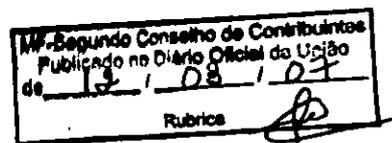




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	11516.001268/2003-26
Recurso n°	126.924 De Ofício e Voluntário
Matéria	IPI - Auto Infração
Acórdão n°	203-11.155
Sessão de	27 de julho de 2006
Recorrentes	DRJ/PORTO ALEGRE-RS ÁGUA DA SERRA INDUSTRIAL DE BEBIDAS LTDA.



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

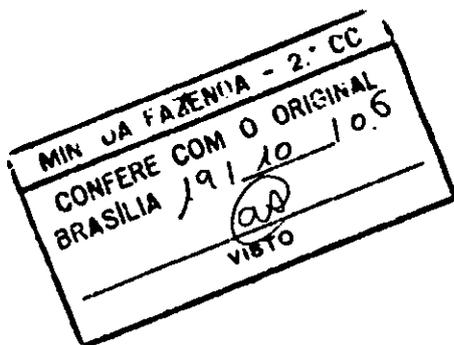
Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2001

Ementa: IPI. INSUMOS. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST n° 65/79, incluindo produtos para limpeza de vasilhames e produtos destinados à manutenção de equipamentos, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de créditos do IPI.

PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. A não-cumulatividade do IPI é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

BASE DE CÁLCULO. ENQUADRAMENTO EM CLASSES. BEBIDAS. Na forma do artigo 1° da Lei n° 7.789/1989, o imposto incidente sobre as saídas dos produtos classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI é calculado a partir do respectivo enquadramento em classes de valores de imposto fixado em ato do Secretário da Receita Federal.

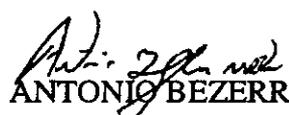


REDUÇÃO DE ALÍQUOTA EM 50%. Para a fruição do benefício relacionado aos refrigerantes da posição 2202 é necessária prévia concessão da Secretaria da Receita Federal por meio de Ato Declaratório.

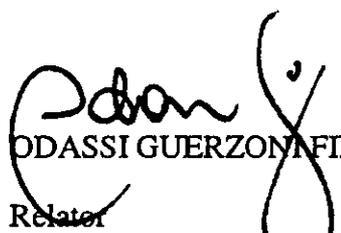
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ÁGUA DA SERRA INDUSTRIAL DE BEBIDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário e, quanto ao recurso de ofício, em declinar competência ao Terceiro Conselho de Contribuintes, no que tange à matéria atinente à classificação fiscal de mercadorias.


ANTONIO BEZERRA NETO

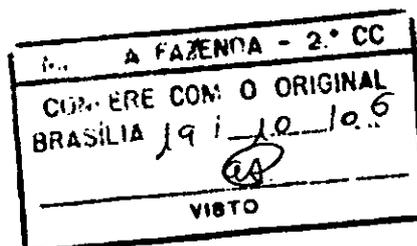
Presidente

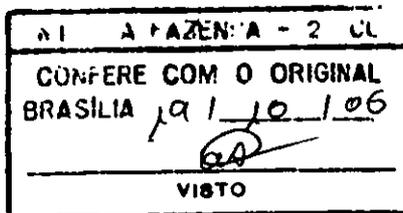

ODASSI GUERZON FILHO
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Mauro Wasilewski (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/mdc





Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício decorrente de auto de infração lavrado no dia 30/05/2003, para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo ao período de apuração compreendido entre os meses de junho de 1998 a dezembro de 2001, no montante de R\$ 2.282.743,67, sendo R\$ 988.246,77, a título de IPI, R\$ 553.312,20, de Multa de Ofício e R\$ 741.184,70, de juros moratórios. Segundo o referido procedimento fiscal, a exação se deveu à:

