



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

Processo n° 10830.006348/2005-12
Recurso n° 240.215 Voluntário
Acórdão n° **3403-00.805 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de fevereiro de 2011
Matéria IPI
Recorrente A. RAYMOND DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2001

PROCEDIMENTO FISCAL DE LANÇAMENTO. NATUREZA EMINENTEMENTE INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal que antecede o lançamento, onde a autoridade administrativa certifica o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, é regido pelo sistema inquisitorial, não se verificando nesta etapa a existência de litígio a deflagrar o contraditório e a ampla defesa nos moldes definidos pelo art. 5º, LV da CF/88, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento do direito de defesa neste momento.

DILIGÊNCIAS/PERÍCIAS. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A realização de diligências e/ou perícias tem por escopo espancar dúvidas surgidas no íntimo do julgador, que se as entender impertinentes ou desnecessárias poderá indeferi-las fundamentadamente, ainda que com isso não concorde o requerente, não se qualificando esta situação como hipótese de cerceamento do direito de defesa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2001

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é tributo submetido ao regime do lançamento por homologação, art. 150 do Código Tributário Nacional, de tal sorte que a apuração e o recolhimento do tributo são cometidas ao contribuinte e sujeito à homologação por parte da autoridade administrativa, o que, em não se concretizando de forma expressa e desde que tenha havido a “antecipação” do pagamento, nos termos da legislação de

regência, ocorre tacitamente em 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2001

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.
REACONDICIONAMENTO.

Para a incidência do IPI se considera como industrialização inclusive a alteração na apresentação do produto, ou seja, o seu reacondicionamento, excepcionando-se exclusivamente a hipótese de acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto (Lei nº 4.502/64, art. 3º, p.u.).

Por isso o Regulamento é estruturado de tal modo que a falta de atendimento de qualquer uma das condições para configurar acondicionamento para mero transporte implica na caracterização de acondicionamento de apresentação, fazendo incidir o IPI.

Não é necessário que na embalagem haja apelo de propagando ou valorização do produto, bastando que ocorra a mudança de apresentação, com alteração do tamanho, rotulagem de identificação do produtor e a etiquetagem descrevendo o conteúdo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Robson José Bayerl (Relator) quanto à questão de mérito. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz votou pela conclusão quanto à decadência. Sustentou pela recorrente o Dr. Amador Outerelo Fernández. OAB/DF nº 7.100

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Ivan Allegretti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de auto de infração de IPI lavrado para exigir diferenças oriundas da saída de produtos importados com indevida suspensão do imposto, lastreada no art. 5º da Lei nº 9.826/99.

Por bem refletir o caso em testilha, sirvo-me do bem elaborado relatório da decisão de primeiro grau:

“Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 32/35, a contribuinte importou e revendeu cliques metálicos e plásticos para empresas montadoras de veículos, no período de julho de 2000 a setembro de 2001, sendo que deu saída a estes produtos de seu estabelecimento, com suspensão do IPI, com base no art. 5º da Lei nº 9.826/99. De acordo com a fiscalização, por se tratar de revenda de produtos importados, e de estabelecimento equiparado a industrial nessas operações, os materiais não poderiam ter saído com suspensão do imposto. Conseqüentemente, foi lançado o imposto e reconstituída a escrita fiscal.

Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 370/398, em 29/09/2005, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

1. O direito da Fazenda realizar a cobrança das supostas diferenças, nos termos do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, está abrangida pela decadência, uma vez que entre o 1º decêndio de julho de 2000 a 15/12/2000 e a data de notificação do auto de infração, em 15/12/2005, decorreram mais de cinco anos, considerando-se, assim, definitivamente homologado o procedimento seguido pela impugnante e extinto o crédito tributário;

2. Os valores constantes dos pedidos de ressarcimento do 3º trimestre de 2000 (processo nº 10830.009214/00-32) e do 3º trimestre de 2001 (processo nº 10830.008164/2001-55) foram glosados duas vezes; isto porque na reconstituição da escrita fiscal, a fiscalização glosou os créditos que resultavam em saldo credor, e também, manteve os valores de R\$122.126,96 e R\$ 59.549,74 lançados a débito pela requerente quando entrou com os pedidos de compensação;

