliar o alcance da regra exonerativa com a intenção de beneficiar, tanto aos estabelecimentos que industrializem seus produtos quanto àqueles que são contribuintes do IPI por equiparação, na condição de importadores dos produtos revendidos. Apesar de a equiparação a industrial ser promovida por lei, há distinção entre os estabelecimentos industriais e os apenas equiparados, sujeitando-se, cada um destes, às obrigações e procedimentos previstos na legislação do IPI, e não o contrário como firmara a impugnante.

Relativamente ao argumento da impugnante de que a IN SRF Nº 296, de 2003, ato de hierarquia inferior a lei, não tem força para criar tratamento discriminatório para o contribuinte equiparado a industrial, com quebra da isonomia, pois está dirigida às importações do segmento automotivo, especialmente para os insumos importados que são destinados para fabricação de veículos autopropulsados, classificados nas posições 8701 a 8705 da TIPI, verifica-se que não foi a instrução normativa, em seu art.4º, que criou a possibilidade de os estabelecimentos equiparados a industrial poderem dar saída com suspensão dos insumos quando endereçados ao setor automotivo. Tampouco menciona a instrução normativa que naquele dispositivo estariam abrangidos todos os estabelecimentos equiparados a industrial.

Registre-se que no dispositivo normativo há ressalva que tão somente estariam abarcados os estabelecimentos de que trata o § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.18949, de 23 de agosto de 2001 – a empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda. Além disso, haveria que ser a empresa comercial atacadista, controlada, direta ou indiretamente, pela pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior, por conta e ordem desta, com suspensão do IPI, conforme §4º da MP 2.189-49, de 2001.

A instrução normativa, ao prever que também as saídas dos insumos para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos Códigos 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 8704.10.00, 8704.2, 8704.3, 87.05, 8706 e 87.11 da TIPI poderia se dar com suspensão o faz tão somente em relação à empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda, que neste caso, é equiparada a estabelecimento industrial, inexistindo no dispositivo normativo qualquer inovação, para ampliar o

alcance do benefício aos estabelecimentos equiparados a industriais quanto às MP, PI e ME adquiridos por estabelecimento que se dediquem aos 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, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 e nem tampouco a excepcionar estabelecimentos que já não estivessem previstos na lei concessiva do benefício.

Por fim, cito o voto do conselheiro Antonio Carlos Atulim que enfrentou com abordagem digna de aplausos a questão da equiparação a estabelecimento industrial promovida pelo art. 4º da Lei nº 4.502/64:

Ao contrário do que sustentou o Relator do acórdão recorrido, a equiparação prevista no art. 4º da Lei nº 4.502/64, não é para “todos os efeitos legais”, mas apenas e tão-somente para os “efeitos desta lei”.

Portanto, os estabelecimentos enumerados no art. 4º da Lei nº 4.502/64 são estabelecimentos industriais para todos os efeitos da Lei nº 4.502/64, estando, portanto, sujeitos a todos os ônus e bônus de um contribuinte do IPI. Entretanto, isto não impede que leis futuras criem regimes ou benefícios específicos para o industrial e equiparados, ou para alguns equiparados em detrimento de outros, conforme seja o desígnio que o legislador pretenda atingir.

Foi o que aconteceu com o art. 5º da Lei nº 9.826/99, que assim dispõe:

“Art. 5º A saída, do estabelecimento industrial, ou a importação de chassis, carrocerias, peças, partes, componentes e acessórios, destinados à montagem dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 e 8711 da TIPI, dar-se-á com suspensão do IPI.” (grifei)

Conforme se pode observar, o legislador concedeu o direito de forma taxativa apenas para os estabelecimentos industriais e a apenas a um dos equiparados a industrial enumerados no art. 9º do RIPI/98, que é o importador.

Somente com a publicação do art. 4º da Lei nº 10.485/2002 foi que o direito à suspensão e de manutenção e utilização do crédito correlato, foi estendido a outras entidades, conforme se pode verificar na novel redação:

“Art. 4º. O artigo 5º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial.

§ 1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no caput, de origem estrangeira, serão

desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente por estabelecimento industrial.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente:

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados;

II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI.

§ 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial.

§ 4º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão 'Saída com suspensão do IPI' com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 5º Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos ou importados com suspensão do IPI, distinta da prevista no § 2º deste artigo, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente ou importador dar-se-á com a incidência do imposto.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, também, a estabelecimento filial ou a pessoa jurídica controlada de pessoas jurídicas fabricantes ou de suas controladoras, que opere na comercialização dos produtos referidos no caput e de suas partes, peças e componentes para reposição, adquiridos no mercado interno, recebidos em transferência de estabelecimento industrial, ou importados. (NR)

Parágrafo único. O disposto no inciso I do § 2º do art. 5º da Lei no 9.826, de 23 de agosto de 1999, com a redação alterada por este artigo, alcança, exclusivamente, os produtos destinados a emprego na produção dos produtos autopropulsados relacionados nos Anexos I e II desta Lei." (grifei).

Portanto, somente com o advento do § 6º acima transcrito foi o direito estendido à ora recorrente. Não se olvide que o art. 178 do RIPI/98 estabelece que:

"Art. 178. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.”

Desse modo, é fora de qualquer dúvida que o art. 4º da Lei nº 4.502/64 não criou uma equiparação para qualquer efeito legal e nem impede que normas futuras criem distinções entre estabelecimentos industriais e equiparados a industrial e nem entre equiparados entre si.

Noutro giro, não se pode esquecer o pelo art. 111 do Código Tributário Nacional determina que a interpretação de normas que regem a suspensão deve ser literal, não dando espaço a qualquer interpretação extensiva.

Assim sendo, entendo que a suspensão pretendida pelo recorrente só contempla o estabelecimento industrial e não se aplica aos equiparados.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de setembro de 2012.

Gilson Macedo Rosenberg Filho