Item do Auto de Infração	Descrição	Valor do IPI - R\$
II.1.b 1	apropriação indevida de créditos básicos de IPI, glosados por se referirem à aquisição de bens para o ativo imobilizado e gastos gerais de fabricação (fls. 103 a 106)	7.585,91
II.1.b 2	apropriação indevida de créditos por devolução ou retorno de produtos não escriturados (fls. 107 a 108)	969,18
II.3.a	insuficiência de lançamento do IPI na saída de produtos, em face de seu enquadramento em classes diferentes das do ato normativo específico (fls. 118 a 123).	85.008,24
II.3.b	insuficiência de lançamento do IPI na saída de produtos, em função de inobservância de classificação determinada por ato normativo específico (fls. 124 a 135)	519.979,20
II.4	Insuficiência de lançamento do IPI na saída de produtos, decorrente de redução indevida de 50% na alíquota, desacompanhada de prévia concessão de autoridade da Secretaria da Receita Federal, bem como utilização de alíquotas menores que as estabelecidas em ato legal.(fls. 136 e 137 e 138 a 167)	374.704,24
	Total do IPI lançado (valores originais)	988.246,77

A DRJ de Porto Alegre/RS, ao analisar a argumentação trazida pelo sujeito passivo em sede de impugnação, proferiu o Acórdão DRJ/POA nº 3.475, de 18 de março de 2004 (fls. 346 a 358), assim ementado:

“CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS – não geram direito a crédito as entradas, no estabelecimento industrial, de outros insumos que não sejam matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS – o direito ao crédito relativo a devoluções de produtos ao estabelecimento industrial está condicionado à observância dos requisitos de escrituração previstos na legislação do IPI.

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO – na saída de produtos (bebidas do Capítulo 22 da TIPI) sujeitos à tributação por classe de valor do

imposto deve ser observado o enquadramento dos produtos na respectiva classe, em ato do Secretário da Receita Federal.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL – os xaropes destinados à preparação de refrescos pela adição de água classificam-se no código 2106.90.10 da TIPI, não se enquadrando nos “ex” do referido código.

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA – a redução de 50% da alíquota incidente nos refrigerantes da posição 2202 da TIPI está condicionada à emissão prévia de ato declaratório da SRF reconhecendo a utilização do benefício.

Lançamento procedente em parte.”

Da leitura do referido Acórdão, depreende-se que a DRJ desonerou o sujeito passivo da exigência constante do item “II.3.b”, ou seja, do IPI no montante de R\$ 519.979,20, mais os acréscimos legais correspondentes, razão pela qual recorreu de ofício de sua decisão nesta parte. Manteve na íntegra as demais exigências.

O sujeito passivo conformou-se com parte da glosa que sofreu na apropriação de créditos do IPI (item II.1.b 1) e com a integralidade dos créditos glosados por devolução de produtos (item II.1.b 2), da ordem de, respectivamente, R\$ 630,96, e R\$ 969,18, recolhendo tais importâncias, mais os acréscimos legais, conforme guia de recolhimento de fl. 436.

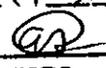
Irresignou-se, porém, com a parte do Acórdão que lhe foi desfavorável, e apresentou recurso a este Colegiado (fls. 378 a 394), desfilando, em resumo, os argumentos abaixo para pedir o cancelamento do auto de infração:

- os gastos gerais de fabricação e manutenção são classificáveis como materiais intermediários e, mesmo não compondo o produto final, entram em contato com o produto na sua fabricação, gerando direito ao crédito do IPI, haja vista o princípio da não cumulatividade estabelecido no parágrafo 3º, inciso II, do art. 153, da Constituição Federal, e o artigo 147, I, do Regulamento do IPI/1998. Invoca tratamento análogo ao do ICMS;

- desde o início de suas atividades vem utilizando os mesmos selos para as bebidas “Bitter Cavallo Branco” e “Limão Caipira”, os quais eram fornecidos pela Receita Federal em atendimento aos seus requerimentos. Só veio a ser informada sobre a classificação de seus produtos, por meio de uma Intimação (fls. 340 a 344) cinco dias após a data do auto de infração. Assim, agiu de forma idônea e só foi autuada por não ter sido intimada pela Receita Federal. Solicitou o reenquadramento do produto “Limão Caipira” em 14/03/2003, tendo sido o mesmo reclassificado para a letra “J”, conforme ADE nº 60, de 04/11/2003 (fls. 430 a 435). Assim, prevaleceu confirmada a sua interpretação quanto à classificação do referido produto, não devendo prosperar a autuação fiscal.