3. Nas operações objeto do lançamento, a empresa não apenas revendeu os materiais importados; de fato, reacondicionou os produtos importados em embalagens de apresentação, caracterizando a industrialização prevista no art. 4º, inciso IV, do RIPI/98, e portanto, faz jus ao benefício, como estabelecimento industrial; comprova o alegado através de notas fiscais de matérias intermediárias e de embalagens, além de fotos do procedimento;

4. Ainda que fosse estabelecimento equiparado a industrial, por fazer parte da cadeia produtiva do setor automotivo, faria jus ao benefício da suspensão do IPI com a manutenção integral dos créditos; a redação original do art. 5º da Lei nº 9.826/99, vigente na data do pedido de ressarcimento e dos pedidos de compensação, não restringia a aplicação da suspensão na importação de partes e peças destinadas à revenda;

5. A expressão “adquirente” contida no art. 9º da IN SRF nº 235/2002 refere-se à montadora de veículo, bem como em relação ao fato de que o importador não precisa realizar nenhum tipo de industrialização intermediária no componente antes de encaminhá-lo à montadora, para fazer jus ao benefício da suspensão;

6. A Constituição e o CTN não fazem distinção entre estabelecimento equiparado a industrial e estabelecimento industrial;

7. *Requer o deferimento de produção de prova pericial para comprovar que realizou a operação industrial de acondicionamento dos produtos.*

Por fim, requereu o provimento da impugnação, tornando insubsistente a autuação.”

A DRJ Ribeiro Preto/SP manteve parcialmente o lançamento por intermédio de decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2001

IPI. DECADÊNCIA.

Quando não efetuado o lançamento de iniciativa do contribuinte, aplica-se ao caso o prazo decadencial do lançamento de ofício previsto no artigo 116, inciso II, do RIPI/98, e a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

INDUSTRIALIZAÇÃO. CONCEITO. ACONDICIONAMENTO PARA FINS DE TRANSPORTE.

A operação segundo a qual determinada empresa adquire produtos industrializados de terceiros, no mercado externo, e os acondiciona em embalagens de transporte, para que possam ser convenientemente entregues aos destinatários, não se caracteriza como operação de industrialização nos termos do art. 4º, inciso IV, do Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI).

Não constitui rotulagem de cunho promocional a simples colocação de rótulos contendo nome, logotipo e telefone da empresa vendedora, além de outras informações que não atribua utilidade adicional ao produto.

REVENDA DE MATERIAIS IMPORTADOS DESTINADOS À FABRICAÇÃO DE VEÍCULOS.

Não há previsão legal que ampare a suspensão do IPI na revenda de materiais importados destinados à fabricação de veículos.

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. ESTORNO EM DUPLICIDADE.

Se na reconstituição da escrita fiscal da contribuinte não restou saldo credor no trimestre-calendário, a fiscalização não pode manter como “débito escriturado” o valor estornado pela empresa, objeto de pedido de ressarcimento, pois estes valores estariam sendo excluídos em duplicidade.”

Em recurso voluntário o contribuinte aduz, como preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, ocasionado pelo indeferimento da perícia requerida, a seu ver necessária diante da existência de questão de fato e de natureza técnica a ser deslindada, consistente na verificação da efetiva operação de embalagem por ele realizada, de modo a caracterizá-lo como estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; que as embalagens por ele utilizadas não satisfazem ao critério definidor de que seja do tipo destinado ao transporte, pois seu peso é inferior a 20 kg, como exige o art. 6º do RIPI; que a decisão se valeu apenas da indicação dos CFOP lançados nas

notas fiscais de entrada e de saída sem examinar a operação por completo; e, que havendo controvérsia fática nos autos não poderia a autoridade julgadora de piso prescindir da perícia.

Ainda em sede preambular, verbera o contribuinte o lançamento, tachando-o de improcedente por ausência de busca da verdade material, a configurar também o cerceamento de sua defesa, porquanto não trouxe a fiscalização aos autos todos os elementos necessários a determinar com segurança a infração cometida e entendeu inaplicável a suspensão sindicada, mesmo cuidando o caso de produto objeto de industrialização na modalidade de acondicionamento, citando doutrina e jurisprudência. Por fim, ratifica a argumentação tocante à ocorrência da decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a 15/12/2000.

