



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

Processo nº 11065.722538/2011-00
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3201-002.436 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERRAMENTAS GEDORE DO BRASIL SOCIEDADE ANÔNIMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

RECURSO DO OFÍCIO. REAFIRMAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Por apresentar adequado exame da matéria de fato e de direito sob exame, reitera-se, em sede de recurso de ofício, a integralidade do acórdão recorrido.

OPERAÇÃO DE MONTAGEM. CONCEITO.

Montagem é a operação industrial que consiste na reunião de produtos, peças ou partes (no seu conjunto, e não item a item) e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. Não está ela restrita à reunião de peças (aquelas sem o qual o produto final não se completa), mas também contempla os acessórios, legalmente exigidos ou não, que sejam ao produto novo ou unidade autônoma agregados, no processo de sua fabricação.

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO DO FORNECEDOR DE ACESSÓRIOS VENDIDOS A FABRICANTES DE PRODUTOS AUTOPROPULSADOS, PARA APLICAÇÃO NA SUA MONTAGEM. REQUISITO LEGAL. DESTINAÇÃO.

O único requisito estabelecido pelo inciso I do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002, é o de que as peças e acessórios sejam utilizados na montagem dos veículos autopropulsados listados no mesmo inciso. Assim sendo, a prova passível de exigência do fornecedor do cumprimento desta condição somente pode ser a de que o produto vendido seja compatível e, precipuamente, destinado a esta aplicação (que ainda é ampliada para qualquer modalidade de industrialização, pelo art. 2º da IN/SRF nº 296/2003).

SUSPENSÃO. DESTINAÇÃO DIVERSA DA EXIGIDA NA LEGISLAÇÃO. EXIGÊNCIA DO LANÇAMENTO NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO QUE DEU CAUSA AO DESVIO DE FINALIDADE.

Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos com suspensão do IPI distinta da prevista nas hipóteses do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente dar-se-á com a incidência do imposto (§ 5º, do mesmo artigo), cabendo à autoridade fiscal, em caso de descumprimento do comando legal, fazer o lançamento no contribuinte que a isto deu causa

TRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Não se pode exigir tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da Constituição Federal) e sua cobrança, quando devido, de ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada (arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. PREVISÃO LEGAL.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Mércia Helena Trajano D'Amorim; Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo.

Relatório

Trata-se de **Recurso de Ofício** interposto em face do Acórdão nº 1 **1-49.345** - 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (fls. 922/942), que assim relatou o feito, de forma bastante clara, precisa e didática:

1. Trata-se de Auto de Infração do IPI (165 a 174), abrangendo os períodos de apuração de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, lavrado pela DRF/Novo Hamburgo. Os valores globais, em Reais, são os seguintes:

Imposto	1.643.734,83
Juros de Mora (calculados até 07/2011)	577.038,02
Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução	1.232.801,13
Total (até 07/2011)	3.453.573,98

2. Conforme dito na descrição dos fatos, contida no Relatório da Ação Fiscal (fls. 130 a 136), o Auto de Infração por falta de

lançamento do imposto nas saídas de produtos industrializados pela autuada (ferramentas manuais – como chaves de roda, macacos e outras), é decorrente do uso indevido (descumprimento das condições), no entendimento da Fiscalização, do “benefício” da suspensão prevista no art. 5º na Lei nº 9.826/99, e alterações.

2.1. Observo que fala-se genericamente em “suspensão prevista no art. 5º”, pois é o enquadramento legal utilizado pelo contribuinte em suas Notas Fiscais, mas, na realidade, este artigo contempla duas etapas distintas do ciclo de produção, que são as dos incisos I e II do seu § 2º.

3. Vejamos o que dizem os dispositivos de interesse (com grifos meus) do diploma legal em comento (Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002):

***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.*

.....

***§ 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 a 87.06 e 87.11 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.*

.....

***§ 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.*

3.1. O inciso I ainda sofre as restrições do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 10.485/2002 (o mesmo que deu nova redação ao artigo acima transcrito):

***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.

4. O Auditor-Fiscal enfatiza que a Lei é bastante restritiva em relação ao que poderá sair com suspensão do estabelecimento industrial, ainda mais no caso do inciso I do § 2º do art. 5º, em que há remissão aos anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, nos quais se encontram vidros, molas, árvores de transmissão, motores, válvulas, faróis, limpadores de pára-brisas, pára-choques, etc., mas não as ferramentas manuais fabricadas pela autuada.

5. Afastado o inciso I, restaria a hipótese do inciso II do mesmo parágrafo, que não contempla qualquer operação de industrialização, exigindo que o produto seja especificamente destinado à montagem dos veículos, assim definida no inciso III do art. 4º do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), vigente à época dos fatos geradores:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

.....

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

6. Assim sendo, pondera o autuante as ferramentas manuais produzidas pelo contribuinte reunidas aos veículos automotores deveriam resultar em um novo produto ou unidade autônoma, “Algo como se um automóvel acrescido de uma chave de porca ou chave de fenda resultasse em algo diferente de um automóvel”.

6.1. Diz que este entendimento já teria sido consolidado pela Receita Federal, nos Pareceres Normativos CST nos 446 e 526/71, dos quais traz o seguinte excerto (o grifo é do autuante):

“Só se caracteriza a montagem como industrialização se o produto final resultante da reunião constituir um produto novo ou unidade autônoma, em que os produtos partes e peças integrantes percam a sua individualidade, em termos de classificação fiscal, passando o conjunto a ter classificação fiscal própria e única, ainda que seja a mesma das partes que a compõem. Se o bem resultante da montagem, em face das regras de classificação vigente, não puder ser classificado como um todo, para efeito da legislação de IPI, inexistirá industrialização.”

6.2. Interpreta o autuante que as ferramentas manuais, quando colocadas em um veículo automotor, além de não resultarem em um produto novo, não perdem sua individualidade, ou seja, suas características que as distinguem das demais coisas.

6.3. E para reforçar sua convicção, cita ainda o Acórdão nº 202-05.884, de 17/06/93, do então 2º Conselho de Contribuintes:

"Colocação de capotas, carrocerias de fibra de vidro e tampões marítimos. A simples colocação de capotas em veículos ..., não constitui industrialização pela modalidade montagem."

6.4. Remetendo àquele Acórdão, arremata suas argumentações com a frase: "O que se dirá então pela simples colocação de ferramentas manuais em veículos".