- nunca foi informada pela fiscalização de que, para reduzir a alíquota do produto 2202.10.00 em 50%, deveria fazer um requerimento à Receita Federal. As condições materiais para fruir o benefício sempre estiveram presentes e, portanto, estaria sujeito apenas a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória, nunca de ser cobrado pela diferença de imposto pela falta de um simples requerimento.

É o relatório.

N.º	A FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 191 10 106	
	
VISTO	

P.

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

I – Recurso de Ofício

O recurso de ofício se referiu exclusivamente à matéria envolvendo a classificação de mercadorias na TIPI, devendo ser, portanto, os autos encaminhados ao Terceiro Conselho de Contribuintes para julgamento de matéria que é afeta à sua competência.

II – Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

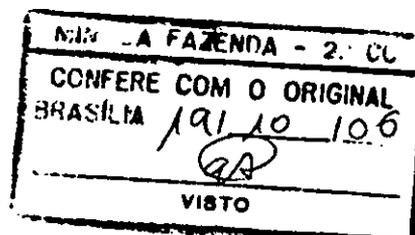
As questões que restaram a serem enfrentadas por este Colegiado, portanto, são três: a) *glosa de créditos de IPI originários de aquisição de materiais classificados pelo fisco como “gastos gerais de fabricação”*; b) *insuficiência de recolhimento de IPI em decorrência de inobservância de ato legal normativo determinante de enquadramento fiscal de produtos*; e c) *insuficiência de recolhimento de IPI em decorrência de descumprimento de obrigação acessória*.

a) *glosa de créditos de IPI*

A glosa incidiu sobre créditos aproveitados pelo sujeito passivo a partir das notas fiscais de aquisição de materiais classificados pela autoridade fiscal autuante como “gastos gerais de fabricação”. A argumentação do sujeito passivo se prendeu exclusivamente aos aspectos legais do direito ao crédito, não questionando a destinação ou utilização que o relatório fiscal atribuiu aos insumos objeto da glosa.

O Parecer Normativo CST 65, de 1979, esclareceu, em seu item 11, ser passível de creditamento do IPI, além dos que integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto-sensu*, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente – como é o caso dos produtos objetos da glosa, em discussão – ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito ao crédito do IPI.

No que se refere ao princípio constitucional da não-cumulatividade tem-se que o mesmo não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.



P.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

A esse respeito, cabe salientar que a primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo ... "*dispondo a lei*"... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

Quanto à utilização da analogia ao tratamento previsto na legislação do ICMS, reproduzo o entendimento do Acórdão atacado, ou seja, o artigo 108 do CTN somente admite a analogia quando da ausência de disposição expressa, o que não é o caso.

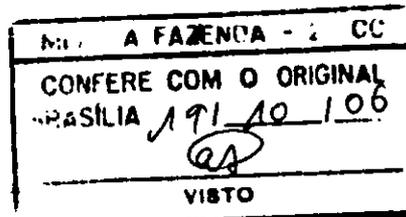
Assim, não há reparo a ser feito na glosa dos créditos.

b) insuficiência de recolhimento de IPI em decorrência de inobservância de ato legal normativo determinante de enquadramento fiscal de produtos

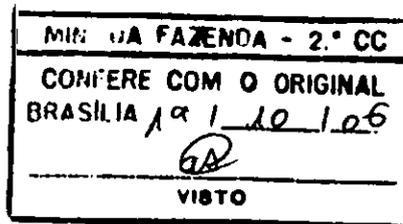
Conforme o próprio sujeito passivo informa em sua peça recursal, veio, ao longo do tempo, considerando dois de seus produtos finais em "classes" que, na ótica da fiscalização, se mostraram equivocadas à luz dos atos normativos competentes para o seu enquadramento, conforme quadro abaixo:

Descrição do produto	Classificação do sujeito passivo	Classificação do Fisco, à luz dos atos normativos
Bebida "Limão Caipira"	"G"	"J"
Bebida "Bitter Cavalão Branco"	"I"	"K"

E foi essa divergência de enquadramento que motivou a exigência do IPI, já que o tributo é apurado em função dos valores unitários estabelecidos para os produtos inseridos ou classificados em cada uma dessas letras.