No mérito, reprisa as alegações já deduzidas em impugnação, destacando a realização de operação industrial caracterizada pelo reacondicionamento de mercadoria estrangeira; que houve equívoco material na emissão das notas fiscais de entrada e saída e, conseqüentemente, no registro escritural das operações; que a recorrente importa os produtos e os reacondiciona em outras embalagens próprias para apresentação, segundo instruções das montadoras, e que para realização desta operação industrial adquire uma série de produtos intermediários de embalagem, tais como caixas de papelão com seu logotipo, fitas adesivas, etiquetas e plástico filme; que as fotos evidenciam todo o processo realizado; que à vista destes elementos é imperioso reconhecê-lo, nestas operações, como estabelecimento industrial e não como equiparado a industrial; que as embalagens em epígrafe não atendem às condições cumulativas do art. 6º do RIPI para se enquadrarem como embalagem de transporte; que não realiza vendas no varejo, a consumidor final, mas exclusivamente no atacado; que não configuradas tais embalagens como destinadas a transporte, necessariamente são consideradas embalagens de apresentação; que a suspensão do imposto deve ser aplicada tanto ao estabelecimento industrial quanto ao equiparado, uma vez que é indubitável sua participação na cadeia produtiva do setor automotivo; que o art. 5º da Lei nº 9.826/99 em nenhum momento limitou a suspensão do imposto apenas aos fabricantes de partes e peças e/ou montadoras de veículos; que a nova redação do dispositivo que restringiu a suspensão somente vigorou a partir de 03/07/2002; que os arts. 153 da CF/88 e 46 do CTN não distinguem as figuras do estabelecimento industrial e do equiparado a industrial; e, que não se aplica ao caso a interpretação literal do art. 111 do CTN, eis que sua referência se dirige à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não à suspensão do imposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que, dele conheço.

Considerando que foram argüidas as preliminares de nulidade, tanto do lançamento como da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, e de decadência parcial, aprecio, inicialmente, a alegação de vício do lançamento.

Consoante art. 59 do Decreto nº 70.235/72, duas são as hipóteses de nulidade dos atos administrativos tributários: a sua lavratura por agente incompetente e, em relação aos despachos e às decisões, além da incompetência do servidor, a preterição do direito de defesa do contribuinte.

Logicamente, ainda que o dispositivo assim não expresse, por se cuidar o lançamento e a decisão administrativa de espécies do gênero ato administrativo, estão jungidos à observância dos requisitos necessários à validade de seus efeitos, ou seja, seus elementos constitutivos, quais sejam, competência, objeto, forma, motivo e finalidade.

A doutrina administrativista¹ destaca que o pressuposto de invalidação do ato administrativo é a presença do vício de legalidade, que se entremostra pela ausência de um destes elementos ou vício mesmo em sua produção, caracterizado, no caso da competência, pela inadequação entre a conduta e as atribuições do agente; no elemento finalidade, pela prática de ato direcionado a interesses privados; a forma, pela transgressão ou omissão no meio de exteriorização do ato, que não obedece o procedimento legalmente previsto para sua realização; no objeto, consistente na prática de ato dotado de conteúdo diverso do que a lei autoriza; e, no motivo, que se dá pela inexistência de fundamento para o ato, fundamento falso ou desconexo com o objetivo pretendido pela Administração Pública.

Examinando o instrumento de lançamento, sob o prisma das colocações supra aduzidas, não vislumbrei qualquer defeito que pudesse conspurcar o ato praticado.

Demais disso, a principal razão aventada pelo recorrente seria o cerceamento do direito de defesa, o que não só ocorrer no “procedimento” de fiscalização antecedente do lançamento, que é unilateral e regido pelo princípio inquisitivo, ostentando caráter eminentemente persecutório, de modo que nesta fase não há contraditório, logo, não há defesa e tampouco possibilidade de seu cerceio.

O processo administrativo fiscal, propriamente dito, a conformar o litígio, se inaugura com a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, *ex vi* do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 (“*a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”), até então a atividade, como já dito, é eminentemente persecutória.