7. Para a apuração do imposto a ser lançado, consolida as vendas mensais que entende não poderiam ter se dado com suspensão, aplicando a alíquota de 8 ou de 10 %, a depender do produto.

7.1. No Anexo I (fls. 137 a 164) ao Relatório da Ação Fiscal, o autuante relaciona estas vendas, em uma planilha, item a item, com o Número da Nota Fiscal, a data da sua emissão, Nome Empresarial do destinatário, a descrição da mercadoria (na sua grande maioria, em códigos alfanuméricos), o Código NCM e o valor total (para cada item).

8. A autuada foi cientificada pessoalmente da exigência, em 13/07/2011 (fls. 165 e 174), e, irresignada, apresentou Impugnação, em 11/08/2011 (fls. 176 a 188), com as argumentações que procurarei sintetizar a seguir.

8.1. Após procurar ressaltar sua idoneidade fiscal, aduz que as vendas com suspensão se enquadrariam no inciso II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99 e alterações, uma vez que seus produtos, por se tratarem de acessórios, seriam utilizados na montagem dos veículos.

8.2. Ainda que assim não fosse, não haveria como a impugnante ter conhecimento sobre qual a utilização que seria efetivamente dada às ferramentas pelas montadoras, socorrendo-se, neste argumento, de excerto de Voto proferido em Acórdão do TRF da 4ª Região, que trata de leite em pó importado, mas, que, por analogia, se aplicaria às suas vendas com suspensão.

8.2.1 Assim, não poderia ser responsabilizada por destinação diversa, sobre a qual não pode ter controle, dada pelo adquirente.

8.3. Além do mais, não teria qualquer vantagem na operação, pois o "benefício" da suspensão seria, na realidade, dirigido à montadora. E se houvesse o destaque do imposto, a montadora dele se creditaria (que "ao final seria repassado ao consumidor final"), não havendo, portanto, prejuízo ao Erário com a suspensão.

8.4 Defende a impugnante que a operação feita pela montadora ao agregar seus produtos seria de beneficiamento, afastando o exemplo da colocação de capotas em pick-ups trazido pelo

autuante, pois entende que tal operação em nada beneficia o veículo ou tem qualquer obrigatoriedade.

8.4.1. *Observa que são indispensáveis os equipamentos vendidos, vez que a Resolução 14/98 do CONTRAN (que anexa às fls. 252 a 256) estabelece a obrigatoriedade destes, como exemplificativamente, "macaco, compatível com o peso e carga do veículo; chave de roda; chave de fenda ou outra ferramenta apropriada para a remoção de calotas", sob pena de a montadora sofrer as penalidades constantes no Código de Trânsito Brasileiro.*

8.5. *E diz que o RIPI/2002 "desborda da legalidade", o restringir o benefício da suspensão do imposto por não resultar em um novo produto ou unidade autônoma, já que não haveria na Lei nº 10.485/2002 restrição quanto a este ponto.*

8.5.1. *O RIPI/2010, por sua vez, "sabidamente", traz a possibilidade da suspensão em discussão, no seu art. 136, III:*

Art. 136. *Sairão com suspensão do imposto:*

.....

III - *do estabelecimento industrial, 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 (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, e Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º);*

8.6. *Depois, ataca a aplicação da multa de ofício de 75 %, que seria, além de confiscatória, inaplicável ao caso concreto, pois o contribuinte agiu de boa-fé e não houve prejuízo ao Erário. Alternativamente, requer ao menos a sua redução para 20 %, invocando ainda o princípio do in dubio contra fiscum, insculpido no art. 112 do CTN.*

8.7. *Ao final, pede o seguinte (além de que se suspenda a exigibilidade dos débitos):*

- *"Seja anulada a autuação, ante a inexistência de qualquer infração ou violação à legislação;*

- *Sucessivamente, sejam afastadas todas as multas de ofício, à razão de 75 % ..., sendo substituídas pela multa de mora de 20 %, apenas."*

9. *O processo veio para esta DRJ e o foi distribuído para o julgador Emanuel Dantas de Assis, que em seu Voto, na condição de Relator, em apertadíssima síntese, defendia que o Auto de Infração deveria ser cancelado, mas não propriamente porque não se configurava uma operação de montagem, mas porque a lei deveria ser interpretada de uma forma mais extensiva, abrangendo qualquer modalidade de industrialização (incluindo o beneficiamento, que se aplicaria melhor ao caso concreto), como o fez a IN/SRF nº 296/2003, que regulamentou o artigo 5º da lei em discussão:*

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).

10. Na sessão em que o processo foi trazido para julgamento por esta 2ª Turma, realizada em 10/09/2003, a maioria decidiu por, via Resolução, baixá-lo em diligência, com o fim precípuo de “traduzir” os códigos das descrições dos produtos relacionados do Anexo I ao Relatório da Ação Fiscal para uma linguagem mais “inteligível”, de modo de que pudéssemos aquilatar se os produtos seriam ou não passíveis de incorporação aos veículos produzidos pelas montadoras.

11. O Relator, Emanuel Carlos Dantas de Assis, divergiu da decisão, entendendo que o Auto de Infração não fora lavrado porque a Fiscalização considerou que as ferramentas não teriam sido vendidas pelas montadoras juntamente com os veículos, mas sim porque não estaria configurada a operação de montagem, e, como seu Voto se pautava unicamente por uma questão de direito (ampliação da interpretação do texto legal para abarcar outras modalidades de industrialização), inócua seria qualquer análise adicional de matéria de fato.

