



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

Processo nº 11080.011340/97-17
Recurso nº 249.914 Voluntário
Acórdão nº 3401-01.014 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO - INDUSTRIALIZAÇÃO -
ACONDICIONAMENTO - CLASSIFICAÇÃO FISCAL -
INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA DE OFÍCIO - NULIDADE -
DILIGÊNCIA - NOVO JULGAMENTO
Recorrente KITS NORTE DIREÇÕES HIDRÁULICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1992 a 22/12/1992

Ementa:DECADÊNCIA. IPI. PAGAMENTO ANTECIPADO.

Segundo o disposto no artigo 116 do Decreto nº 2.637, de 1998, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados 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).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/12/1992 a 31/10/1997

NULIDADES. DECISÃO DA DRJ. DILIGÊNCIAS.

De se afastar a prejudicial de nulidade sob a alegação de suposto cerceamento do direito de defesa quando o voto da DRJ analisou e acatou quase que a totalidade dos créditos extemporâneos apresentados na impugnação, e, de outra parte, deixou de conhecer argumentos atingidos pela preclusão.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

De acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 23/12/1992 a 31/10/1997

ACONDICIONAMENTO DE PRODUTOS EM CAIXAS.
INDUSTRIALIZAÇÃO.

O acondicionamento de peças em embalagens de apresentação - caixas de papelão com o nome da empresa - caracteriza a industrialização na forma de *acondicionamento*. (Art. 3º, inciso IV, do RIPI/82).

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Equipara-se a estabelecimento industrial aquele que comercializa produtos mandados industrializar junto a terceiros, sob sua encomenda, mediante o fornecimento de insumos.

MULTA DE OFÍCIO APLICADA PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR. IRRELEVÂNCIA.

A multa do art. 80, da Lei nº 4.502, de 1964, é aplicada nas situações em que o contribuinte, estando obrigado, deixa de destacar o IPI na saída de seus produtos, independentemente da existência de saldo credor capaz de acobertar o exurgimento de débitos do imposto.

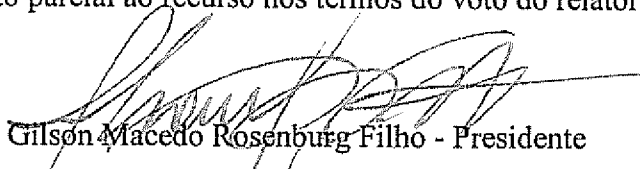
MULTA DE OFÍCIO. EQUIDADE.

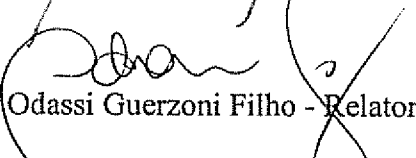
Ausentes todos os pressupostos para a aplicação da equidade prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional, de se manter a exigência da multa de ofício em face da falta de recolhimento do IPI.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em não conhecer do Recurso Voluntário quanto à matéria submetida à discussão na via judicial e quanto à matéria referente às saídas para a Zona Franca de Manaus e aos créditos não comprovados, pela ocorrência da preclusão. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator.


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente


Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, Ângela Sartori e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em 23/12/1997 para a constituição de crédito tributário relacionado ao IPI não destacado nas saídas dos denominados "*kits para direção hidráulica*", bem como sobre as vendas de produtos industrializados sob encomenda, referentemente aos períodos de apuração compreendidos entre a primeira quinzena de 1992 e o último decêndio de outubro de 1997. O valor do crédito tributário montou a R\$ 348.262,72, nele incluídos o valor do principal, dos juros de mora, da multa de ofício de 75% e

da multa também de 75% de que trata o art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, tendo o fiscal autuante consignado que aproveitou todos os créditos constantes da escrituração fiscal da empresa.

Na Impugnação, a autuada, trazendo à baila textos doutrinários, defende que suas operações não se configuram numa industrialização, o que somente ocorreria quando a “coisa”, por engenho do sujeito passivo, tenha sido modificada em sua natureza, ou em sua finalidade, ou tenha sido aperfeiçoada para consumo, exceto quando de importação do exterior. Assim, para ela, a colocação de embalagens nos denominados “*Kits para Direção Hidráulica*” não importaria numa alteração da apresentação dos produtos. Da mesma forma, considerou inapropriada a sua equiparação a estabelecimento industrial por conta de ter comercializado as *polias, suportes e canos avulsos* que mandou industrializar por encomenda a terceiros, já que, a seu ver, tal equiparação somente seria admissível nos casos em que o Código Tributário Nacional inclui produtos industrializados de origem estrangeira. Além disso, a *industrialização por encomenda* não caracterizaria uma industrialização capaz de configurar uma hipótese de ocorrência do fato gerador do IPI. Assim, em resumo, defendeu a ideia de que nem o *acondicionamento e comercialização de bens* e nem a comercialização de bens supostamente *industrializados por encomenda* poderiam ensejar a ocorrência do fato gerador do IPI, e, para fins de melhor compreensão acerca de seu processo produtivo, assim o descreve, *verbis*:

“a) aproximadamente 20% do montante dos itens comercializados (55 itens, conforme anexo nº3, de fls.08 e 09 dos autos) são adquiridos de Fundação, que os industrializa e os fornece a impugnante em bruto, emitindo notas fiscais com cálculo do IPI;

b) essas peças e acessórios entrados no estabelecimento da impugnante, em bruto, são remetidas a Metalúrgica para acabamento, e devolvidas à impugnante mediante notas fiscais de prestação de serviços, conforme comprovam os documentos de fls.11/14;

c) os restantes 80% dos itens comercializados são adquiridos prontos, pela impugnante, no comércio atacadista e, juntamente com as peças e acessórios acima referidos simplesmente, comercializados de forma avulsa ou agrupados em embalagens (kits).”

Explica ainda a Impugnante que as embalagens de acondicionamento, os tais *Kits*, têm por finalidade o transporte das peças e acessórios, quando adquiridos em agrupamento pelos seus clientes, e que as mesmas correspondem a caixas de papelão, sem acabamento, sem rótulo das mercadorias nelas contidas, exceto o rótulo da própria autuada, e cuja capacidade é superior àquelas em que as peças e acessórios são comumente vendidos, no varejo, a consumidores. Ressalta, trazendo fotos ao processo, que as embalagens não visam a valorização das mercadorias em razão da qualidade do material nelas empregadas, ou da perfeição de seu acabamento ou de sua utilidade adicional; as mesmas qualidades inerentes às peças e acessórios avulsamente comercializados encontram-se e são oferecidos nas operações de venda dos chamados *Kits*, expressão essa que na língua inglesa tem o significado de “equipamento (masculino) de soldado ou de viagem; mala (feminino) de viagem; estojo (masculino), caixa, mochila, maleta (feminino). Aduz ainda a Impugnante que a comercialização de suas mercadorias agrupadas no *kit* em nada diferiria daquelas realizadas pelos supermercados, livrarias etc., que, da mesma forma, acondicionam em embrulhos, sacolas ou caixas, com ou sem o rótulo da empresa, os produtos vendidos. Assim, entende que

as operações que pratica (a revenda de peças e acessórios adquiridos no mercado atacadista prontos e acabados e que correspondem a 80% de suas vendas, bem como a revenda das peças e acessórios adquiridos em bruto e beneficiados por terceiros, mediante a prestação de serviços de acabamento e que correspondem aos restantes 20%) caracterizar-se-iam como mero ato mercantil de circulação de mercadorias e não uma operação de saída de produtos industrializados efetiva por um industrial.

Em tópico destinado aos "créditos a aproveitar", a Impugnante, *ad argumentandum*, pugna pelo aproveitamento de todos os créditos existentes, seja por aquisições da Impugnante relativamente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte (art.82,IX, do RIR/82), seja por devolução ou retorno, total ou parcial de produtos tributados, já que há expressa autorização legal para tanto (art.98, do RIR/82) e bem assim pelo não aproveitamento de algumas notas fiscais de entrada que contém IPI nelas lançado. Para tanto, elaborou a relação das notas fiscais.

A Impugnante contestou ainda a classificação fiscal adotada pela fiscalização para apurar o IPI não lançado, o que implicaria na utilização de alíquotas menores que as aplicadas na autuação, clamando, inclusive, se for o caso, pela realização de diligências para comprovar suas alegações.

Ao final de suas considerações quanto ao valor do tributo lançado, elaborou um quadro em que, considerando os créditos de IPI não levados em conta pela fiscalização, bem como as alíquotas decorrentes da correta classificação fiscal, exurgiram outros valores de IPI a pagar, menores que aquele apurado pelo Fisco.

Quanto à multa de 75% aplicada sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, lavrada com base no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, defende a Impugnante que a mesma leve em conta as compensações do imposto das operações anteriores, de sorte que se faça incidir apenas sobre a diferença a maior que dela resultar, o que, a seu ver, inexistiria no presente caso, devendo, por isso, ser cancelada. Tratando ainda das multa de ofício aplicadas, invocou o princípio da equidade pedindo a sua exclusão, ou, quando muito, a sua convalidação em multa de mora de 20%.

