ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.728001/2011-57

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

Processo nº	11080.728001/2011-57
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-004.375 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	01 de fevereiro de 2018
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2007 a 30/11/2010

IPI. ISENÇÃO. VEÍCULOS AUTOMOTORES. AUTORIZAÇÃO. PRAZO DE VIGÊNCIA. NATUREZA DECLARATÓRIA. NATUREZA CONSTITUTIVA. ARTIGO 179 DO CTN.

Os atos administrativos que concedem isenção condicionada ou benefício fiscal condicionado, como o previsto no artigo 179, do CTN, podem ter natureza declaratória ou constitutiva, a depender das condições para fruição da isenção e/ou benefício fiscal estabelecidas na Lei.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, no que se refere às Notas Fiscais 141.921 e 237.196, vencidos o relator e os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Tiago Guerra Machado. O Conselheiro Rosaldo Trevisan votou pelas conclusões, por não haver, nos autos, discussão sobre sujeição passiva. Designado o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Renato Vieira de Ávila (Suplente), Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração** (fls.[1] 41/46), lavrado em 08/09/2011 e cientificado pessoalmente em 09/09/2011, para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R$308.077,41, acrescido de multa de ofício e juros de mora, pelo ***descumprimento das condições de isenção do imposto pelo recebedor do produto*** (arts. 25, inc. VI e 52 do Decreto nº 4.544/02 - RIPI/2002, com fulcro nos §1º, art. 9º, da Lei nº 4.502/64; art. 37, da Lei nº 9.532/97; art. 1º, da Lei nº 8.989/95; e arts. 1º e 2º, da Lei nº 10.182/01), no período de 31/01/2007 a 30/11/2010, segundo RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL - RAF, às fls. 57/62.

No **RAF**, o autuante relata que o contribuinte efetuou a **venda de veículos com isenção fora do prazo de vigência das respectivas autorizações expedidas pela SRF**, sendo o lançamento efetuado por ter sido verificado o descumprimento, por parte da empresa responsável pela operação de venda, das normas e requisitos a que se encontra condicionada a isenção de IPI de veículos destinados à pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, bem como os destinados ao transporte autônomo de passageiros (táxi), conforme previsto na Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e nas Instruções Normativas SRF nºs 606 e 607, de 5 de janeiro de 2006.

Cientificada do Auto de Infração, em 09/09/2011, apresentou **Impugnação**, em 11/10/2011 (fls. 276/281), alegando, em síntese, emprestada da decisão recorrida:

> "**a) Parte do valor exigido no auto de infração teria sido recolhido** em 07/10/2011 (com 50% de redução sobre o valor da multa), conforme se demonstra por meio das guias comprobatórias de recolhimento (docs. II a XIX)1, correspondentes às notas fiscais listadas às fls. 278/279 da impugnação, razão pela qual pleiteia que seja considerado o pagamento efetuado. Documentos anexados às fls. 298/333.
>
> **b) Existiria duplicidade de exigência no lançamento** em relação às notas fiscais nºs 894589, 899055, 900865, 901283 e 901617, conforme estaria indicado na própria planilha elaborada pela fiscalização (planilha nº 03), razão pela qual deveriam ser desconsideradas as operações em duplicidade.
>
> **c)** Com relação às notas fiscais nºs 927.802, 933.643, 961.665, 112.701 e 141.921, comprova-se pelos documentos colacionados (docs. XX a XXIV) que as **operações beneficiadas com isenção do IPI foram faturadas dentro do prazo legal** de validade das respectivas autorizações, qual seja, 180 dias.
>
> **d)** Quanto às notas fiscais nºs 961.668 e 237.196, verificou-se que foram **emitidas antes das autorizações** (docs. XXV e XXVI), contudo tal circunstância **não comprometeria o gozo do benefício**, em vista de que o que importa é que houve autorizações.
>
> Ao final, requer o cancelamento do auto de infração contestado.
>
> É o que importa relatar." (grifei)

