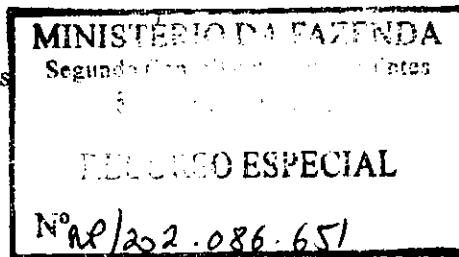


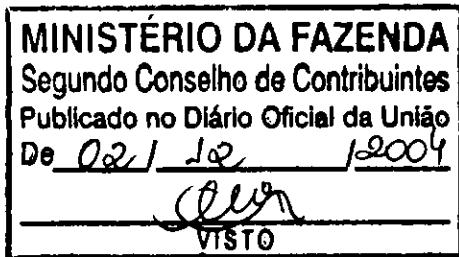


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

Recorrente : CROMAGEM PELOTAS LTDA.
Recorrida : DRF em Pelotas - RS



IPI. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. GALVANOPLASTIA. NÃO INCIDÊNCIA DO IPI. Por absoluta falta de previsão legal, não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Operação de Galvanoplastia realizada sob encomenda, na qual não são utilizados insumos industrializados pelo executor, não possui incidência do IPI.
Recurso ao qual se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CROMAGEM PELOTAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Henrique Pinheiro Torres.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Gustavo Kelly Alencar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/cf/ja



Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

Recorrente : CROMAGEM PELOTAS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem demonstrar a realidade fática dos autos, adoto o relatório de fls. 178/181, que abaixo transcrevo:

"No dia 22 de agosto de 1990, foi lavrado o auto de infração de fls. 06, no qual se apuraram o IPI, a multa de 100% (art. 364, inc. II, RIPI/82 e os atos declaratórios de nºs 17 e 30, de 1989), mais os acréscimos legais, exigíveis da ora recorrente, porque teria ela incorrido nas infrações descritas no Termo de Conclusão de Exame de Escrito Fiscal (fls. 07), verbis:

'a) é estabelecida com beneficiamento de produtos novos ou usados, por encomenda direta do usuário ou de firmas que revendem os produtos banhados ao cromo, níquel ou galvanizados ou que os utilizam para aplicação no ativo fixo de suas indústrias; b) o processo de galvanoplastia é obtido através de eletrólise e consome, entre outros, soda cáustica, sulfato de níquel, sulfato de cobre e energia elétrica - força; c) não possui e não escriturou os livros fiscais, modelos 1, 2, 3, 6, 7 e 8 relativamente aos lançamentos de IPI não efetuados no documentário fiscal de saídas, por vendas; d) não aproveitou os créditos de matérias-primas e produtos intermediários constantes das notas-fiscais de aquisições destes insumos, que se consomem no processo industrial, os quais acatei e concedi àqueles listados em quadro anexo; e) deu saída, por vendas, aos produtos referidos, após o beneficiamento contratado com particulares ou com empresas, com emissão de notas-fiscais, modelo 1, série B-1, sem lançamento do imposto sobre produtos industrializados, com diferimento do ICMEs.; f) não lançou e não recolheu o imposto sobre produtos industrializados, no período compreendido entre 08/85 e 05/90 infringindo os artigos 54; 56; 57; 62; 107; 233; 236; 242; 264; 265; 267; do Regulamento do IPI baixado com o Decreto nº 87.981, de 23.12.82 e, Leis nºs 7691/88 e 7799/89; Portarias do M.F. nº 266 de 29.07.1968; com as penalidades previstas nos arts. 364, II, 382 e 383 do mesmo RIPI/82, e, (ADN CST nº 30, 08.08.1989) (ADN CST nº 17, de 08.08.1989)...'. }



Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

Defendendo-se, a autuada apresentou a impugnação de fls. 34/45, onde sustentou a improcedência do auto de infração, aos argumentos de que houve 'bis-in-idem' na exigência, além de esta ser absurda e eivada de nulidade.

Replicando, veio a informação fiscal de fls. 139/144, sustentando a peça básica, com os argumentos de que é incabível a alegada nulidade e que a atividade da autuada se enquadra na regra do art. 3º do RIPI/82.

A decisão singular (fls. 145/147) julgou procedente a ação fiscal e manteve, no todo, a exigência, rejeitando a preliminar de nulidade, eis que se não operou qualquer uma das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72, e, no mérito, restou provada a infração imputada. É o que se infere desta ementa:

'Não comprovada a implementação das condições expressas no art. 7º do RIPI/82, rejeita-se a alegação de 'não incidência' baseada no disposto no art. 4º inciso V. Não é admitida a saída com 'suspensão' do imposto, dos produtos industrializados por encomenda, quando estes, destinando-se ao estabelecimento de origem, com qualquer finalidade, forem obtidos com insumos do executor da encomenda.