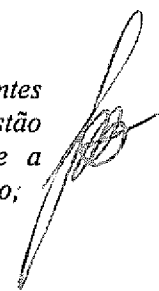
Indicou perito e formulou quesitos para as diligências suscitadas.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, por meio de resolução exarada em 08/10/2001, determinou a realização de diligência no sentido de verificar se os créditos extemporâneos reclamados pela autuada já não haviam sido aproveitados quando do lançamento. Veja-se os seus termos:

"Para melhor esclarecimento, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a fiscalização se manifeste a respeito dos referidos créditos extemporâneos, verificando sua legitimidade e valor, bem como se já não foram computados na autuação, respeitado o prazo prescricional de 5 anos, reabrindo-se prazo para que o contribuinte se manifeste sobre a diligência, se desejar."

O resultado da referida diligência apontou:

"1. Que as notas fiscais de aquisição de comerciantes atacadistas não-contribuintes (fls. 617 a 2669), estão escrituradas no Livro registro de entradas e referem-se a insumos aplicados nos produtos autuados por esta fiscalização;



2. *Que os valores constantes da planilha de cálculo apresentada pelo contribuinte (fls. 297, a 365), no ato da impugnação, e escrituradas (após a autuação) no Livro registro de apuração do IPI, na coluna Imposto Creditado - Totais (fls. 419 a 616), referem-se a aplicação da alíquota a que estiver sujeita o produto, sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Art. 82, inciso IX do Regulamento do IPI - Decreto nº 87.981/82), e os referidos créditos não foram aproveitados quando da autuação, sendo que os totais do IPI calculados pelo contribuinte, por quinzena e ou decêndio, estão compatíveis com as notas fiscais de aquisição apresentadas.*" (destaques do original)

O Acórdão da DRJ, proferido em sessão de 25/04/2002, acolheu em parte as reclamações da Impugnante, notadamente aquela em que pugnava pelo reconhecimento de créditos, tendo sido assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/1992 a 31/10/1997

Ementa: INDUSTRIALIZAÇÃO - Constitui industrialização o acondicionamento de peças em embalagem de apresentação, formando o produto denominado "kits para direção hidráulica".

Equipara-se a industrial o estabelecimento que comercializa produtos mandados industrializar por terceiros, sob sua encomenda, com fornecimento de insumos.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE O IMPOSTO NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO. Mantém-se integralmente a exigência de multa de ofício sobre o valor do IPI não lançado nas notas fiscais de saída, mas coberto por créditos do período.

INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa é incompetente para examinar aspectos de legalidade e constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Lançamento Procedente em Parte."

No Recurso Voluntário a Recorrente, preliminarmente, clamou pela nulidade do julgamento da instância de piso, sob o fundamento de que sua defesa teria sido cerceada na medida em que, a despeito de a DRJ ter determinado que a ela, autuada, fosse dada a ciência do resultado da diligência realizada, tal fato não ocorrera. Além disso, considera ter sido prejudicada na medida em que nem todos os créditos que reclamara por conta de suas aquisições junto ao mercado atacadista foram considerados, bem como, ainda, que houve irregularidade na transcrição de valores das notas fiscais de saída, nas notas de devoluções de produtos, e no cômputo dos saldos anteriores, inclusive no cômputo dos créditos relativos aos 50% do IPI na aquisição de produtos de terceiros (atacado).

No mérito, e, em relação às operações de saída de bens industrializados por encomendas a terceiros e às operações de saída de bens acondicionados nos kits, reitera o seu entendimento de que as mesmas não podem ensejar a ocorrência do fato gerador do IPI, a teor da interpretação que faz acerca do disposto no inciso IV do art. 153 da Código Tributário



Nacional, aproveitando, neste tópico, para contestar a negativa da instância de piso de enfrentar questões ligadas à inconstitucionalidade das normas legais. Quanto à classificação fiscal adotada pelo Fisco, insiste em que os produtos que foram destinados para a utilização em utilitários não poderiam ser tributados à alíquota de 16%, mas, sim, de 4%, e que a perícia que solicitara para fins de identificação dessas operações não fora atendida. No que se refere ao valor total dos créditos a serem aproveitados, contesta o montante acatado pela DRJ, da ordem de R\$ 45.007,28, pois, a seu ver, deveria ser de R\$ 70.888,64, consoante os demonstrativos que anexara.