A única situação que visualizo coarctação ao direito de defesa no lançamento seria aquela em que a Administração Pública não franqueasse o trintídio legal para o contribuinte exercer o seu direito ao inconformismo, o que, definitivamente, não é o caso dos autos.

Portanto, o lançamento não padece de qualquer vício capaz de invalidá-lo.

Respeitante à decisão recorrida, por haver indeferido a perícia requerida pelo recorrente, tendente a definir o tipo de acondicionamento por ele realizado e, por via reflexa, defini-lo como industrial ou equiparado, nos termos da legislação do IPI, também entendo não proceder a irresignação.

É que a perícia serve ao processo, em especial ao julgador, que, a par de não ter travado contato direto com os fatos imputados ao sujeito passivo no lançamento, tem a atribuição legal de solucionar a querela.

¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 19ª edição revista, ampliada e atualizada até 31/12/2007. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2008, pág. 142 em 09/03/2011 p

or ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 25/02/2011 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 09/03/2011 por IVAN ALLEGRETTI

Não sem razão estatui o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 que a realização de diligências ou perícias, será determinada pela autoridade julgadora quando entendê-las necessárias, devendo, em caso de indeferimento daquelas requeridas pelo contribuinte, apresentar as justificativas para tal, nos termos do art. 28, *in fine*, do mesmo diploma.

Como se verifica dos dispositivos citados, as diligências e/ou perícias tem por móvel esclarecer dúvidas surgidas no íntimo do julgador, de sorte que se este as entende prescindíveis ou inaplicáveis à solução da questão não está obrigado a determiná-las, ainda que disso divirja o requerente.

No caso vertente o relator da decisão recorrida declinou seu posicionamento esclarecendo que as provas colacionadas pelo recorrente, mormente as fotografias do processo de reacondicionamento, eram suficientes para que fosse proferida a decisão.

Assim, não vislumbro qualquer eiva na decisão recorrida que imponha a sua anulação, motivo pelo qual também rejeito esta preliminar.

Nesta oportunidade, tal qual a decisão recorrida, reitero que o processo encontra-se convenientemente instruído e devidamente demonstradas as alegações de fato que o recorrente pretende comprovar por intermédio da perícia, motivo pelo qual entendo prescindível a sua realização e, por conseguinte, indefiro, nesta parte, o pleito do recorrente.

Na seqüência, passo ao exame da alegação de decadência parcial do lançamento.

É inconteste, e nisto concordam o recorrente e os agentes administrativos autuantes e julgadores, que o Imposto sobre produtos Industrializados – IPI é um tributo sujeito ao lançamento dito por homologação, aplicando-se via de regra, em tema de decadência, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional.

A decisão recorrida se valeu do raciocínio segundo o qual, inexistentes recolhimentos concernente aos produtos saídos do estabelecimento equiparado a industrial com a indevida suspensão, no pressuposto que o pagamento é condição necessária para configuração da modalidade de lançamento previsto no preceito em tela, haveria o deslocamento do termo inicial do lapso decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, a teor do art. 173, I do mesmo diploma.

Pois bem, tenho que a resolução da controvérsia se encontra nas disposições do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), vigente por ocasião da ocorrência das supostas infrações, as quais transcrevo os trechos de interesse para a causa:

“Art. 111. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 190 e 191 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74).”

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir;

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Presunção de Lançamento Não Efetuado

Art. 112. Considerar-se-ão não efetuados os atos de iniciativa do sujeito passivo, para o lançamento:

I - quando o documento for reputado sem valor por este Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso II);

II - quando o produto tributado não se identificar com o descrito no documento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso III);

III - quando estiver em desacordo com as normas deste Capítulo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso I).

Parágrafo único. Nos casos dos incisos I e III, não será novamente exigido o imposto já efetivamente recolhido, e, no caso do inciso II, se a falta resultar de presunção legal e o imposto estiver também comprovadamente pago.

Homologação

Art. 113. Antecipado o recolhimento do imposto, o lançamento se tornará definitivo com a sua expressa homologação pela autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150).