12. Fui então designado para redigir a Resolução nº 11-01.876 (fls. 269 a 278, na qual se pode ver a íntegra do Voto Vencido), nos seguintes termos:

A “descrição” das mercadorias, na visão da Fiscalização, vendidas com suspensão indevida, relacionadas no Anexo I (fls. 137 a 164), que serviu de base para a lavratura do Auto de Infração, não permite ao julgador identificar que produtos são estes, pois os códigos e/ou a terminologia utilizados somente são de conhecimento da autuada e dos seus clientes. Exemplificando:

Nº Nota Fiscal	Data da Emissão	Cliente	Descrição da Mercadoria Vendida com Suspensão Indevida	Código NCM	Valor Total Dessa Mercadoria na Nota
738540	09-jun-07	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA-MANT GENTIL	CAV-GANCHOS * 83281100	73289090	15.556,00
738774	11-jun-07	AGCO DO BRASIL COMERCIO FINE LTDA	AGCO-TO289123 J3 * 10099123	82000000	1.900,70
			AGCO-TO289123 J3 * 10099123	82000000	310,14
738790	11-jun-07	DAIMLER CHRYSLER DO BRASIL LTDA	3XW005005A138	82041100	1.077,85
738792	11-jun-07	DAIMLER CHRYSLER DO BRASIL LTDA	A3440817001 * A3440817001	82041100	46,35
738793	11-jun-07	DAIMLER CHRYSLER DO BRASIL LTDA	A3440807003 * A3440807003	82041100	3.039,69
738795	11-jun-07	DAIMLER CHRYSLER DO BRASIL LTDA	A958600103 * A958600103	82041100	11.068,00

Em razão disto, a maioria desta Turma, apenas com a divergência do douto julgador Emanuel Carlos Dantas de Assis, considera imprescindível para a formação da sua convicção a prestação de informações adicionais, pelo que voto no sentido de converter este julgamento em diligência, a fim de que a Unidade de Origem:

1) Identifique, com termos “inteligíveis” – tais como “chaves de roda”, “macacos mecânicos”, “kits de ferramentas compostos de chave de roda e chave de fenda para retirada de calotas”, “arcos de serra”, “limas”, “grosas”, “alicates”, “corta-tubos”, “corta-vergalhões”, “sacapolias”, “martelos”, “marretas”, etc –, cada um dos produtos listados na planilha do referido Anexo I;

2) Assinale quais destes itens são incorporados aos produtos autopropulsados (identificando qual é o automóvel/trator/caminhão, etc.) e explicita qual a sua finalidade para o usuário final – diferenciando-os daqueles que são utilizados simplesmente na linha de produção, ferramentaria, manutenção, etc, dos clientes da GEDORE;

3) Relacione, em uma planilha, somente os itens que são incorporados aos produtos autopropulsados acabados, prontos para venda ao consumidor final, nota a nota, item a item, com a respectiva base de cálculo do IPI, classificação fiscal, alíquota e o valor do imposto (totalizado por período de apuração) a ser lançado, não fosse cabível a suspensão, à época das saídas para as montadoras de veículos autopropulsados, nos períodos abrangidos pelo Auto de Infração;

4) Seja dada ciência ao contribuinte da realização desta diligência e dos seus resultados, para que, no prazo de 30 dias, se assim desejar, se manifeste a respeito, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa; ...

13. A diligência foi levada a efeito, com grande zelo, pelo SEFIS/DRF/Novo Hamburgo, mediante intimação dirigida aos clientes da GEDORE envolvidos nas transações sob análise, quais sejam: SCANIA, MERCEDES-BENZ, IVECO, FIAT AUTOMÓVEIS, GENERAL MOTORS e AGCO (tratores).

13.1. No Relatório Fiscal de Diligência (fls. 908 a 910), elaborado ao final do procedimento fiscal, a Unidade de Origem concluiu de forma categórica (repetidamente, por três vezes seguidas), que “Nenhum item foi considerado incorporado aos produtos autopropulsados acabados, prontos para venda ao consumidor final”.

13.2. Na juntada dos elementos ao processo, a sequência das intimações e das respostas está um tanto desordenada, mas, no geral, pode-se ver que se tratam de ferramentas (basicamente chaves de roda e de fenda) que são utilizadas na composição de kits que acompanham o veículo ou o trator (os quais incluem, a depender do caso, ainda triângulo de segurança, macaco e a bolsa que os acondiciona), ou mesmo o próprio kit, sendo uma excepcionalidade o “gancho de reboque dianteiro do veículo automóvel”, adquirido pela GENERAL MOTORS.

13.3 A maioria dos adquirentes fala em “utilizados na produção” e, em todos os casos, uma parcela é destinada à revenda para o mercado de reposição, em regra, operado pelas suas concessionárias, sendo que uma das montadoras (SCANIA) afirma (fls. 552), que “mais uma vez, considerando que parte dos itens teve como destinação o mercado de reposição, a saída subsequente foi tributada, tendo a empresa cumprido os pré-requisitos e definições dos dispositivos legais aplicáveis ao tema”.

13.4. Cientificado pessoalmente do resultado da Diligência, em 24/06/2014 (fls. 910) o contribuinte manifestou-se a respeito, às fls. 916 e 917 (pelo constante dos autos não é possível firmar em qual data, exatamente, mas como, em essência, não há inovação, não considero isto relevante), dizendo, literalmente, o seguinte:

1. “Inversamente do quanto pressuposto pelo Sr. Agente Fiscal no Relatório Fiscal de Diligências, todos os itens produzidos pela Requerente e que foram fornecidos às empresas montadoras, devem ser considerados como abrangidos pelos termos do artigo 5º, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.826/99, pois integram os veículos, especialmente aqueles de utilização obrigatória.

2. E o próprio Relatório vem a confirmar essa assertiva, pois as classificações NBM/SH constantes de seus Anexos atestam, peremptoriamente, que se tratam de componentes e acessórios fornecidos conjuntamente com os veículos.

Desta forma, ... reportando-se aos termos da Impugnação, reitera-os integralmente, ora reforçados pelas conclusões dos trabalhos fiscais”.

A DRJ julgou procedente a impugnação do contribuinte, exonerando a integralidade do crédito tributário, tendo sido o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

OPERAÇÃO DE MONTAGEM. CONCEITO.

Montagem é a operação industrial que consiste na reunião de produtos, peças ou partes (no seu conjunto, e não item a item) e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. Não está ela restrita à reunião de peças (aquelas sem o qual o produto final não se completa), mas também contempla os acessórios, legalmente exigidos ou não, que sejam ao produto novo ou unidade autônoma agregados, no processo de sua fabricação.

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO DO FORNECEDOR DE ACESSÓRIOS VENDIDOS A FABRICANTES DE PRODUTOS AUTOPROPULSADOS, PARA APLICAÇÃO NA SUA MONTAGEM. REQUISITO LEGAL. DESTINAÇÃO.

O único requisito estabelecido pelo inciso I do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002, é o de que as peças e acessórios sejam utilizados na montagem dos veículos autopropulsados listados no mesmo inciso. Assim sendo, a prova passível de exigência do fornecedor do cumprimento desta condição somente pode ser a de que o produto vendido seja compatível e, precipuamente, destinado a esta aplicação (que ainda é ampliada para qualquer modalidade de industrialização, pelo art. 2º da IN/SRF nº 296/2003).