Ação fiscal procedente.'

Com guarda do prazo legal, veio o recurso voluntário de fls. 149/153, reeditando as razões expendidas na impugnação, as quais resumo, com base no arrazoado de fls. 150 e seguintes:

- a) - que a atividade da recorrente consiste na prestação de serviços e vendas, por encomendas, diretamente a consumidores ou usuários;*
- b) - que, por isso, não há incidência de IPI e quando a atividade consiste em industrialização ou comercialização pelos encomendantes estão eles amparados pela 'suspensão' do IPI;*
- c) - que a oficina da recorrente preenche plenamente os pressupostos exigidos pelo art. 4º, inciso V, do RIPI/82, eis que só tem 5 operários, não utiliza do processo de galvanoplastia com força motriz superior a 5CV (cavalo-vapor) e seu trabalho preponderante com mão-de-obra não é superior a 60% para a formação do valor das prestações de serviço.*



Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

Também, relato que a recorrente insiste na preliminar de nulidade, argumentando em seu apelo que 'em momento algum' as razões de nulidade se confundem com as de mérito, uma vez que 'para se caracterizar e configurar 'erro de fato', os fatos devem ser descritos claramente e amparados nas disposições legais'.

E, ainda, no mérito, acrescentou que em tendo sido pago o tributo pelos encomendantes, a exigência constante do auto caracteriza-se como bitributação."

No voto condutor de fls. 182/185, acompanhado por unanimidade pela Egrégia Câmara, o eminente Relator assim ementou seu entendimento, negando provimento ao Recurso:

"IPI – Nulidade inexistente, preliminar rejeitada, Industrialização por encomenda. Incidência do IPI. Inexistência de suspensão e de bitributação. Nega-se provimento ao recurso voluntário."

Por óbvio inconformada, apresentou a Contribuinte às fls. 198/209 pedido de reconsideração da decisão acima, alegando, em síntese, que:

1 – não utiliza na respectiva operação produtos de sua industrialização ou importação;

2 – os produtos retornam aos estabelecimentos de origem (encomendante) e são destinados ao comércio e emprego como matéria-prima e produto intermediário em nova industrialização;

3 – o beneficiamento é industrialização, o que não impede a saída com suspensão do IPI nos moldes do artigo 36, III, do RIPI.

Pleiteia a reconsideração da decisão, reformando o julgado, instruindo seu pedido com os documentos de fls. 210/338.

O referido pedido é indeferido, mas medida liminar judicial obtida pela Contribuinte determina sua apreciação por este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, para aonde são os autos remetidos.

Em Sessão realizada em 14 de maio de 1997, foi o julgamento convertido em diligência, a fim de que fosse aferido pela repartição de origem o disposto à fl. 348.

Ao ser intimada da iminente realização da diligência requerida pelo ilmo. Sr. Relator, veio a Contribuinte aos autos para informar ter se operado a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o débito tributário.

Realizada a diligência, foi apresentada a resposta de fls. 364/365, onde, em síntese, informa que "não são utilizados quaisquer produtos de industrialização da autuada na operação de beneficiamento por galvanoplastia", bem como informa não mais possuir a autuada



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

os livros e documentos contábeis da época da autuação suficientes para se esclarecer o que pretende a diligência.

Retornam então os autos para julgamento.

É o relatório. *h //*



Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Inicialmente, cumpre analisar a preliminar de mérito alegada pela Contribuinte, vez que necessária para a posterior apreciação do *meritum causae*.

Em que pese o momento em que foi alegada – após a interposição de seu recurso -, bem como possíveis entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da impossibilidade de apresentação de “razões adicionais” aos Recursos Administrativos e até mesmo judiciais, o que tornaria sua petição de fls. 360/362 formalmente inadmissível, a matéria ali alegada – a decadência – é passível de acolhimento de ofício, razão pela qual passo a apreciá-la.

Inicialmente cumpre traçar algumas linhas sobre o que seria, para o Direito Tributário, a decadência, vez que sua conceituação não é definida pelo CTN – o que, ressalte-se, é positivo, vez que conceitos são falhos e freqüentemente apresentam-se atrelados a divergências. Ao contrário, houve por bem o legislador prever sua ocorrência, correspondente à não constituição do crédito tributário no prazo legal, fixando-lhe o termo *a quo* de contagem.

Controverso entretanto é o rol em que a mesma se encontra, o das condições de extinção do crédito tributário. Trata-se de um contra-senso, vez que, pelo texto da lei, o crédito tributário decai antes de sua constituição, antes de sua formação. Não se pode extinguir o que nem chegou a existir.