Parágrafo único. Ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ter-se-á como homologado o lançamento efetuado nos termos do art. 111, quando sobre ele, após cinco anos da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa não se tenha pronunciado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º);

(...)

Art. 116. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I - da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º);

II - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso I);

III - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso II).

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único)."

Da leitura destes artigos infere-se que tanto o recolhimento do saldo devedor como a apuração de saldo credor no período de apuração, sem resultar saldo a recolher, considera-se pagamento, a partir do qual será considerado definitivo o lançamento com a expressa homologação da autoridade administrativa, o que, em não se realizando, ocorre ao cabo de cinco anos contados do fato gerador.

A decadência, por seu turno, extingue o direito de constituição e o próprio crédito tributário, no caso de antecipação do pagamento do imposto, após cinco anos contados da ocorrência do fato imponible, ressalvado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando então haveria o deslocamento para as disposições do art. 173 do CTN.

Veja-se que o regulamento se refere ao pagamento devido por período de apuração, nos termos do seu art. 111, parágrafo único, e não por fato gerador ocorrido, como induz o art. 110, I, "r"² e também interpretou a decisão recorrida.

À luz do sobredito art. 116, o *dies a quo* do lapso decadencial é a data de ocorrência do fato gerador, todavia, para esta forma de contagem, é essencial a existência do "pagamento antecipado".

No caso sob exame constato que o recorrente apurou saldos devedores no período e efetuou os recolhimentos - presumo eu porque a fiscalização não os contestou na autuação -, bem assim, saldos credores, ainda que decorrentes da, em tese, indevida suspensão do imposto, conforme se extrai do demonstrativo de recomposição de escrita fiscal de fls. 114/116 e do próprio instrumento de lançamento (fls. 132/136).

Não há notícia nos autos que tenha se verificado a ocorrência de dolo, simulação ou mesmo fraude, tanto assim que a multa de ofício foi lançada no percentual ordinário de 75% (setenta e cinco por cento).

De uma interpretação sistemática dos dispositivos em comento, considerando que o lançamento foi cientificado ao recorrente em 15/12/2005, conluo que os fatos geradores anteriores a 15/12/2000 foram alcançados pela decadência, assistindo, neste ponto, razão ao apelante.

Vencidas as preliminares, passo ao mérito.

Antes, contudo, de adentrar o cabimento da suspensão discutida, visando a melhor fluência do juízo exteriorizado, enfrentarei a qualificação da operação de reacondicionamento como industrialização ou simplesmente embalagem para transporte, o que,

² "Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o artigo anterior (lançamento), serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade, quanto ao momento, quando desatendidas as condições da imunidade, da isenção ou da suspensão do imposto".

por via oblíqua, caracterizará o recorrente como estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, nas operações questionadas.

Nas palavras da recorrente a operação suscitada é a seguinte:

“a) importa clips (a título de amostragem juntou alguns processos de importação), os quais são desembaraçados acondicionados em simples embalagens de transporte;

b) tais produtos são retirados das antigas embalagens de transporte e são acondicionados em outras, não para o mero transporte, manuseio ou exposição do produto, mas próprias para apresentação, segundo instruções das montadoras;

c) para acondicionar os produtos em embalagens de apresentação, a Recorrente adquiriu diversos materiais intermediários e de embalagens, tais como sacos plásticos para embalar os clips, caixas de papelão com o logotipo da Recorrente e com sinais distintivos de sua marca fabril, utilizadas para embalar os clips já ensacados nas quantidades solicitada pelos clientes; fitas adesivas, para fechamento das caixas de papelão que acondicionaram os produtos; etiquetas e ribbon, utilizados para identificação das peças depois de embaladas e filme plástico, utilizados para identificação das peças depois de embaladas e filme plástico, utilizado para proteção das peças depois de acondicionadas nas caixas de papelão;”

Pelas fotos acostadas ao processo pelo recorrente pude aferir que as caixas fracionadas em que vêm os “clips” importados a granel são similares àquelas utilizadas para reacondicionamento e distribuição no mercado interno, com as quantidades definidas pelos clientes, como se observa com clareza nas fotos de fls. 414/416.