P.



Alega o sujeito passivo em sua defesa que, tendo se valido de “uso e costume” na utilização dos selos fornecidos pela própria Receita Federal, sem que fosse por ela alertado quanto à irregularidade ao longo do tempo (desde o início de suas atividades), bem como, pelo fato de somente em data posterior à presente autuação fiscal ter sido informada daquela que seria a correta classificação de seus produtos, não poderia ser autuada. Acresce ainda que, tendo formalizado processo de pedido de reenquadramento de classes – registre-se, após o início da ação fiscal – resultou que um dos produtos (“Limão Caipira”) foi enquadrado pela própria Receita Federal naquela classe (“I”) então desconsiderada pela fiscalização.

Conforme bem consignou a decisão da DRJ, não se trata aqui de exigência fiscal decorrente da utilização indevida de selos. Tampouco, acresço, é sobre classificação fiscal de mercadorias que paira a controvérsia; ocorreu foi que os produtos elaborados pelo sujeito passivo receberam, na forma da lei, uma classificação original, que, deixando de ser observada, provocou insuficiência de recolhimento de IPI na saída de tais produtos.

O argumento de que era a própria Receita Federal que entregava os selos ao sujeito passivo, sugerindo com isso, ter sido induzido a erro, não pode prosperar haja vista que é de inteira responsabilidade dos contribuintes o preenchimento do formulário denominado “Guia de Fornecimento de Selo de Controle”, no qual especifica o tipo de selo que se necessita para apor em seus produtos.

O fato importante neste tópico é que, nos termos do artigo 1º, da Lei 7.789, de 10 de julho de 1989, os produtos classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI são enquadrados em classes de valores de imposto por ato do Secretário da Receita Federal.

E, para os produtos em questão, o enquadramento foi especificamente determinado pelos Atos Declaratórios n.ºs 16 e 21, respectivamente, de 5 e 10 de março de 1999, conforme reprodução feita pelo Acórdão recorrido às fls. 353 e 354, a saber:

- o produto “Limão Caipira” foi enquadrado na letra “J”; e
- o produto “Bitter Cavallo Branco” foi enquadrado na letra “K”.

Totalmente improcedente, portanto, o argumento de que não fora avisado pela Receita Federal quanto ao seu enquadramento, haja vista que os atos editados na forma da lei n.º 7.789/1999, foram publicados no Diário Oficial da União em março de 1999, e, como se sabe, a publicação de uma lei faz surgir a presunção absoluta de que é por todos conhecida.

Esclareça-se, por oportuno, que a intimação a que o sujeito passivo se refere como tendo recebido “cinco dias posteriores a notificação aqui atacada” (sic) limitou-se a informá-lo de que o Ato Declaratório Executivo da DRF de Florianópolis (ADE n.º 114, de 6/09/2002) e o Ato Declaratório n.º 90, de 4/12/2000, do Secretário da Receita Federal, haviam sido publicados no Diário Oficial da União, tendo lhe sido fornecidas as cópias correspondentes. Ora, o ADE apenas cumpriu a formalidade prevista no art. 9º da Instrução Normativa SRF n.º 29, de 1º/03/1999 (modificada pela IN SRF n.º 58, de 26/05/2000), que é a de conferir um Registro Especial a que estão sujeitos, na forma do artigo 8º da referida IN, os estabelecimentos como o do sujeito passivo, nada além disso. E, no que se refere ao Ato Declaratório n.º 90, o mesmo apenas ratificou o enquadramento do produto “Bitter Cavallo Branco” na letra “K”, como, aliás, já houvera sido feito pelo AD n.º 21/99, acima mencionado.

O mesmo se deu com o Ato Declaratório Executivo SRF n.º 60, de 4 de novembro de 2003 (fls. 433 a 435), que definiu o enquadramento do produto “Limão Caipira” na letra “J”, ratificando, portanto, aquele enquadramento já definido pelo citado AD n.º 16/1999. Além disso, enganou-se o sujeito passivo em sua peça recursal ao invocar em seu favor o fato desse enquadramento ter confirmado a sua interpretação. Para tal afirmação, partiu

da premissa de que o fisco desenquadrrou a bebida "Limão Caipira" da letra "J" para a letra "K", quando, na verdade, a teor do enunciado do auto de infração, item "II.2.c" de fls. 173, o fisco desconsiderou o enquadramento na letra "G", considerando correto o da letra "J".

Assim, conforme o próprio sujeito passivo informou no documento de fls. 76 e 77, incorreu em ter deixado de acompanhar a evolução da TIPI, o que resultou no recolhimento a menor do IPI e, conseqüentemente, no presente lançamento, que se deu à luz do artigo 1º da Lei 7.798/1989 (art. 127 do RIPI/98), nada devendo ser modificado.

c) insuficiência de recolhimento de IPI em decorrência de descumprimento de obrigação acessória.

Alega o sujeito passivo apresentando documentos às fls. 269 a 280, que, por manter junto ao Ministério da Agricultura toda a documentação necessária, estaria habilitada a fazer jus ao benefício previsto pelo artigo 57, inciso I, do RIPI/98, qual seja, da redução de 50% da alíquota incidente sobre os refrigerantes que fabrica, sem a necessidade de requerimento nesse sentido para a Receita Federal. Entende que estaria sujeito a uma multa pelo descumprimento de uma obrigação acessória, porém, não poderia lhe ser exigida a diferença de imposto por ter usufruído o benefício sem o consentimento ou conhecimento da Receita Federal.

Assim dispõe o citado inciso "I" do artigo 57 do Regulamento do IPI de 1998:

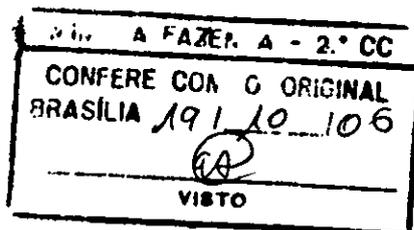
"Art. 57 Haverá redução:

I - das alíquotas de que tratam as Normas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI; que serão declaradas, em cada caso, pela Secretaria da Receita Federal, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício;" (grifei)

Claro está, portanto, que o benefício em questão depende de prévia manifestação da Secretaria da Receita Federal para ser usufruído. Não se pode admitir que essas condições, criadas pelo Decreto nº 78.289/76, tenham efeito algum, sejam inúteis. Trata-se, indubitavelmente, de uma formalidade a ser seguida por todos os contribuintes que daquele benefício pretendem usufruir, sob pena de o Estado não mais poder exercer de forma eficaz o controle sobre as atividades de seus administrados.

Não pode prosperar o argumento, ou insinuação, de que "sempre" foi visitada pelo fisco sem que tivesse sido alertada quanto à necessidade de tal requerimento; primeiro, por não apresentar provas da alegação, e, segundo, que, tivesse mesmo sido visitada e o objeto da auditoria fosse especificamente os produtos em questão, certamente tal incorreção já teria sido detectada. Como, de fato, foi, ou está sendo, já que o sujeito passivo, ao ser questionado quanto a tal providência, incontinenti, tratou de regularizar sua situação, apresentando requerimento solicitando a redução das alíquotas, na forma do citado artigo 57 do RIPI/98, conforme documento de fl. 281.

Correto, portanto, o procedimento do fiscal autuante, em nada devendo ser modificado neste quesito.



Conclusão

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário e, em relação ao recurso de ofício, por declinar competência ao Terceiro Conselho de Contribuintes, por se referir a matéria relacionada à classificação fiscal de mercadorias.

Sala das Sessões, em 27 de julho de 2006


ODASSI GUERZONI FILHO