Outra controvérsia cuida da confusão acerca da decadência e da prescrição. Semelhantes apenas em seus efeitos, não se confundem. A primeira atinge o direito, não admite interrupções ou suspensões e a segunda atinge a ação vinculada àquele direito, admitindo interrupção e suspensão. Hoje, sua caracterização é simples: basta reportarmo-nos à data do lançamento. Anteriormente ao mesmo, trata-se da decadência, e posteriormente falemos de prescrição.

Na hipótese, o auto de infração que origina o presente processo decorre de valores relativos ao IPI, cujo fato gerador teria se dado entre 08/85 e 05/90, inclusive.

Relembrando, auto de infração é um ato administrativo que corporifica num mesmo suporte físico vários elementos pertinentes a diversas relações jurídicas, tanto sancionatórias – a aplicação de multa por inadimplemento – como não sancionatórias – o lançamento.

A ação fiscal respectiva ao mesmo iniciou-se em 25/07/90, chegando ao fim em 24/08/90, com a ciência da Contribuinte, como se vê à fl. 32, ou seja, a menos de cinco anos contados não só do *dies a quo* do artigo 173 do CTN, mas inclusive da ocorrência do **fato gerador da competência mais remota aqui cobrada**. Logo, não há que se cogitar em decadência. *g*



Processo nº : 11040.000669/90-90

Recurso nº : 86.651

Acórdão nº : 202-14.029

E, ainda que as impugnações e reclamações administrativas, nos termos do artigo 151, III, do CTN, tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, decorrente do lançamento, conforme preceitua o artigo 142 do CTN, não se trata neste caso de se considerar não realizado o lançamento, mas simplesmente de, como já dito, suspender seus efeitos quanto à exigibilidade do crédito tributário discutido.

Mostra-se evidente tal fato nos casos de lançamento de crédito tributário realizado com o intuito de se afastar a decadência, em que, estando *sub judice* determinada questão atinente a tributo, a autoridade administrativa constitui o crédito formalmente, em valores históricos, visando garantir eventual direito futuro.

Assim, discordo do entendimento de que, na pendência de decisão de recurso administrativo interposto pelo contribuinte, o prazo não seria de prescrição, mas sim de decadência, vez que, nesse ínterim, não há direito potestativo algum a ser exercido, pois não houve violação de direito subjetivo Fazendário que ensejasse seu exercício.

Ouso dizer, inclusive, que o acórdão paradigma transcrito pela Contribuinte cuida, ao contrário, de instituir prazo prescricional intercorrente, que não possui previsão legal para a hipótese. Assim, vivo encontra-se o direito do sujeito ativo da obrigação de exigir seu cumprimento.

Pois bem.

Quanto ao mérito, tem-se que o Regulamento do IPI enumera as diversas operações consideradas como industrialização, dentre estas as denominadas de "beneficiamento", que consistem na operação que altera ou aperfeiçoa, de qualquer forma, o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto¹; a maior característica da industrialização por beneficiamento consiste no fato de que após o procedimento não se cria produto novo, mas melhora-se o acabamento e aparência do mesmo, sendo mantida sua classificação fiscal.

No termo de conclusão de exame de escrita fiscal, às fls. 07/07v., o Agente atuante informou que:

"(...) a acima qualificada firma se comportou da seguinte maneira: a) é estabelecida com beneficiamento de produtos novos ou usados, por encomenda direta do usuário ou de firmas que revendem os produtos banhados de cromo, níquel ou galvanizados ou que os utilizam para aplicação no ativo fixo de suas indústrias; (...)." (grifos nossos)

A referida informação foi expressamente ratificada pelo ilmo. Delegado às fls. 145/146, na decisão que manteve o auto, por considerá-lo subsistente. Fundamenta sua decisão precipuamente no fato de que, a uma, não comprovou a Contribuinte a ocorrência fática da incidência somente do Imposto Municipal sobre Serviços, mesmo por que sua incidência não exclui, na hipótese, a incidência do IPI devido na operação. E, a duas, que eventual suspensão do

¹ Reis, Maria Lúcia Américo dos, *O IPI ao Alcance de Todos*, Ed. Revista Forense, 1999



Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

tributo não pode ocorrer, haja vista serem utilizados na operação de beneficiamento produtos tributados de industrialização da autuada, executora da encomenda.

Prossegue afirmando que o disposto no artigo 36, II do RIPI/82 "*faculta a saída com suspensão do imposto, dos produtos que, industrializados por encomenda, forem remetidos ao estabelecimento de origem, desde que estes sejam destinados a comércio, a emprego como matéria-prima ou produto intermediário em nova industrialização, ou a emprego no acondicionamento de produto tributado, e o executor da encomenda não tenha utilizado, na respectiva operação, produtos tributados de sua industrialização ou importação*" (grifos do original).

Ainda, assevera que o artigo 4º, inciso XI, do RIPI/82, somente exclui do conceito de industrialização o conserto, restauração e o acondicionamento de produtos usados quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos.