SUSPENSÃO. DESTINAÇÃO DIVERSA DA EXIGIDA NA LEGISLAÇÃO. EXIGÊNCIA DO LANÇAMENTO NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO QUE DEU CAUSA AO DESVIO DE FINALIDADE.

Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos com suspensão do IPI distinta da prevista nas hipóteses do § 2º do art do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente dar-se-á com a incidência do imposto (§ 5º, do mesmo artigo), cabendo à autoridade fiscal, em caso do descumprimento do comando legal, fazer o lançamento no contribuinte que a isto deu causa.

TRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Não se pode exigir tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da Constituição Federal) e sua cobrança, quando devido, de ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada (arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. PREVISÃO LEGAL.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

Em face do valor do crédito tributário exonerado, os autos foram remetidos à este CARF para exame de Recurso de Ofício e distribuídos, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tatiana Josefovicz Belisário

Trata-se de Recurso de Ofício próprio, portanto, dele tomo conhecimento.

Como já mencionado relativamente ao Relatório acima transcrito, o voto proferido pela DRJ sobressai pela clareza, precisão e didática na exposição de seus fundamentos.

Desta feita, rogando vênias aos meus pares por eventual exaustão da transcrição, não vejo melhor forma de prestigiar o excelente e bem fundamentado julgado, conduzido pelo Auditor Claudio Losse, que não a sua reprodução no presente voto, tornando-o parte integrante desta fundamentação:

14. Com a devida vênias à autoridade fiscal, que fez o lançamento de ofício de forma bastante diligente e atendendo a todos os requisitos processuais (não havendo, portanto, que se cogitar de nulidade), entendo, sim, que os produtos fabricados pela GEDORE efetivamente poderiam ser vendidos às montadoras de automóveis, utilitários, caminhões e tratores com suspensão do IPI, sendo razoável supor que seriam, em tese, acessórios passíveis de utilização na montagem dos referidos produtos.

15. A suspensão prevista no inciso I, do § 2º do art. 5º do art. da Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002, trata da penúltima fase da cadeia produtiva, mas é a última etapa do que poderíamos chamar de um "regime especial", que, apesar de implicar inegável otimização do fluxo de caixa e simplificação do cumprimento das obrigações tributárias (tanto principal como acessórias), tenho plena convicção, não se constitui – como deixam transparecer que assim entendem tanto o autuante como a autuada – em um benefício fiscal, mas sim no que poderíamos chamar de uma "substituição tributária para trás", que é um diferimento da tributação – ao contrário do que acontece com a "substituição para a frente", largamente utilizada no ICMS (que precisou de matriz constitucional para ser instituída, já que antecipa a cobrança do tributo sobre fatos geradores futuros e, conseqüentemente, presumidos, já que podem, concretamente, nem virem a se realizar).

15.1. E qual é o objetivo, em ambos os casos? Concentrar a tributação em poucos fabricantes, facilitando sobremaneira a arrecadação e a fiscalização, que, se assim não fosse, teria que abranger um sem-número de fornecedores (no regime sob comento) ou de distribuidores e varejistas (no caso da substituição tributária “para a frente”, como acontece, de forma bastante típica, nos setores de bebidas e de combustíveis).

15.1.1. No setor automotivo, as montadoras ficam praticamente sem créditos do IPI, concentrando, assim, grande parte da tributação da cadeia produtiva.

16. Vemos, na Lei nº 9.286/99, que há o que poderíamos chamar de duas fases da cadeia produtiva: na ordem inversa, as dos incisos I e II do § 2º do art. 5º (o art. da Lei nº 10.637/2002 ainda trata de outra fase anterior, mas, se já o inciso II é inaplicável ao caso concreto, não temos que dela nos ocupar – a não ser, para fins de comparação, com relação às exigências nela trazidas, que adiante serão tratadas).

16.1. A fase da cadeia produtiva “anterior à penúltima” (inciso II) contempla “os fornecedores dos fornecedores das montadoras”, ou seja, aqueles que fornecem produtos para a fabricação de componentes, acessórios, etc., que serão fornecidos para as montadoras. A título de exemplo (não se preocupando se efetivamente se encaixam nas hipóteses da legislação, mas para que fique bem claro), seria o caso de um fabricante de pistões que são vendidos a um fabricante de motores ou de um fabricante de compressores que vende para um fabricante de sistemas de ar condicionado. Nesta etapa, os itens fornecidos estão limitados aos relacionados nos Anexos I e II do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 10.485/2002.

16.2. A “penúltima” fase da cadeia produtiva (inciso I) é a que nos interessa no caso concreto. Aí o universo de fornecedores já é bem menor, não havendo qualquer limitação ou controle administrativo específico, bastando que o produto fornecido à montadora seja aplicado (com a redundância da palavra), na montagem do produto final autopropulsado, dentre aqueles listados no mesmo inciso II (tratores, caminhões, automóveis, etc.).

16.2.1. Nesta “penúltima” fase, o art. 2º da IN/SRF nº 296/2003 amplia o caráter (ao menos, aparentemente) restritivo do termo montagem utilizado na lei, falando em industrialização, cujo conceito é estabelecido já na norma geral tributária, como sendo qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (conceito extraído do parágrafo único do art. 46 do CTN e replicado no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.502/64 e no art. 4º do RIPI/2002 – Decreto nº 4.544/2002, vigente à época dos fatos geradores, bem como no RIPI/2010 e em outros tantos anteriores ao RIPI/2002).

16.2.2. Se a própria Administração Tributária ampliou este conceito na regulamentação da norma legal, isto é um claro

indicativo de que, precipuamente, no seu interesse é que a suspensão foi concebida, e reforça a tese de que não se trata de um benefício fiscal, pois, se assim fosse, a interpretação teria que ser literal, a teor do art. 111 do CTN.

16.2.3. Ainda, é plausível que o legislador ordinário tenha utilizado o termo “montagem” pelo simples fato de o regime ter sido concebido para montadoras de veículos –mas fiquemos adstritos à literalidade do texto, pois não vejo que seja necessário desviar o foco desta modalidade de industrialização .

16.2.4. A lei não fala somente no fornecimento de peças – aquelas que, no senso comum, são componentes do veículo sem os quais ele deixa de ser um veículo –, mas também de acessórios, que podem ser dos mais variados tipos (gama esta cada vez mais crescente, com a evolução tecnológica).