Em outro processo o recorrente aloja as peças (“clips”) em sacos plásticos transparentes, também nas quantidades estipuladas pelos clientes (montadoras), e os acomoda em caixas plásticas abertas retornáveis (tipo “KLT”).

Tanto as caixas como as sacolas possuem apenas a logomarca e signos distintivos da marca, sem identificação ou detalhamento do produto, o que é feito por meio de etiquetas adesivas impressas (fls. 420/425).

Também pelas fotografias apresentadas é possível verificar que o seu transporte é feito em paletes envolvidos com plástico filme para sua amarração (fls. 426/428).

Na definição conferida pelo Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), art. 4º, IV, considera-se industrialização, dentre outras, a operação que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.

A diferença entre embalagem de apresentação e de transporte é fornecida pelo art. 6º do mesmo diploma, *verbis*:

“Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim;

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso anterior.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional;

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.”

Confrontando os elementos de prova constantes dos cadernos processuais e a descrição dos procedimentos realizados, à luz das normas transcritas, dessumo, na mesma linha intelectual da decisão recorrida, que o reacondicionamento realizado pela recorrente nada mais é que embalagem para transporte.

Os produtos importados (“clips”) são acomodados em caixas de papelão sem acabamento e rotulagem de função promocional, que não objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, nos termos do art. 6, § 1º, I.

Os produtos, além de fornecidos exclusivamente no atacado, sem venda a consumidor final, são embalados considerando as quantidades e a forma determinadas pelos clientes, no caso, montadoras de veículos.

Portanto, parece-me irrefragável que não se está diante de qualquer embalagem de apresentação, como insistentemente sustenta o recorrente, mas, repisando, mera embalagem de transporte, o que, por decorrência, não qualifica tal operação como sendo industrialização.

Por oportuno, esclareço que a exigência cumulativa do peso mínimo de vinte quilogramas prevista no inciso II do dispositivo em comento não se aplica ao caso corrente, em função da exceção veiculada no parágrafo segundo, uma vez que a determinação da quantidade e a forma de acondicionamento determinada pelos clientes, em minha opinião, configura espécie de exigência técnica, logo, suficiente a afastar tal quesito.

Não havendo, portanto, industrialização nas operações realizadas pelo recorrente, conclui-se que não se cuida de estabelecimento industrial, mas sim de

estabelecimento equiparado a industrial, nos termos do art. 9º, I do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98).

Fixadas as premissas básicas do caso, analiso a questão relativa ao cabimento ou não suspensão.

A suspensão do imposto ora combatida, para o período abrangido pelo lançamento, lastreava-se na então redação do art. 5º da Lei nº 9.826/99, que assim dispunha:

“Art. 5º A saída, do estabelecimento industrial, ou a importação de chassis, carroçarias, 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.

§ 1º O fabricante dos veículos referidos no caput ficará sujeito ao recolhimento do IPI suspenso, caso destine os produtos recebidos com suspensão do imposto a fim diverso do ali estabelecido.

§ 2º O disposto neste artigo não impede a manutenção e a utilização do crédito do imposto pelo estabelecimento que houver dado saída com suspensão do imposto.

§ 3º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput, deverá constar a expressão "Saído com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.”

A teor do *caput* do preceito, duas eram as hipóteses legais de suspensão do imposto, a saber, a saída do estabelecimento industrial e a importação dos produtos ali relacionados e destinados à montagem dos veículos classificados nas posições que menciona.

Posteriormente a Medida provisória nº 2.113-30/2001, atual MP 2.158-35/2001, vigente a partir de 27/04/2001, estendeu referida suspensão nos seguintes termos:

“Art. 66. A suspensão do IPI prevista no art. 5º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, aplica-se, também, às operações de importação dos produtos ali referidos por estabelecimento industrial fabricante de componentes, sistemas, partes ou peças destinados à montagem dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 e 8711 da TIPI.

§ 1º O estabelecimento industrial referido neste artigo ficará sujeito ao recolhimento do IPI suspenso caso não destine os produtos a fabricante dos veículos referidos no caput.

§ 2º O disposto nos §§ 2º e 3º do art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, aplica-se à hipótese de suspensão de que trata este artigo.”

Note-se que a hipótese de incidência alcançada continuou sendo a importação dos produtos arrolados no texto legal.

É importante acentuar que o estabelecimento equiparado a industrial pela realização de importação de produtos de procedência estrangeira e que dá saída aos mesmos está sujeito a dois fatos geradores de IPI distintos: i) o desembaraço aduaneiro do produto estrangeiro e ii) a saída deste mesmo produto do estabelecimento.

Nestes autos, o imposto exigido diz respeito à suspensão, tida por indevida pela fiscalização, aplicada à segunda hipótese de incidência, isto é, à saída do produto importado do estabelecimento equiparado a industrial.

Pela dicção dos arts. 5º da Lei nº 9.826/99 e 66 da MP 2.113-30/2001 a suspensão do imposto somente se aplicava à importação dos produtos ali relacionados e, no caso exclusivo de saída do estabelecimento industrial, não extensível aos estabelecimentos equiparados a industrial, como no caso do importador.

Com efeito, ao implementar a oração com o aposto “do estabelecimento industrial” vinculada ao termo “saída” o legislador deixou bem claro a sua intenção de não estender aos demais sujeitos passivos do Imposto sobre produtos Industrializados – IPI a suspensão, de modo que não cabe aos julgadores administrativos, sob o pálio de interpretar, incluir norma onde não existe espaço para tal discricionariedade, o que, a bem da verdade, estamparia verdadeiro exercício de função legislativa positiva, em clara e inconstitucional usurpação de competência.

Os textos legais coligidos, a meu sentir, não abrigam a suspensão aplicada pelo recorrente, mostrando-se, com isso, indevida.

Outrossim, é despiciente examinar a questão sob o enfoque da novel redação conferida ao aludido art. 5º da Lei nº 9.826/99 pela Lei nº 10.485/02, bem assim, o disposto no art. 9º da IN 235/02, que o normatizou, ao passo que sua vigência se iniciou a partir de novembro/2002, nos moldes do art. 7º daquele ato legal, enquanto o período lançado envolve julho/2000 a setembro/2001.

Por derradeiro, afasto o argumento que, não tendo o art. 153 da CF/88 e o art. 51 do CTN criado distinção entre o estabelecimento equiparado e o industrial, não seria possível a distinção para fins da suspensão suplicada, ao passo que, como cedo, nem a Constituição Federal e tampouco o Código Tributário Nacional criam tributo, papel este destinado à legislação ordinária, no caso específico do IPI, a Lei nº 4.502/64, que estabeleceu, sim, a combatida segregação através dos seus arts. 3º e 4º.

Pelo acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para tão-somente reconhecer a decadência do lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos até 15/12/2000.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator Designado

O contribuinte busca ver reconhecido o direito de manter e utilizar os créditos de IPI gerados na entrada de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem utilizados para a produção dos bens descritos no art. 5º da Lei nº 9.826/99.

Este dispositivo de Lei ao mesmo tempo em que permite a saída dos produtos industrializados com suspensão do IPI, permite a manutenção dos créditos em relação às entradas dos insumos utilizados na industrialização.

Neste caso se negou ao contribuinte o direito de manutenção dos créditos por se ter entendido que a atividade por ele desenvolvida não configurava uma industrialização, nos termos do art. 6º do Regulamento do IPI, que tem a mesma redação nos RIPI/98 e RIPI/2002.

Este dispositivo detalha os critério para fazer a distinção entre acondicionamento para transporte e acondicionamento de apresentação.

A distinção é importante porque uma das hipótese de incidência do IPI é o reacondicionamento de produtos industrializados, ou seja, a mudança na apresentação do produto.

Tal distinção nasce no texto da Lei nº 4.502/64, que sendo a fonte de direito primária para fixar o campo de incidência do imposto, dispõe em seu art. 3º, p.u. que “considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: (...)II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto”.

Está em jogo, portanto, a própria incidência do próprio IPI, se incidirá ou não, sendo então o Regulamento bastante restritivo para a configuração do acondicionamento para transporte – situação que implicaria deixar a operação fora do campo de incidência do imposto.

O art. 6º do Regulamento é estruturado de tal maneira que a falta de atendimento de qualquer uma das condições para configurar acondicionamento para transporte implica sua configuração como acondicionamento de apresentação.