Quanto à multa de 75% aplicada por conta do não lançamento do IPI, mas não devido em face da existência de saldo credor, entende a Recorrente que a instância de piso sobre ela não se manifestou, devendo, portanto, ser considerada a compensação existente, de modo que a multa somente persista sobre eventual diferença positiva remanescente. Por fim, reiterou o pedido de aplicação da equidade para fins de cancelamento das multas de ofício.

Anexou demonstrativos e amostras de documentos nos quais estariam evidenciados os créditos admitidos na decisão recorrida, os créditos escriturados mas não computados nas aquisições do comércio atacadista, as somas equivocadas nos valores das notas fiscais de saída, os créditos não computados nas devoluções e as irregularidades na aferição dos saldos anteriores.

Submetido a julgamento o referido Recurso Voluntário, os integrantes da então denominada Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos¹, acolheram a preliminar de nulidade da decisão da primeira instância, tornando-a sem efeito, e determinaram que outra fosse proferida somente após aberta a possibilidade da autuada vir a manifestar-se acerca do resultado da diligência de fls. 2.676. Eis a ementa do Acórdão:

IPI. RESPOSTA DE DILIGÊNCIA. MANIFESTAÇÃO NÃO OPORTUNIZADA AO CONTRIBUINTE. NULIDADE DOS ATOS SUBSEQÜENTES. DECISÃO ANULADA. Concluída diligência, vertida a apurar se levantamentos que conduziram à expedição de auto de infração de IPI deixaram de considerar créditos do citado imposto, imprescindível a oportunização da manifestação do contribuinte sobre o resultado das respectivas constatações, sobretudo quando confirmado que os ativos da empresa (créditos) não foram relevados nos cálculos que resultaram na respectiva cobrança.

Processo que se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive. (destaques do original)

A autuada manifestou-se acerca dos termos da referida diligência, repetindo a argumentação de seu Recurso Voluntário, ou seja, apontando as diferenças em seu desfavor por conta da não consideração de todos os créditos, de erros etc.

Novo Acórdão foi proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS em que, em resumo, acolheu-se apenas parte dos reclamos da Impugnante para excluir da exação R\$ 45.201,59 relativos ao IPI e isso por conta de ter aquele Colegiado aceitado parte do montante dos créditos levantados pela autuada. No mais, manteve integralmente o lançamento, inclusive as multas de ofício, considerando ainda ter havido a preclusão para as alegações da autuada quanto à existência de supostos créditos não constantes

¹ Acórdão nº 203-09.918, de 02/12/2004.

de seus demonstrativos anexados aos autos, bem como quanto à alegação de supostos equívocos na formação dos débitos apurados; além disso, indeferiu os pedidos de perícia formulados.

No Recurso Voluntário a Recorrente, preliminarmente, alegou que sua defesa continuava a ser **cerceada** na medida em que a DRJ não atendeu ao seu pedido de realização de diligências, o que teria impedido a obtenção da verdade real dos fatos. Além disso, considerou que a análise envolvendo os créditos foi de forma parcial, e considerou ainda que a alegação de preclusão formulada pela instância recorrida resultou em que não tivesse sido cumprida a determinação exarada pelo Acórdão proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Adentrando no mérito, reiterou suas alegações de que, nos termos delimitados pelos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, c/c o inciso IV do art. 153 da Constituição Federal, não teria ocorrido o fato gerador do IPI para as saídas dos bens industrializados por encomenda bem como as saídas dos produtos acondicionados nos *kits*. Assim, entende a Recorrente que os órgãos julgadores poderiam enfrentar questões envolvendo a inconstitucionalidade de leis.

Continuou a demonstrar inconformismo com a aplicação da alíquota de 16%, em detrimento das que considera correta – de 5% e de 4%, conforme o período – para as saídas dos *kits* destinados a automóveis utilitários, bem como com a não consideração da totalidade dos créditos que entende poder aproveitar.

Da mesma forma, considera descabida a aplicação da multa de 75% (art. 80, I, da Lei nº 4.502/64) pelo fato de que a mesma não considerou a existência de compensações nos valores dos débitos de IPI, de modo que somente diante da existência de saldo devedor é que a mesma poderia ser aplicada. Por fim, em relação a ambas as multas de ofício, clamou pela aplicação da equidade.

É o Relatório, elaborado que foi a partir de arquivo digitalizado e a mim disponibilizado pela Secretaria da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 15/10/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 09/11/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido em parte.

Matérias não conhecidas

Tem razão a DRJ ao deixar de conhecer outras duas matérias em face da preclusão – alegados créditos cujos comprovantes não foram carreados para o processo, bem como notas fiscais de saída consideradas no levantamento do Fisco mesmo tendo como destinatários clientes localizados na Zona Franca de Manaus – visto que, além de não terem sido demonstradas, foram apresentadas após a impugnação.

Concordo ainda com a DRJ quando acusa a Recorrente de valer-se de meios protelatórios, especialmente em função de que, dada a peculiaridade deste processo, que já conta com mais de três mil páginas, divididas em dez volumes, vem trazendo seus reclamos a conta-gotas e a destempo, de sorte que, ao que parece, com seus incontáveis pedidos de diligências, pretende arrastar a pendenga por tempo indeterminado na esfera administrativa.

Assim, neste quesito, não conheço da argumentação relacionada às matérias preclusas.

Nulidade

No Recurso Voluntário a Recorrente alega ter havido mais uma vez o cerceamento à sua defesa por entender que a determinação contida no primeiro Acórdão da DRJ de fl. 2.673 não fora atendida², isto é, não teria havido a DRJ, quando da prolação do segundo Acórdão, se manifestado acerca da legitimidade dos valores dos ditos créditos extemporâneos, bem como se os mesmos haviam sido considerados na autuação.

A alegação da Recorrente não procede uma vez que, consoante veremos logo mais adiante, a instância de piso debruçou-se, sim, sobre o resultado da diligência, acatando, inclusive, a totalidade das pretensões postas em impugnação pela autuada, a exceção de uma parte dos créditos, o que, salvo engano de minha parte, deveu-se a um lapso, o que afasta a alegação de que tivesse havido cerceamento ao direito de defesa, ainda mais se levarmos em conta que as matérias não conhecidas pela DRJ tiveram como motivação o instituto da preclusão, vez que trazidas à baila somente após a apresentação da impugnação.

Afasto, pois, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Mérito

Decadência de ofício

Não obstante a Recorrente não tivesse arguido a decadência parcial do lançamento, faço-o de ofício por ser a matéria de ordem pública.

A ciência do auto de infração se deu em 23/12/1997 e os períodos de apuração anteriores a 23/12/1992 estão decaídos e devem ser cancelados.

De fato, segundo o disposto no artigo 116 do Decreto nº 2.637, de 1998, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, 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).

² "Para melhor esclarecimento, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a fiscalização se manifeste a respeito dos referidos créditos extemporâneos, verificando sua legitimidade e valor, bem como se já não foram computados na autuação, respeitado o prazo prescricional de 5 anos, reabrindo-se o prazo para que o contribuinte se manifeste sobre a diligência, se o desejar".

III – (...) (grifos meus)

Os grifos se devem ao fato de que pretendo aproveitar este voto para aprofundar um pouco mais o entendimento que passei a adotar em relação a um detalhe relevantíssimo que cerca o instituto da decadência para os impostos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, como ocorre com o IPI, qual seja, o do condicionamento à existência de pagamento antecipado para a escolha ou definição do termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos: se o do inciso I, ou o do inciso II, acima transcritos.

A meu ver, a forma com que o artigo 116, do Decreto nº 2.637/98, foi redigido não deixa margem a qualquer dúvida, ou seja, o inciso I, que considera o termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, só vale quando o sujeito passivo tiver se antecipado à ação do Fisco e antecipado o pagamento. De outra parte, o inciso II, que considera o termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo poderia ter tomado a iniciativa de antecipar-se à ação do Fisco e proceder ao lançamento, só vale se não houver ocorrido tal antecipação, ou seja, se não houver ocorrido qualquer pagamento.

Esse meu entendimento está escorado na leitura conjunta dos seguintes dispositivos do próprio RIPI/98, a saber:

Conceito	Descrição	Dispositivo
Lançamento	É o procedimento destinado à constituição do crédito tributário, que se opera de ofício, ou por homologação mediante atos de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, com o pagamento antecipado do imposto e a devida comunicação à repartição da Secretaria da Receita Federal, (...) (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 19 e 20, Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 144 e 150).	Artigo 109, caput
Lançamento por homologação	Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o artigo anterior, serão efetuados, sob sua exclusiva responsabilidade (Lei nº 4.502, de 1964, art. 20): (...)	Artigo 110, caput
Aperfeiçoamento dos atos	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 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).	Artigo 111
Pagamento	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 à 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.	Parágrafo único do artigo 111.

Assim, o deslocamento da regra para a contagem do prazo decadencial de cinco anos – do inciso I do art. 116 do RIPI/98, ou § 4º do art. 150 do CTN, para o inciso II do

art.116 do RIPI/98, ou inciso I do art. 173 do CTN, só tem cabimento quando tiver havido pagamento por parte do sujeito passivo.

Na doutrina, invoco Luciano Amaro, que, *in* Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2005, 11ª ed., p. 409, ensina que, *verbis*, "(...), quando não se efetua o pagamento 'antecipado' exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o artigo 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito".

Nessa mesma linha se posiciona Carlos Mário da Silva Velloso, *in* Decadência e prescrição do crédito tributário, Revista de Direito Tributário, n. 9/10, p. 184-5, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, ao afirmar que a homologação não tem lugar quando inexistente pagamento antecipado, pois o artigo 150, § 4º, só trata da hipótese de ter havido pagamento.

A jurisprudência do STJ é farta nesse mesmo sentido, a exemplo do julgado no REsp 678454/SC, Recurso Especial 2004/0088634-5, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 17/09/2007, p. 211, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art.150, § 4º, do CTN. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. No caso dos autos, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, motivo pelo qual a Fazenda Pública estadual lavrou Notificação Fiscal em 25 de janeiro de 1988, pugnando por débitos de ICMS referentes ao período de janeiro de 1982. Assim, o prazo que o Fisco estadual possuía para efetuar o lançamento era até 1º de janeiro de 1988, tendo em vista que, na hipótese, o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, do CTN). Portanto, efetivamente se implementou a decadência, não havendo o que ser reformado no acórdão recorrido. 4. Recurso especial desprovido.

Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial,

nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. (grifos meus)

No presente caso, nenhuma dúvida há quanto a existência de pagamento, ainda que na forma de créditos utilizados para diminuir os débitos, adotar a regra de definir o prazo inicial de contagem como sendo a da ocorrência do fato gerador, o que determina o cancelamento da exigência para os fatos geradores anteriores a 23/12/1992.

Erros de cálculos

Diz a Recorrente em seu Recurso Voluntário que:

6. Reitera o que já havia afirmado no recurso anterior que resultou na anulação do processado. Além do cerceamento de defesa evidente, houve e há prejuízos materiais de monta, pois nem todos os créditos existentes em favor da ora recorrente em razão das aquisições no **mercado atacadista (arts. 98 e 82, inciso IX do RIPI182) foram** contemplados pela diligência determinada, houve e há **irregularidade na transcrição de valores das notas fiscais de saída, nas notas de devoluções de produtos, e no cômputo dos saldos anteriores, inclusive no cômputo dos créditos relativos aos 50% do IPI na aquisição de produtos de terceiros (atacado).** (destaques do original)

Analisemos, pois, item por item, começando pelos *créditos* pleiteados *extemporaneamente* pela Recorrente e que estão relacionados às aquisições de produtos junto ao *mercado atacadista*, o que representaria 50% do valor do IPI destacado nas respectivas notas fiscais, e que constam das tabelas de fls. 297/365. Pois bem: **todos** foram considerados, aceitos, incluídos pela DRJ na recomposição do saldo credor/devedor do IPI, elaborada nos seus demonstrativos de fls. 2.848/2.852, não se compreendendo a queixa da Recorrente.

Agora, os *créditos* pleiteados *extemporaneamente* pela Recorrente, originados das *devoluções de vendas*, e que constam da tabela de fl. 367. Neste quesito o reclamo da Recorrente tem procedência, haja vista que, não obstante tivesse a DRJ, no item 24 de seu voto deixado claro que os créditos por devoluções deveriam ser aceitos³, não os incluiu na sua totalidade, creio, por lapso, de sorte que na recomposição do saldo credor/devedor do IPI, elaborada nos seus demonstrativos de fls. 2.848/2.852, deixou, indevidamente, de considerar Cr\$ 76.484,95, correspondente às devoluções havidas conforme as notas fiscais 5.817, 1.091, 533, 534, 10.798, 5.834 e 1.080, emitidas entre 28/12/1993 e 07/01/1994.

Quanto aos *créditos pleiteados extemporaneamente* pela Recorrente e originados de *aquisições de insumos*, e que constam da tabela de fl. 382, **todos** foram considerados, aceitos, incluídos pela DRJ na recomposição do saldo credor/devedor do IPI, elaborada nos seus demonstrativos de fls. 2.848/2.852.

Assim, diferentemente do que apregoa a Recorrente, a instância de piso debruçou-se cuidadosamente sobre os créditos que não haviam sido considerados pela auditoria fiscal e os acatou a todos, exceto uma parte daqueles relacionados às devoluções, consoante

³ 24. À vista disso, os débitos do IPI lançados no Auto de Infração impugnado devem ser compensados com os créditos extemporâneos, gerados por aquisições de MP, PI e ME, e com os créditos por devoluções de produtos, anteriores e concomitantes, até quanto esses créditos bastarem, devendo ser também excluída, na mesma proporção, a exigência de juros de mora, mantendo-se, no entanto, na integralidade, a exigência de multa de ofício, pelas razões que serão expostas adiante, em tópico próprio.



explicitado acima, que demandará novo ajuste para que os referidos CR\$ 76.484,95 sejam considerados para fins de recomposição do saldo credor do IPI nas datas indicadas pela Recorrente em sua tabela de fl. 367.

Quanto aos alegados *erros no cálculo do IPI, com direito a estorno*, a DRJ não conheceu da argumentação em face de ser matéria preclusa, mas, *ad argumentandum*, constatou que o documento colacionado pela Recorrente à guisa de amostra dos demais erros, qual seja, a nota fiscal nº 1965, cópia à fl. 2.831, não está a evidenciar qualquer erro do Fisco, vez que o valor do IPI por este apurado, da ordem de Cr\$ 21.509,50, conforme se vê na tabela de fl. 102, é o mesmo IPI indicado pela Recorrente no seu mapa de "Irregularidades" colacionado à fl. 2.827. Ou seja, não houve irregularidade alguma, de sorte que, tomado este documento como amostra para os demais "erros", nenhum outro "erro" será encontrado.

Assim, quanto a este tópico, dou provimento parcial para reconhecer que deva ser considerada na recomposição do saldo credor do IPI os valores dos créditos decorrentes das devoluções de venda, cujo montante é de Cr\$ 76.484,95.

Inconstitucionalidades

Diferentemente do que supõe a Recorrente, não pode este Colegiado deliberar sobre questões envolvendo inconstitucionalidade de leis, especialmente, neste caso, para considerar que as operações de *acondicionamento* e de *industrialização por encomenda* não dão ensejo ao fato gerador do IPI, a teor do enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Saídas de produtos que sofreram a industrialização por encomenda

Defende-se a Recorrente do lançamento relativo ao IPI não destacado quando das vendas dos produtos que sofreram a industrialização por encomenda junto a terceiros, sob o argumento de que:

"(...) as normas oriundas do Decreto-lei nº 34, de 1966, não sobreviveram às normas dos arts. 46 a 51 do CTN. Nesse caso, 'concessa maxima venia', não configura fato gerador do IPI a operação de saída de produtos da empresa comercial para outra empresa acabá-los mediante contrato de prestação de serviços."

Porém, a teor do contido na Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, III, e no Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 20, alt. 33ª, base legal do art. 9, IV, do RIPI, de 1982, equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes, ou modelos.

De se manter a decisão da DRJ quando a esta matéria.

Acondicionamento dos produtos em kits

Para a Recorrente, o acondicionamento/reacodicionamento que efetua dos produtos em seus *kits* tipifica uma operação de prestação de serviços e não uma industrialização, ou seja, entende que somente poderá haver a tributação do IPI quando a coisa, por engenho do sujeito passivo, tenha sido modificada em sua natureza ou em sua finalidade ou tenha sido aperfeiçoada para consumo, exceto se importada do exterior.

Porém, conforme bem apontado pela DRJ, as fotos que acompanham a impugnação, na fl. 391, evidenciam que o produto "*kit para direção hidráulica*", é um conjunto formado por diversas peças acondicionadas em uma caixa de papelão, com a identificação do estabelecimento autuado e do produto, no caso, "*kits hidráulico original da fábrica*", sendo a referida caixa uma **embalagem de apresentação**, restando, pois, caracterizada a operação de industrialização, na modalidade acondicionamento. Senão, vejamos o que diz o RIPI de 1982:

"Art. 3º 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 4.502/64, art. 3º, § único, e Lei nº 5.172/66, art. 46, § único):

(...)

IV — a 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 (acondicionamento ou reacondicionamento);

De se negar provimento, pois, quanto a esta matéria.

Classificação fiscal dos "kits de direção hidráulica" e alíquota

A Recorrente contestou a afirmativa da instância de piso de que se conformara com a alíquota de 16% nas saídas dos *kits de direção hidráulica*, pois, a seu ver, as alíquotas admitidas e aplicadas deveriam ser as de 5% até julho de 1994, e de 4% após essa data, em face de "a grande maioria" desses produtos terem sido destinados para o emprego em *utilitários*, sendo sua correta classificação na posição "8704" (TIPI/82), e na posição "8708.99.00 Ex-1" (TIPI/96).

Ora, a DRJ afirma que a fiscalização verificara nota por nota e aplicara a referida redução de alíquota (de 16% para 5% ou 4%, conforme o período) naquelas operações, ressalta, a maioria das saídas tributadas, em que restou comprovada a destinação em veículo utilitário, de sorte que, sem apresentar qualquer documento capaz de confirmar as suas alegações, as mesmas não podem ser aceitas.

De se negar provimento, pois, quanto a esta matéria.

Multas de ofício

A Recorrente contesta a manutenção da multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 62.212,11, aplicada com base no art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 1964, e incidente mesmo sobre os períodos de apuração do IPI em que não restou imposto a pagar em razão do aproveitamento dos créditos. Para ela, a multa só poderia ser exigida juntamente com o imposto não lançado e não pago, ou juntamente com o imposto lançado e não pago, ou isoladamente ao imposto lançado e pago após o vencimento sem a multa de mora, visto que o valor lançado na nota fiscal a título de IPI somente se configura como tributo efetivo se, após a devida compensação dos créditos do período, for positivo.

O argumento da Recorrente leva em conta a regra geral para a aplicação da multa de ofício, que, na maioria das vezes e em relação aos demais tributos, baseia-se na

existência de uma parte não adimplida no tempo aprazado pela lei. Veja-se, por exemplo, o teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Todavia, no caso específico do IPI, há, de fato, uma norma específica que visa inibir o não destaque do IPI quando das saídas de produtos sujeitos ao imposto, de sorte que, independentemente da existência de saldo credor, ela é aplicada. A redação do dispositivo em comento, desde a sua forma original até os dias de hoje não deixa dúvida quanto às reais intenções do legislador:

Redação	Dispositivo
Art. 80. A falta do lançamento do valor total ou parcial do imposto na nota fiscal ou de seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma legais, sujeitará o contribuinte às seguintes multas:	Redação original da Lei nº 4.502/1964
<p>Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:</p> <p style="padding-left: 40px;">I-setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;</p> <p>(...)</p>	Redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996
Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.	Art. 19 da Medida Provisória nº 303, de 2006, e art. 13 da Medida Provisória nº 351, de 2007
Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.	Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que revogou o art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, e a própria autuação já o sinalizara, a penalidade fora aplicada mesmo diante da existência de saldo credor a garantir a não exigência de IPI em determinados períodos, fazendo-se incidir o seu percentual, da ordem de 75%, sobre todos os valores do imposto que deixaram de ser destacados nas notas fiscais de venda.

Para a outra multa de ofício aplicada, esta sim, incidente apenas sobre o valor do imposto devido e não recolhido, a Recorrente, sem deixar de estender o pleito àquela outra multa, tratada logo acima, clama pela aplicação da *equidade*.

Todavia, em nenhum dos dispositivos constantes do art. 112 do CTN, que é a base legal de referido instituto, poderíamos enquadrar a situação da Recorrente, senão vejamos: não há dúvida quanto à capitulação legal do fato; quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; e, ainda, quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

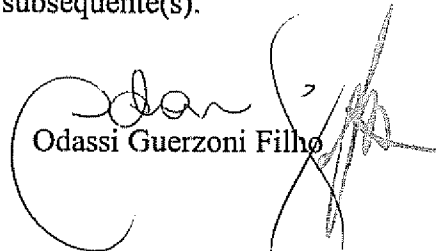
Desta forma, impossível a sua aplicação.



De se negar provimento, pois, quanto ao cancelamento das multas de ofício.

Conclusão

Em face de todo o exposto, não conheço das argumentações trazidas apenas em sede de Recurso Voluntário, em face da preclusão, e, na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer de ofício, a decadência dos lançamentos relacionados aos períodos de apuração anteriores a 23/12/1992, bem como, para aceitar o aproveitamento de créditos originados de devolução de vendas havidas entre 28/12/1993 e 07/01/1994, no montante de Cr\$ 76.484,95 (setenta e seis mil e quatrocentos e oitenta e quatro cruzeiros e noventa e cinco centavos) na recomposição do saldo credor do IPI, o que, certamente, provocará uma redução no montante do IPI apurado no(s) período(s) imediatamente subsequente(s).


Odassi Guerzoni Filho