16.2.5. Um carro sem chave de roda não deixa de ser um carro (como argumenta, com propriedade, a autoridade fiscal), mas um carro sem rádio, sem sensor de ré, sem vidros elétricos, sem ar condicionado, também não deixa de ser um carro, e a colocação destes itens enquadra-se, sim, no conceito de montagem, ainda que não sejam todos propriamente afixados de forma “rígida” ao veículo ou sejam imprescindíveis para que ele se configure com tal.

16.2.6. Um exemplo bastante ilustrativo é o de um notebook. Sem um chip ou uma tela ele não é um notebook, mas sem uma câmera embutida, não deixa de ser um notebook, mas não se concebe que não se encaixe no conceito de montagem a inserção desta câmera na fabricação do computador.

17. O conceito de montagem trazido pelo inciso III do inciso IV do RIPI/2002 é a operação que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.

17.1. Voltemos ao exemplo do notebook. A reunião de minúsculos componentes eletrônicos resulta em um chip, que é um produto novo, mas não em uma unidade autônoma, como será o notebook, que será montado com este chip. Mas ambos os processos de fabricação são de montagem.

17.2. A expressão “de que resulte um novo produto” não significa que a reunião de cada item utilizado na montagem tenha que resultar, por si só, na industrialização um novo produto. Só a inserção de uma tela ou de um chip ou de uma câmera em uma estrutura plástica não resultam, isoladamente, em um produto novo (notebook), mas sim a reunião destes e de outra série de componentes.

17.3. Assim, a colocação de uma chave de roda, de um triângulo de segurança (sejam eles itens obrigatórios ou não) não precisa por si só, resultar em produto novo, para que a sua aposição no veículo – ainda que presas por uma simples tira de plástico – enquadre-se no conceito de montagem.

17.3.1. E o fato de serem itens obrigatórios reforça o argumento, mas, mesmo se não fossem, não haveria fuga ao conceito de montagem.

18. Beneficiamento, no meu entender, certamente não é, pois não modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.

18.1. O exemplo dado pela Fiscalização, da colocação de capotas em pick-ups, toma por base um Acórdão de 2º instância que trata de um Auto de Infração lavrado contra uma loja de acessórios, e não uma montadora de veículos. Se a instalação fosse feita dentro da montadora, na produção da pick-up, também, ao meu ver, se enquadraria no conceito de montagem. Já, se feito em uma loja de acessórios – interprete-se como sendo montagem, ou beneficiamento (que aí, entendo, seria a interpretação a mais correta) –, neste julgamento, de nada importa, pois não se enquadra nas hipóteses de saída do fornecedor para montadoras com suspensão do IPI.

18.2. Ao colocar uma capota (ou um sistema de som, uma roda de liga leve, ...), a montadora está produzindo um veículo novo – mais beneficiado que outros que não tivessem este itens, é verdade – mas continua sendo um veículo novo, produzido (montado) naquela opção, mais sofisticada. Após saído da fábrica, este veículo novo (que, neste caso, é também uma unidade autônoma), pode ser ainda mais beneficiado – tanto em uma concessionária, como em loja de acessórios –, com a colocação de um bagageiro na parte superior, de um tapete ... seja lá o que for (até um macaco hidráulico, ao invés de mecânico).

19. Assim, vejo como muito plausível que as ferramentas fornecidas pela GEDORE aos fabricantes de veículos autopropulsados venham, sim, a serem utilizadas na sua montagem (que se dirá na sua industrialização, conceito bem mais amplo trazido na norma regulamentadora).

20. Havia, então – na visão da maioria desta Turma – razão para se saber que produtos foram efetivamente fornecidos, o que se mostrou, em primeira análise, impraticável, à luz da descrição dos mesmos utilizada nas Notas Fiscais e na planilha anexada pelo autuante, que consiste, em sua grande maioria, em códigos indecifráveis para quem não participou da operação de compra e venda.

20.1. Daí a motivação do pedido de diligência, a fim de que a Unidade de Origem intimasse o contribuinte a descrever os produtos vendidos de forma “inteligível”, indicando quais seriam passíveis de utilização na montagem dos veículos autopropulsados fabricados pelos seus clientes.

21. No Relatório Fiscal de Diligência (fls. 908 a 910), elaborado ao final do procedimento fiscal, a Unidade de Origem, conforme já dito, concluiu, de forma categórica, que “Nenhum item foi

considerado incorporado aos produtos autopropulsados acabados, prontos para venda ao consumidor final”, conclusão esta da qual, novamente pedindo vênica à autoridade diligenciante – e com fulcro na livre convicção do julgador, previsto no art. 29 do Decreto nº 70.235/72 –, ousou discordar, à vista dos elementos carreados ao Processo.

22. Repetindo o que já foi dito no meu Relatório (por ser fundamental), na juntada dos elementos ao processo, a sequência das intimações e das respostas está um tanto desordenada, mas, no geral, pode-se ver que se tratam de ferramentas (basicamente chaves de roda e de fenda) que são utilizadas na composição de kits que acompanham o veículo ou o trator (os quais incluem, a depender do caso, ainda triângulo de segurança, macaco e a bolsa que os acondiciona), ou mesmo o próprio kit, sendo uma excepcionalidade o “gancho de reboque dianteiro do veículo automóvel”, adquirido pela GENERAL MOTORS.

22.1. A maioria dos adquirentes fala em “utilizados na produção”, que, por outros indicativos, entende-se que acompanham o veículo pronto para revenda – não ficando descartada, entretanto, por mais automatizadas que hoje sejam as montadoras, a hipótese de que uma ou outra ferramenta pode ter sido utilizada na produção em si – por exemplo, para apertar um parafuso na montagem do veículo –, mas, mesmo que isto seja verdade, além de, muito provavelmente, ser irrelevante, não deixaria de se enquadrar no conceito mais amplo de industrialização da instrução normativa.

23. Em todos os casos, uma parcela é destinada à revenda para o mercado de reposição, em regra, operado pelas suas concessionárias (que, supõe-se, mínima, no caso destes itens – nunca soube de alguém que comprou uma chave de roda na concessionária –, mas isto é ilação minha, pois não há a quantificação desta parcela nas respostas das intimadas).