[1] Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 31/01/2014 (fls. 391/396), foi pela procedência parcial da impugnação, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 31/01/2007 a 30/11/2010*
>
> *ISENÇÃO DO IPI INCIDENTE SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI Nº 8.989, DE 1995. AUTORIZAÇÃO. PRAZO DE VIGÊNCIA.*
>
> *Constatado que o contribuinte efetuou a venda de veículos com isenção fora do prazo de vigência das respectivas autorizações expedidas pela RFB, deve-se efetuar o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, acrescido de multa e juros.*
>
> *LANÇAMENTO. CONFIRMAÇÃO DAS ALEGAÇÕES DE NATUREZA FÁTICA. EFEITOS.*
>
> *Tendo sido confirmadas as alegações do autuado em relação à regularidade das operações de venda de veículos com a isenção prevista na Lei nº 8.989, de 1995, deve-se declarar a improcedência parcial do crédito tributário.*
>
> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Período de apuração: 31/01/2007 a 30/11/2010*
>
> *LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.*
>
> *A expressa aquiescência, por parte do contribuinte, quanto às infrações que lhe são atribuídas, configura ausência de litígio, tornando-se definitivo o crédito tributário na esfera administrativa.*
>
> *Impugnação Procedente em Parte Crédito*
>
> *Tributário Mantido em Parte*

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 403), em 19/04/2014, apresentou o **recurso voluntário** de fls. 405/412, em 06/05/2014, em essência, reiterando a argumentação expressa na impugnação apresentada, em relação à matéria controversa remanescente.

Voto Vencido

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche o requisito formal de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Para melhor delimitação da lide, dentre as questões impugnadas pela ora recorrente, restaram controversas, apenas, a autuação quanto a 3(três) notas fiscais: **nº 141.921**, cuja operação, beneficiada com isenção do IPI, teria sido faturada dentro do prazo legal; e **nos 961.668** e **237.196**, nas quais, verificou-se que foram emitidas antes das autorizações, contudo tal circunstância não comprometeria o gozo do benefício, em vista de que o que importaria é que houve autorizações, diante do caráter meramente declaratório do ato, tendo efeito retroativo ao momento em que a pessoa reunia os pressupostos legais.

Sobre a **nota fiscal nº 141.921**, de 08/02/2008 (fl. 171), cuja operação, beneficiada com isenção do IPI, teria sido faturada dentro do prazo legal, alega a recorrente, *in verbis*:

> Veja-se a Nota Fiscal nº 141.921, emitida em 08.02.2008 em nome de Jaime Eduardo Bender. Trata-se de inequívoco caso de isenção: amputação de 1/3 distal de membro inferior esquerdo, comprovada por laudo médico do DETRAN/PR lavrado mais de dois anos antes **(doc. nº 04)**.
>
> Como o ato da Receita Federal que outorga de isenção data de 06.08.2007, entendeu-se que a NF deveria ter sido emitida até 31.01.2008, à vista do prazo de 180 dias fixado de modo autônomo pela IN nº 606/2006[1].
>
> Trata-se, dessa forma, de extrapolação em oito dias de prazo estabelecido por simples instrução normativa, mesmo diante da inequívoca comprovação do direito à isenção, de resto previamente atestado pela SRF.

Tratando-se de isenção não concedida em caráter geral, sua efetivação, em cada caso, formaliza-se por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei (Lei nº 8.989/95 e alterações posteriores) ou contrato para sua concessão, nos termos do art. 179, do CTN.

Portanto, no exercício do dever de verificação dos requisitos ao gozo do benefício, atividade vinculada atribuída ao órgão fazendário (art. 179, do CTN, c/c art. 3º, da Lei n° 8.989/95), estabelecido o prazo de 180 dias de validade (§4º, do art. 5º, da IN SRF nº 606/06), necessário à uma reavaliação dos requisitos, vistos momentâneos (arts. 1º e 2º, da Lei n° 8.989/95, c/c arts. 1º, 2º e 4º, da IN SRF nº 606/06), vencido tal prazo, forçosa a renovação do pedido e nova demonstração do cumprimento contemporâneo dos requisitos, restando por ineficaz os efeitos do ato expirado, diga-se, conhecidamente precário, pois, com prazo de vigência previamente estabelecido pela legislação complementar (inc. I, art. 100, do CTN).

Sobre as **notas fiscais nºs 961.668** e **237.196**, nas quais, verificou-se que foram emitidas antes das autorizações, alega a recorrente que, diante do caráter meramente declaratório do ato concessório, tendo *efeito retroativo ao momento em que a pessoa reunia os pressupostos legais*, seria indevido negar isenção à quem faz jus, por mera extemporaneidade dos atos, clamando pelo afastamento do formalismo em nome da verdade material. Aduz a recorrente que a **nota fiscal nº 237.196, de 13/10/2009** (fl. 253), foi emitida 6(seis) dias antes da **outorga da isenção, em 19/10/2009** (fl. 452), sendo, por obvio, preexistente a condição de taxista. Já quanto à **nota fiscal nº 961.668, de 27/06/2007** (fl. 219), seria irrelevante a data da **outorga da isenção, apenas, em 01/09/2009** (fl. 457), sendo, preexistente a condição de taxista, desde 15/07/1986, segundo documentos que anexa.