Este critério restritivo se consolidou de maneira ainda mais firme, e concreta, na solução das consultas fiscais, conforme se pode perceber, exemplificativamente, nas seguintes ementas:

ROTULAGEM OU MARCAÇÃO. PRODUTOS IMPORTADOS. A obrigatoriedade de rotulagem ou marcação dos produtos, prevista no art. 273 do RIPI/2010, diz respeito aos produtos objeto de industrialização no País. O importador não está obrigado a rotular ou marcar os produtos importados, salvo aqueles expressamente excepcionados pelo Regulamento do IPI, ou quando efetuar o acondicionamento ou reacondicionamento

dos produtos importados. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 296 de 17 de Novembro de 2010)

ENCARTELADOS. COLOCAÇÃO DE EMBALAGEM. ACONDICIONAMENTO: EMBALAGEM DE TRANSPORTE E DE APRESENTAÇÃO. A colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização - acondicionamento ou reacondicionamento. O não atendimento de qualquer uma das condições estabelecidas pelo art 6º do Ripi/02 para caracterizar acondicionamento de transporte configura embalagem de apresentação. Caracteriza-se como industrialização a colocação de peça ou artigo em plástico transparente, fixado por grampo ou cola em uma cartela de papelão, na qual conste o nome da empresa e etiqueta com as características do produto, ou seja, a colocação de produto tributado em embalagem de apresentação. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 322 de 04 de Setembro de 2009)

ROTULAGEM OU MARCAÇÃO. PRODUTOS IMPORTADOS. A obrigatoriedade de rotulagem ou marcação dos produtos, prevista no art. 213 do Ripi/02, diz respeito aos produtos objeto de industrialização no País. O importador não está obrigado a rotular ou marcar os produtos importados, salvo nos casos previstos no Regulamento do IPI (Ripi). No Ripi/02, em vigor, as exceções se referem a produtos que possuem regras especiais, tais como os cigarros, à obrigatoriedade de se puncionar ou gravar jóias e relógios dos códigos citados dos Capítulos 71 e 91, prevista no art. 217, ou quando ocorrer o acondicionamento ou reacondicionamento de produtos importados (art. 213,§7º), situação em que se configura industrialização e o estabelecimento que realizar a operação se define como industrial. As proibições relacionadas no art. 222 do Ripi/02 visam evitar que produto de procedência estrangeira seja confundido com produto nacional, isto é, com aquele produzido no mercado interno ou vice-versa. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 229 de 18 de Julho de 2008)

Como visto, em relação aos produtos importados, bastaria o seu reacondicionamento e rotulagem para que o estabelecimento fosse enquadrado como industrial, sujeitando a atividade à incidência do imposto.

Tais manifestações sugerem que, se neste caso não houvesse a suspensão na saída com a manutenção dos créditos na entrada, ou seja, se estivesse em jogo decidir se o IPI incidia sobre o reacondicionamento promovido pela contribuinte, a solução poderia ser diferente.

Neste caso as fotografias apresentadas às fls. 406/428 ilustram como a contribuinte processa o reacondicionamento, desde a chegada dos produtos importados em grandes caixas e depois o seu reacondicionamento em caixas com estampa da empresa e etiquetas de identificação do tipo de produto, ou também em sacos plásticos, igualmente rotulados por etiquetas de identificação e descrição dos produtos, inclusive com a montagem de kits, visto que não se trata de produto de uma única especificação, conforme revelam as notas fiscais de fls. 310/312.

Entendo, pois, que não se está proporcionando uma mero suporte para o transporte da mercadoria, mas se lhe está alterando a apresentação, inclusive com a combinação de produtos, dando-lhe um novo acondicionamento com identificação e descrição próprias, que dão identidade ao fornecedor nacional, configurando assim um reacondicionamento de apresentação.

Não é necessário que na embalagem haja apelo de propagando ou valorização do produto, bastando que ocorra a mudança de apresentação, com alteração do tamanho, rotulagem de identificação do produtor e a etiquetagem descrevendo o conteúdo – como ocorre no caso – para a configuração da industrialização.

Voto, por isso, pelo provimento ao recurso.

Ivan Allegretti