23.1. Interessante se faz destacar o que diz a SCANIA LATIN AMÉRICA em sua resposta, às fls. 551 (grifei):

“Informa ainda que os produtos listados por V. Sas. são de uso comum na empresa, ou seja, são utilizados tanto na produção de seus veículos quanto na comercialização para atender o mercado de reposição.

Em razão desta dualidade de aplicação, consumo e revenda, não é possível identificar com precisão no momento da compra, quanto será destinado a cada uma das aplicações, o que pode ocasionar dúvidas quanto à aplicabilidade da suspensão de IPI para itens adquiridos para utilização na produção do setor automobilístico.

Esta impressão, entretanto, foi resolvida com a alteração do art. 5º, § 5º, da Lei 9.826/1999, pelo artigo 4º da Lei 10.485/2002, ao permitir que o recolhimento do IPI devido nas situações em que ocorra mudança na destinação beneficiada com a suspensão, seja promovido no momento da operação de revenda, conforme trecho abaixo:

.....

*§ 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.”*

23.1.1. Afirma a referida montadora, às fls. 552, que “mais uma vez, considerando que parte dos itens teve como destinação o mercado de reposição, a saída subsequente foi tributada, tendo a empresa cumprido os pré-requisitos e definições dos dispositivos legais aplicáveis ao tema”.

23.2. Quanto à destinação de parte dos produtos adquiridos para o mercado de reposição, isto foi expressamente reconhecido pelas montadoras, sendo coerente a SCANIA em observar que o legislador não desconhecia o fato de que isto poderia vir a ocorrer, tanto que previu a hipótese de obrigação (e não de permissão, como, equivocadamente diz a montadora) de destaque do imposto quando fosse dada saída, nestas condições, aos produtos adquiridos com suspensão, caracterizando-se em um desvio de finalidade, poderíamos dizer, “legalmente previsto”, que só pode ser aferido em procedimento fiscal específico, levado a efeito na montadora, que é a responsável pelo descumprimento da condição suspensiva.

24. Neste momento, cabe remeter à Lei nº 10.637/2002 (grifei):

***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;*

.....

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às 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.

24.1. O conceito de produtos intermediários é bastante discutido (discussão esta que gira muito em torno do Parecer Normativo CST nº 65/79), mas é claro que estas normas referem-se a uma etapa anterior à dos incisos II e I (ordem correta, à vista da sequência das fases da cadeia produtiva, como já visto) do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, e alterações.

24.2. Seria o caso, por exemplo, de um fabricante de couro. Ele tanto pode fornecer a um fabricante de bancos de automóveis quanto a uma indústria de móveis para escritório.

24.3. Nesta fase, o universo de fornecedores é bem maior e, aí, atendendo ao objetivo primeiro da instituição do regime especial (concentrar a arrecadação e a fiscalização em um número reduzido de pessoas jurídicas), as condicionantes para o usufruto da suspensão também são bem maiores, exigindo-se, inclusive, do adquirente, uma declaração expressa de que atende aos requisitos para tal.

24.4. Para que se dê saída com suspensão com base no inciso I do multicitado § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99 (antepenúltima etapa da cadeia produtiva é penúltima do regime especial), exige-se tão-somente que o produto vendido pelo fornecedor seja um dos listados nos Anexos I e II do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 10.485/2002.

24.5. Já na hipótese de suspensão do inciso II do mesmo parágrafo (que aplica-se ao caso concreto), não há qualquer exigência além da que as peças ou acessórios fornecidos sejam utilizados na montagem do veículo autopropulsado e, se não o forem, cabe a quem der destino diverso arcar com imposto não destacado.

24.6. Entendo que, pelo lado prático, tem razão o fornecedor ao dizer que não tem como “adivinhar” nem controlar o destino que será dado pela montadora aos produtos por elas adquiridos, sendo bastante – ainda que pelo prisma rigorosamente formal – para que a venda se enquadre na hipótese legal de saída com suspensão do IPI, que o produto vendido seja passível, em princípio (e, por óbvio, precipuamente), de utilização na montagem dos produtos autopropulsados, o que, ao meu ver, resultou caracterizado.

25. À vista do exposto, **voto pela procedência da Impugnação**, desonerando o crédito tributário.

26. Nada haveria necessariamente que ser dito, mas, como cabe Recurso de Ofício, em função dos valores do tributo de multa, a

teor da Portaria MF nº 3, de 2008, há que se registrar ainda algumas ponderações deste Relator:

26.1. A suspensão da exigibilidade dos débitos lançados, no curso do contencioso administrativo, decorre diretamente da lei (art. 151, III, do CTN).

26.2. O RIPI/2002 em nada “transborda a legalidade”, pois a referência que o impugnante a ele faz é relativa ao conceito e às modalidades de industrialização (rol exemplificativo, é verdade, mas praticamente exaustivo), como já dito, constante de regulamentos anteriores, bem como no RIPI/2010, que nada tem de “sábio” ao trazer a hipótese de suspensão em comento em seu art. 136, pois o RIPI2002 já contemplava as hipóteses de suspensão aqui tratadas, no seu art. 113.

26.3. Levando-se a formalidade a seus extremos, o contribuinte não teria propriamente impugnado o lançamento, que tomou por base o inciso I, e não o inciso II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com as alterações da Lei nº 10.485/2002.

26.3.1. Também não prospera sua defesa quando ele diz que a operação é de beneficiamento.

26.3.2. Mas, apesar de não haver toda esta prevalência que se alardeia da verdade material no Processo Administrativo Fiscal (senão de nada serviriam, por exemplo, as obrigações tributárias acessórias), penso que, neste caso, ela deve, sim, prevalecer (aliada à livre convicção do julgador), já que o resultado deste julgamento está se dando com base na subsunção dos fatos à norma legal, a qual, salvo em casos excepcionalíssimos – nos quais o presente não se enquadra – pode ser afastada pelo julgador administrativo.

26.3.3. O Direito Tributário se pauta pela legalidade e não se pode exigir tributo que não seja devido (ou deixar de cobrá-lo, quando é), pela total vinculação dos agentes administrativos ao que estabelece a lei (art. 150, I, da Constituição Federal e arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN).