Às fls. 546/600, cópia do processo administrativo nº 13855.000247/2009-63, vinculado à **nota fiscal nº 237.196, de 13/10/2009** (fls. 253 e 594), com data de protocolo do pedido inicial em 04/02/2009, outorga inicial da isenção, em 20/03/2009, com validade de 180 dias (16/09/2009); e data de **protocolo do pedido de renovação em 01/10/2009**, com prorrogação da outorga inicial da isenção, em 19/10/2009; já às fls. 602/623, cópia do processo administrativo nº 13047.000188/2009-48, vinculado à **nota fiscal nº 961.668, de 27/06/2007** (fl. 219), com data de **protocolo do pedido em 25/08/2009**, e outorga da isenção em 01/09/2009.

Nesse ponto, confesso estava propenso à acompanhar o entendimento da recorrente, ao afirmar possuir caráter declaratório o ato concessório, portanto, retroagindo (na visão da autuada, *ao momento em que a pessoa reunia os pressupostos legais*), porém, cogitando efeito retroativo somente a partir do momento do protocolo do pedido de reconhecimento da isenção (inclusive, tendo sido os autos baixados em diligência para coleta dessas informações), a partir de quando a autoridade administrativa poderia proceder as verificações dos requisitos, tratando-se de isenção formalizada por despacho, não concedida em caráter geral, necessária sua efetivação, em cada caso, nos termos do art. 179, do CTN.

Em sentido mais restritivo, firme no mesmo art. 179, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça - STJ entende pela irretroatividade do benefício fiscal de isenção à fatos geradores ocorridos anteriormente à sua concessão.

> *TRIBUTÁRIO. IPVA. ISENÇÃO. IRRETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE OPOSIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTERIORMENTE À SUA CONCESSÃO.* ***1. A isenção não pode ser interpretada de forma retroativa e não atinge os fatos geradores ocorridos anteriormente à sua concessão****. Precedentes do STJ. 2. Hipótese em que o Tribunal a quo consignou que a isenção foi requerida e deferida em março de 1998, enquanto o tributo em cobrança refere-se ao exercício de 1997, portanto anterior à concessão do benefício fiscal. 3. Agravo Regimental não provido.*
>
> *(STJ - AgRg nº Ag: 1333229 SP 2010/0130909-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 28/09/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2011)*

Tal corrente hermenêutica entende que, tratando-se de norma concessiva de exoneração tributária, sua interpretação é restritiva (art. 111, inc. III, do CTN), observada a necessária segurança jurídica que opera *pro et contra* o Estado. Nesse contexto, tem-se por certo que a isenção não pode ser interpretada de forma retroativa, razão pela qual não atinge os fatos geradores ocorridos anteriormente à sua concessão.

A nota fiscal nº 237.196, de 13/10/2009, emitida 12 (doze) dias após o protocolo do pedido, em 01/10/2009, apenas, 6 (seis) dias antes da outorga da isenção, em 19/10/2009, revela situação particular e esclarecedora, pois, ainda que os fatos tenham todos ocorridos na mesma competência mensal de 10/2009, tratando-se do IPI, o fato gerador ocorreu com a emissão da nota fiscal e saída do veículo da indústria (art. 2º, da Lei nº 4.502/64), portanto, anteriormente à concessão da isenção condicionada, a qual, pela exposta linha hermenêutica restritiva, embasada na segurança jurídica *pro* Estado, ora adotada, não pode ser interpretada de forma retroativa, mesmo porque, no momento da configuração da hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nada obstava a ocorrência do fato gerador ou excluía o crédito tributário resultante.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Apresento nas linhas abaixo os motivos que me levaram a divergir do entendimento do i. Conselheiro-Relator, para dar parcial provimento ao recurso voluntário, no que se refere às Notas Fiscais 141.921 e 237.196.