Assim, é mantido *in totum* o auto.

Pelo resultado da diligência realizada, concluiu taxativamente o ilmo. Auditor da Receita Federal que "não são utilizados quaisquer produtos de industrialização da autuada na operação de beneficiamento por galvanoplastia". E os elementos probantes constantes dos autos, ainda que esparsos, corroboram faticamente a constatação do agente fiscal.

Diz a Lei nº 4.502/64 que o que constitui fato gerador do tributo é a saída do produto nacional do respectivo estabelecimento produtor, com qualquer finalidade a que se destine ou a qualquer título jurídico de que decorra a referida saída (artigo 2º, inciso II, e parágrafo 2º da Lei nº 4.502/64).

Entretanto, diz o artigo 5º do mesmo diploma legal em seu inciso II que não se considera saída do estabelecimento produtor a remessa de matéria-prima ou produto intermediário para serem industrializados em estabelecimentos do mesmo contribuinte ou de terceiros, desde que o produto resultante retorne ao estabelecimento de origem, e que, nesse procedimento, não sejam utilizados insumos de industrialização do executor e o produto industrializado destine-se ao comércio.

Na prática então tem-se que o legislador houve por bem desonerar a operação que, muito embora formalmente configure a industrialização ensejadora do tributo, sua natureza jurídica combinada com a realidade fática não provoca o aumento de valor agregado que deseja a norma legal tributar. Posteriormente, ao ser o bem comercializado, ocorrerá a tributação regular.

Tal entendimento é inclusive ratificado pelo Parecer Normativo CST nº 19/70, que prevê que a remessa de produto a estabelecimento de terceiro para beneficiamento com posterior retorno ao remetente – e no referido parecer inclusive é expressamente elencada a galvanização – poderá ocorrer com suspensão do imposto:

"PARECER NORMATIVO CST 19/70



Processo nº : 11040.000669/90-90

Recurso nº : 86.651

Acórdão nº : 202-14.029

Remessa de produto (arame) a estabelecimento de terceiro para beneficiamento (trefilação, recozimento ou galvanização), voltando ao estabelecimento de origem.

Saída e retorno com suspensão do imposto (incisos I e II do art. 8º do RIPI).

Obrigatoriedade de emissão de nota fiscal série B-1 ou C-1, conforme o caso, com a declaração contida no inciso III do artigo 89, e do registro de que trata o livro modelo 28.

Arame remetido a estabelecimento de terceiro, para beneficiamento (trefilação, recozimento ou galvanização) e que volta ao estabelecimento de origem, poderá sair e voltar, após o beneficiamento, com suspensão do imposto, obedecido o que dispõem os incisos I e II do art. 8º do RIPI.

O produto deverá transitar acompanhado de nota fiscal série B-1 ou C-1, conforme o caso, com a declaração contida no inciso III do artigo 89, e do registro de que trata o livro modelo 28."

Logo, as disposições do RIPI/82 que fundamentam a manutenção do auto em primeira instância são afastadas completamente pela diligência realizada, não havendo então como o mesmo prosperar, vez que aqui não se encontra configurado o fato gerador do tributo e, mesmo se configurado fosse, suspenso estaria na operação realizada.

Outrossim, a outra modalidade de operação aferida pelo agente atuante e ratificada pelo atuado consiste na industrialização por encomenda de bens destinados ao ativo fixo do encomendante. Neste caso, vemos que o beneficiamento, embora caracterizado como industrialização, enseja a incidência de outro tributo, afastando a do IPI, conforme dispõe o item LXXII do artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68:

"LXXII – Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização." (destaquei)

E, ainda, o parágrafo primeiro do referido Decreto-Lei prevê que o referido serviço não sofrerá a incidência de nenhum outro imposto, o que ratifica o entendimento aqui esposado.

Por fim, ainda que não haja nos autos elementos probantes em quantidade e qualidade suficientes para se averiguar a quantificação material de cada hipótese, os fatos alegados por uma parte foram ratificados pela outra, reciprocamente, não havendo controvérsia quanto à natureza das operações praticadas, apenas quanto à subsunção das mesmas ao ordenamento jurídico vigente. Assim, não vejo dificuldade senão a de adequar o direito ao caso concreto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

251
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11040.000669/90-90
Recurso nº : 86.651
Acórdão nº : 202-14.029

Outrossim, quanto ao cumprimento das obrigações acessórias pertinentes, referentes principalmente às operações realizadas com suspensão do imposto, como tal matéria não foi objeto do auto de infração, em obediência ao princípio do *reformatio in pejus* vigente em nosso ordenamento jurídico, abstenho-me de analisar a matéria.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso da Contribuinte, anulando o auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002


GUSTAVO KELLY ALENCAR