26.3.4. Frise-se ainda que o Regulamento do IPI (aprovado por Decreto) também foi observado neste julgamento e não se deixou de aplicar a norma interpretativa veiculada pela Receita Federal (à qual os julgadores administrativos de 1ª instância também estão submetidos), que ainda amplia o conceito expressamente trazido na lei, abarcando qualquer modalidade de industrialização

26.4. Pondere-se ainda, indiretamente, que estamos diante de um Auto de Infração, em que o ônus probante é do Fisco.

26.5. Outro item da Impugnação a ser comentado é que, em havendo o destaque do IPI na saída das ferramentas e o subsequente creditamento pela montadora, realmente este valor em nada favoreceria nem causaria dano ao Erário; mas se fosse repassado ao consumidor final, a este, sim, implicaria “dano”, já que não é custo para a montadora, mas sim ativo a recuperar.

26.6. Finalmente, a multa de ofício de 75 % (ainda passível de redução em até 50 %, se a exigência for paga, no vencimento), foi aplicada com base em lei válida, vigente e eficaz, e a norma geral tributária é expressa ao prever que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136 do CTN).

Há ainda a Declaração de voto proferida pelo Auditor Emanuel Carlos Dantas de Assis que, a meu ver, suporta a fundamentação de direito apresentada no voto condutor.

Cabe salientar que o voto condutor em questão foi proferido após diligência fiscal determinada pela Turma, ao passo que o relator original, Emanuel Carlos Dantas de Assis, manteve seu posicionamento inicial pela desnecessidade de diligência.

Por não se confrontarem, entendo que na hipótese, o voto condutor nada mais fez do que reforçar, com base em provas, aquela manifestação de direito já apresentada pelo Relator original. E, portanto, nessa medida, os tenho como complementares.

Cita-se:

Sem discordar da conclusão a que chegou o douto Julgador Claudio Losse, pelo cancelamento do Auto de Infração, declaro os fundamentos pelos quais o acompanhei.

Mantenho a interpretação adotada na Resolução nº 11-001.876, de 10 de setembro de 2013, quando fiquei vencido considerando desnecessária a diligência então decidida, porque, como já esclarecido no relatório acima, para mim a solução do litígio envolve unicamente questão de direito, a dispensar os esclarecimentos solicitados naquela oportunidade.

Importa decidir se deve prevalecer a interpretação da autuação – de que na hipótese do inc. II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, alterado pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002, a industrialização deve se dar exclusivamente na modalidade montagem – ou da Impugnante – de que as ferramentas vendidas às montadoras são indispensáveis e ocorre industrialização sob a modalidade beneficiamento, a dar direito ao benefício da suspensão segundo a peça impugnatória.

Transcrevo o dispositivo legal em questão, com negritos acrescentados:

Art. 4º O art. 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.*

A norma geral extraída dos dispositivos acima é a de que a suspensão, pelo estabelecimento industrial vendedor, somente se aplica se atendidas as seguintes condições, cumulativamente:

1) as mercadorias vendidas sejam 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 (caput);

2) tais mercadorias somente podem ser empregadas, pelo estabelecimento industrial adquirente: I) na produção (industrialização) de outras mercadorias da mesma espécie (inc.

I do § 2º ou II) na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições enumeradas no inc. II do § 2º (relação exaustiva);

3) na hipótese do emprego na industrialização de outras mercadorias da mesma espécie (subitem 2-I) a suspensão limita-se, exclusivamente, aos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002 (parágrafo único do art. 4º desta), enquanto na do emprego pelas Montadoras (subitem 2-II) a suspensão limita-se aos insumos da "montagem" (expressão utilizado no início a redação do inc. II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99); e 4) havendo emprego diverso das industrializações acima especificadas há incidência do IPI (§ 5º).

No caso concreto destes autos, todas as mercadorias com suspensão não admitida pela fiscalização foram vendidas a Montadoras, como informa a contribuinte à fl. 18, item 3 da resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 2, informação essa repetida à fl.

131, penúltimo parágrafo do item 2.2 do RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL, e confirmada pelo ANEXO I (fls. 137/164), com a relação da Notas Fiscais, este contendo, na coluna "Cliente", os nomes das Montadoras.

Como as vendas se restringem às clientes Montadoras, está descartada a hipótese do inc. I do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99. A norma específica a ser aplicada no presente litígio, então, é a veiculada pelo inc. II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, que se refere a "montagem". Este termo foi empregado pelo legislador no sentido de industrialização lato sensu, a admitir qualquer uma das modalidades previstas no art. 4º do RIPI/2002, ou no sentido estreito de industrialização unicamente sob a modalidade de montagem? Respondo que se trata de industrialização em qualquer uma das suas modalidades, ao contrário do que entendeu a fiscalização.

Admito que a exegese estreitíssima da autuação possui alguma razoabilidade, já que escorada na literalidade do inc. II em discussão e com algum suporte no art. 111, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Mas me parece melhor a interpretação que vai de encontro à teleologia do benefício – desoneração do IPI na industrialização dos produtos autopropulsados – e encontra suporte no art. 2º da IN SRF nº 296, de 2003, que ao regulamentar o art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, alterado pelo art. 4º da Lei nº 10.485, de 2002, emprega a expressão "industrialização" (no lugar de "montagem"). Observe-se a redação da IN SRF nº 296, de 06/02/2003 (negrito acrescentado) 1:

*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).

O Auditor-Fiscal, no RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL, fl. 132, interpretou assim (negritos acrescentados):

Devemos ter atenção ao fato de a Lei ter preferido uma redação mais específica e pontual, se comparada a outras normas semelhantes. É bastante restritiva no que sairá com suspensão do estabelecimento industrial (componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças)', para qual finalidade (dos produtos autopropulsados classificados nas posições...)', e em quais condições (a suspensão de que trata este artigo é condicionada a.

que o produto... seja destinado a emprego. I - na produção.. II - na montagem...).

A condição do Inciso I é ainda mais restringida pelo Parágrafo único. Seu alcance é restrito aos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei.

Dentre esses produtos, citamos como exemplos: vidros, molas, árvores de transmissão, motores, válvulas, faróis, limpadores de pára-brisas, pára-choques, etc... As ferramentas manuais fabricadas pelo contribuinte vendidas sem o destaque do imposto não estão relacionadas nos referidos anexos, não podendo se enquadrar na condição do Inciso I.