Os autos cuidam de lançamento de IPI decorrente do entendimento da Fiscalização que teriam sido descumpridos os requisitos para fruição da isenção condicionada prevista na Lei nº 8.989/1995, nos seguintes termos:

> "Art. 1o Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: (Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003) (Vide art 5º da Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> I - motoristas profissionais que exerçam, comprovadamente, em veículo de sua propriedade atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do Poder Público e que destinam o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); (Redação dada pela Lei nº 9.317, de 5.12.1996)
>
> II - motoristas profissionais autônomos titulares de autorização, permissão ou concessão para exploração do serviço de transporte individual de passageiros (táxi), impedidos de continuar exercendo essa atividade em virtude de destruição completa, furto ou roubo do veículo, desde que destinem o veículo adquirido à utilização na categoria de aluguel (táxi);
>
> III - cooperativas de trabalho que sejam permissionárias ou concessionárias de transporte público de passageiros, na categoria de aluguel (táxi), desde que tais veículos se destinem à utilização nessa atividade;
>
> IV – pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; (Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> (...)
>
> § 1o Para a concessão do benefício previsto no art. 1o é considerada também pessoa portadora de deficiência física aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou

> adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções. (Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> § 2o Para a concessão do benefício previsto no art. 1o é considerada pessoa portadora de deficiência visual aquela que apresenta acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações. (Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> § 3o Na hipótese do inciso IV, os automóveis de passageiros a que se refere o caput serão adquiridos diretamente pelas pessoas que tenham plena capacidade jurídica e, no caso dos interditos, pelos curadores. (Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> § 4o A Secretaria Especial dos Diretos Humanos da Presidência da República, nos termos da legislação em vigor e o Ministério da Saúde definirão em ato conjunto os conceitos de pessoas portadoras de deficiência mental severa ou profunda, ou autistas, e estabelecerão as normas e requisitos para emissão dos laudos de avaliação delas. (Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> § 5o Os curadores respondem solidariamente quanto ao imposto que deixar de ser pago, em razão da isenção de que trata este artigo. (Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003)
>
> § 6o A exigência para aquisição de automóveis equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão não se aplica aos portadores de deficiência de que trata o inciso IV do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.754, de 31.10.2003)
>
> Art. 2o A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata o art. 1o desta Lei somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> Parágrafo único. O prazo de que trata o caput deste artigo aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005. (Incluído pela Lei nº 11.307, de 2006)
>
> Art. 3º A isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, mediante prévia verificação de que o adquirente preenche os requisitos previstos nesta lei".

Como o Colegiado teve a oportunidade de examinar nesta mesma reunião, *"os atos administrativos que concedem isenção condicionada ou benefício fiscal condicionado, como o previsto no artigo 179, do CTN, podem ter natureza declaratória ou constitutiva, a depender das condições para fruição da isenção e/ou benefício fiscal estabelecidas na Lei"* (Acórdão nº 3401-004.298; julgado em 29/01/2018).

Isso porque, nos termos do artigo 176, do CTN, a isenção decorre da Lei, devendo estar previsto na Lei as condições e requisitos exigidos para a sua concessão. Disso decorre que (i) o ato que concede a isenção tem caráter meramente declaratório e retroage seus efeitos desde a data de apresentação do pedido do contribuinte para fruir daquele regime jurídico e (ii) apenas quando a própria Lei estabelece a emissão do ato administrativo como uma condição para a fruição da isenção é que tal ato se revestirá de um caráter constitutivo, devendo o contribuinte fruir do benefício a partir da sua emissão.

Na análise da Lei nº 8.989/1995, entendo que as condições e requisitos para a fruição da isenção são aquelas dispostas nos artigos 1º e 2º, ao passo que o artigo 3º prescreve que a Receita Federal deverá verificar o preenchimento dos requisitos para declarar o direito à isenção, sendo essa verificação prévia apenas à declaração, não se cogitando que a verificação seja prévia à própria fruição do benefício.

Delineado o entendimento a respeito do direito envolvido, verifica-se que a isenção foi afastada em relação à nota fiscal nº 141.921, por ter sido emitida apenas 8 (oito) dias o prazo fixado por Instrução Normativa. Nesse caso, considerando que é incontroverso nos autos que os requisitos legais foram cumpridos pela Recorrente e que há ato administrativo declarando o direito à isenção, entendo que a isenção não pode ser afastada pelo descumprimento de um requisito não previsto em Lei, mas em ato infra-legal.

Já em relação à Nota Fiscal nº 237.196, a isenção foi afastada por ter sido a nota fiscal emitida 6 (seis) dias antes da lavratura do ato administrativo que reconheceu o direito à isenção. Nesse caso, assumindo o caráter meramente declaratório desse ato e que é incontroverso nos autos que o pedido para fruição da isenção é anterior à emissão da nota fiscal e à realização da operação de compra e venda, deve o lançamento referente a essa nota fiscal ser afastado.

Pelo exposto, peço vênia ao ilustre Conselheiro-Relator para abrir divergência e dar parcial provimento ao recurso voluntário, no que se refere às Notas Fiscais 141.921 e 237.196.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Redator designado