A condição do Inciso II também é bastante restritiva. Não contempla qualquer operação de industrialização definida no caput do Art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 2002 (RIPI/02), vigente no período abrangido por essa fiscalização. É condição do Inciso II que o produto seja destinado à montagem, operação definida no Inciso III do Art. 4º do RIPI/02

O inc. III do art. 4º do RIPI/2002, acima referido, possui a seguinte redação:

Art. 4º – Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

Para não deixar dúvida de que o cerne do debate diz respeito à amplitude da operação de industrialização exigida pelo citado inc. II do § 2º do art. 5º, destaco que a autuação não foi motivada na circunstância de que as ferramentas teriam sido vendidas separadamente dos veículos. Tanto assim que no RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL consta o seguinte (fl. 133, com negritos acrescentados):

*Dessa forma, as ferramentas manuais produzidas pelo contribuinte **reunidas aos veículos automotores** deveriam resultar em um novo produto ou unidade autônoma. Algo como se um automóvel acrescido de uma chave de porca ou chave de fenda resultasse em algo diferente de um automóvel.*

(...)

*As ferramentas manuais, **quando colocadas em um veículo automotor**, além de não resultarem em um produto novo, não perdem sua individualidade, suas características que as distinguem das demais coisas.*

Como se vê, a acusação fiscal considerou relevante que as ferramentas fabricadas pela Impugnante, quando vendidas juntamente com os veículos, não constituem industrialização na modalidade montagem.

Apesar de o art. 111, I, do Código Tributário Nacional (CTN) orientar que a legislação sobre suspensão do crédito tributário deve ser interpretada “literalmente” (melhor seria dizer “restritivamente”, já que a interpretação literal, simplesmente, é o começo de todo e processo hermenêutico, que na literalidade ou gramática do texto da lei nunca se encerra face à necessidade do emprego de outras técnicas de interpretação, especialmente a sistemática), na hipótese do inc. II do § 2º do art. 5º em comento a palavra “montagem” foi utilizada em sentido mais que amplo: de “industrialização” ou “produção”. Por isso há de se admitir a possibilidade de que o benefício com supedâneo legal no referido inc. II contemple, também, outras modalidades de industrialização, que na situação destes autos parece ser a de beneficiamento.

Destarte, a expressão “montagem”, no inc. II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, alterado pelo art. 4º da Lei nº 10.485, de 2002, deve lida como “industrialização”. No caso, impõe-se a chamada interpretação corretiva. A insuficiência da interpretação literal ou gramatical, mais uma vez, decorre da circunstância de ser o Direito um sistema. Assim, o significado de determinada palavra constante de texto de lei não é necessariamente aquele dado pelo dicionário ou por outro texto legal específico, mas o extraído do conjunto das normas jurídicas.

O hermeneuta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, interpreta, por exemplo, a referência a “isenção” empregada pelo constituinte originário no § 7º do art. 195 da Constituição como significando “imunidade”. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o

hermeneuta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

De modo semelhante, e por reconhecer que as Montadoras produzem veículos automotores usando ora a montagem pura e simples, ora a transformação, ora o beneficiamento, quiçá o recondicionamento ou renovação, qualquer dessas modalidades de industrialização deve ser admitida para o gozo do benefício em tela. O contrário implica em apequenar tanto a suspensão, ao ponto de anulá-la em hipóteses como a destes autos. Daí a necessidade de ampliação do significado da expressão “montagem”, a ser entendida, no texto do inc. II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, como “industrialização”.

Também de encontro à interpretação aqui adotada, por tratar de acessórios e não se referir à industrialização na modalidade específica de montagem, mas a “industriais fabricantes”, a Solução de consulta nº 254, de 22 de dezembro de 2003, da 8ª Região Fiscal, disponível em www.receita.fazenda.gov.br/defesacontribuinte/ementarios, consultado em 08/09/2013 (negritos acrescentados) 2:

SUSPENSÃO DO IPI. SAÍDAS PARA SETOR AUTOMOTIVO. ACESSÓRIOS.

ADQUIRENTES. REQUISITOS.

*Sairão do estabelecimento industrial que os fabrica com suspensão do IPI os **acessórios** quando adquiridos a) por estabelecimentos **industriais fabricantes** dos veículos autopropulsados classificados nas posições 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, para emprego na montagem desses veículos; b) por estabelecimento que opere na comercialização dos produtos classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 e de suas partes, peças e componentes para reposição, adquiridos no mercado interno, recebidos em transferência do estabelecimento industrial ou importados, - ou seja, quando adquiridos por estabelecimento comercial de autopeças para reposição - , desde que esse estabelecimento adquirente seja filial da pessoa jurídica que industrializa os veículos autopropulsados antes referidos, ou estabelecimento de pessoa jurídica por ela controlada, ou, ainda, de pessoa jurídica controlada por pessoa jurídica também controladora da empresa industrializadora dos veículos; c) por estabelecimento industrial fabricante de outros componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, para emprego na industrialização desses bens, desde que listados nos Anexos I e II da IN SRF nº 296, de 2003, e destinados a emprego na montagem dos precitados veículos autopropulsados.*

As ferramentas produzidas pela Impugnante, ao se reunirem ao veículo na industrialização das Montadoras, são acessórios que podem ser tidos como parte da operação (industrial) de beneficiamento. Não há transformação e tal industrialização parece não se enquadrar na definição de montagem, tal como posta no inc. III do art. 4º do RIPI/2002. Mas é certo que há industrialização – ao menos na modalidade beneficiamento, que importa “em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto”, na dicção do inc. II do referido art. 4º.

Quanto à declaração prevista no parágrafo único do seu art. 5º da IN SRF nº 296, de 2003, observo que na situação do presente processo não cabe exigí-la por se tratar de vendas diretas às Montadoras. Somente é necessária tal declaração nas vendas a estabelecimento industrial intermediário, que, preponderantemente, fabricam componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados. Numa etapa intermediária (indústria fornece a uma segunda fornecedora das Montadoras componentes que serão reindustrializados antes de destinados à fabricante de veículos automotores) faz-se necessária a declaração da indústria adquirente visando ao controle das mercadorias, que na etapa final devem obrigatoriamente ser empregadas por alguma Montadora, para que possa haver a suspensão do IPI nas etapas anteriores. Aqui, onde as ferramentas saem da Impugnante diretamente para as Montadoras, o controle é menor.

Pelas razões acima, julgo procedente a Impugnação para cancelar integralmente o lançamento.

Assim, com base nos mesmos fundamentos apresentados em sede de Voto Condutor e Declaração de Voto proferidos no acórdão recorrido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora