



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

Processo nº 13807.006587/2001-16
Recurso nº 13.807.006587200116 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.516 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de agosto de 2011
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO - DECADÊNCIA - ISENÇÃO - DILIGÊNCIA
Recorrente PERFUMES DANA DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/01/1996 a 12/06/1996

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. CINCO ANOS CONTADOS DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

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). Aplicação ainda, do art. 62-A, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações da Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, em face do entendimento do STJ a respeito da matéria. No caso, atingidos pela decadência os períodos de apuração anteriores ao segundo decêndio de 1996.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/01/1997 a 30/11/1997

PROVAS COMPLEMENTARES JUNTADAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO. NECESSÁRIAS AO CONVENCIMENTO DO JULGADOR. ADMISSIBILIDADE.

De se conhecer documentação complementar entregue após o término do prazo de impugnação, mormente quando o resultado da diligência demandada pela instância de piso não se mostrou conclusiva por apego excessivo aos aspectos formais da documentação analisada, cuja autenticidade é facilmente comprovada com a referida documentação complementar. Observância aos princípios da legalidade, moralidade, eficiência e verdade material.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 13/06/1996 a 24/12/1997

INFRAÇÃO FUNDAMENTADA NA FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA. ADOÇÃO DA MAIOR ALÍQUOTA. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Tendo a autuação sido motivada por suposta ausência de emissão de documentação fiscal na saída de produtos, falta esta que não se confirmou; ao contrário, pois, cabalmente demonstrado terem as saídas de produtos sido acompanhadas do respectivo documento, não obstante sem o destaque do IPI por conta de questionável regra de isenção, não acusada a tempo pela fiscalização, de se cancelar o lançamento.

INFRAÇÃO FUNDADA NA FALTA DE DESTAQUE DO IPI EM SAÍDAS DE “SIMPLES REMESSA” DE PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELA AUTUADA. CANCELAMENTO.

De se cancelar a exigência fundada na saída de material de embalagem (tambores) em procedimento de seu retorno ao fornecedor da matéria-prima que neles veio acondicionada. Igualmente, na saída de “displays” (móveis, cadeiras, estantes etc.) fabricados e adquiridos de terceiros e cuja finalidade é a de colocação dos produtos da empresa para fins de demonstração e exposição aos potenciais clientes.

INFRAÇÃO FUNDADA NA SAÍDA DE PRODUTOS A TÍTULO DE AMOSTRA GRÁTIS SEM O DESTAQUE DE IPI E COM A INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL AUTORIZATIVO JÁ NÃO MAIS EM VIGOR. CANCELAMENTO.

De se cancelar a exigência fundada na saída de produtos de fabricação da empresa, porém, sem o destaque de IPI, mas que destinado a “Amostras Grátis”, e com a indicação de dispositivo legal já revogado, mas que pertinente à regra que permitiria a saída sem o destaque do imposto.

INFRAÇÃO FUNDADA NA SAÍDA DE PRODUTOS A TÍTULO DE AMOSTRA GRÁTIS E OUTRAS EM O DESTAQUE DE IPI E OUTRAS E SEM A INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL AUTORIZATIVO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

De se manter a exigência fundada na saída de produtos de fabricação da empresa, a título de “amostra grátis”, “remessa para conserto”, “remessa para industrialização” e outras, porém, sem o destaque de IPI e sem a indicação do dispositivo legal caracterizador da isenção.

INFRAÇÃO FUNDADA NA SAÍDA DE PRODUTOS A TÍTULO DE AMOSTRA GRÁTIS, ADQUIRIDOS DO EXTERIOR. CANCELAMENTO.

De se cancelar a exigência fundada na saída de produtos tidos como adquiridos do exterior, sem que reste configurada a saída e sem que tenha sido verificado se houve ou não o pagamento do IPI quando do seu desembaraço aduaneiro.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente ao segundo decêndio do mês de junho de 1996, vencido o Conselheiro Júlio Ramos, que votou pela conversão do recurso em diligência a fim de apurar a existência de recolhimento nos decêndios em que verificado saldo devedor. Por unanimidade, rejeitou-se a preliminar de nulidade e, no mérito, também por unanimidade, deu-se provimento parcial ao recurso, mantida a exigência apenas em relação às doações para propaganda, remessas para industrialização, remessas para conserto, remessas para exposição e, em relação às amostras grátis, aquelas para as quais não houve indicação de dispositivo isencional, nos termos do voto do Relator. No tocante às saídas de produtos estrangeiros, o Conselheiro Júlio Ramos votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ewan Teles Aguiar, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 13/06/2001 para a exigência de crédito tributário constituído de IPI, multa de ofício de 75% e juros de mora, montando a R\$ 420.666,53. De acordo com a autora do procedimento fiscal, as infrações cometidas consistiriam:

a) na saída de produtos tributados sem a emissão de nota fiscal envolvendo períodos de apuração compreendidos entre 10/01/1996 e 20/11/1997. Os dispositivos legais elencados pelo Fisco para sustentar o seu procedimento foram, *verbis*: “Arts. 22, inciso ()II, ()III, 23, inciso II, 29, inciso II, 54, 55, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 59, 62, 63, inciso II, 107, inciso II e 112, inciso IV, todos do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82” (sic); e

b) na saída de produtos com emissão de nota fiscal, sem o destaque do IPI, sob o manto de regra isencional utilizada indevidamente, envolvendo os períodos de apuração de 31/01/1996 e 24/12/1997. Neste caso, os dispositivos legais foram, *verbis*: “Arts. 23, inciso VII, 29, inciso II, ()44, inciso ..., ()45, inciso ..., 54, 55, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 59, 62, 63, inciso II, 107, inciso II e 112, inciso IV, todos do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82”.(sic)

Na Impugnação, a autuada, preliminarmente, suscitou a ocorrência da decadência para os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e de 10/06 de 1996, por força da regra contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, segundo a qual, o prazo de que dispõe o Fisco para a constituição de crédito tributário relacionado a tributo sujeito ao regime de lançamento dito por homologação.

Em relação à imputação de que teria efetuado a saída de produtos sem a emissão de documento fiscal, argumenta que, diferentemente disso, ocorreu que ela não lograra localizá-las durante os trabalhos de auditoria, tanto assim que, tendo localizada-as, apresentou-as por ocasião da impugnação, consoante documentação juntada às fls. 781/941, do volume 4 deste processo.

Voltando-se para o segundo tópico da autuação, explicou, em relação às **saídas de tambores**, que as mesmas se referem às *devoluções* desses recipientes aos seus fornecedores que produzem a matéria-prima por ela, autuada, utilizada na fabricação de seus produtos. Assim, segundo ela, não há previsão legal para a exigência do IPI, visto que sobre os mesmos não é implementada qualquer atividade industrial, sendo utilizados unicamente com a finalidade de acondicionar, para o transporte, a matéria-prima adquirida. Juntou cópias das notas fiscais às fls. 956/999, do volume 4, e 1.002, do volume 5.

Quanto às saídas cuja natureza é “**Amostra Grátis**”, explica que duas são as situações ocorridas.

Na primeira delas, adquiria *potes* [embalagens] cuja função é a de acondicionar as *amostras* dos produtos de sua fabricação e que seriam distribuídas de forma gratuita [amostra grátis]. Considera que, por não haver qualquer processo de industrialização envolvendo os tais *potes*, sua saída não poderia ser tributada pelo IPI, aduzindo ainda que não se creditou do imposto quando da aquisição das referidas embalagens. Invocou também regras

contidas em pareceres normativos da Receita Federal segundo os quais a embalagem segue o regime tributário do produto, de sorte que, não sendo tributada a saída do produto a título de amostra grátis, também não o seria a saída das embalagens. Argumentou ainda que as aquisições desses *potes* não transitavam pelo seu estoque de mercadorias, de sorte que foi esse o motivo para não ter emitido a nota fiscal de saída dos *potes* especificamente, visto que as notas fiscais de saída dos produtos embalados ou acondicionados já faziam referência aos mesmos e que haviam a consignação expressa “*potes para amostra grátis*” e “*frasco para amostra grátis*”. Reclama que, para fins de atendimento à legislação do Fisco estadual, emitiu as notas envolvendo as embalagens [*potes*], sendo que tal procedimento visou apenas o seu controle interno. Trouxe para o processo as cópias das notas fiscais de compra dos *potes*, das notas fiscais de “saídas simbólicas” [simples remessa] para controle interno e das folhas do livro reg. de entradas, às fls. 1.004/1.088, do volume 5.

A segunda situação, explica, envolve os produtos de sua fabricação, embalados nos tais *potes*, saídos título de *amostra grátis*. Citando as regras contidas nas alíneas “a” e “b” do inciso VI do art. 44 do RIPI/82, clama pela sua aplicação a essas saídas a título de “amostra grátis”, ressaltando que a análise das notas fiscais revela que o valor comercial dos produtos é ínfimo, representando apenas centavos de real. Neste caso, aponta as notas juntadas às fls. 1.089/1.249, do volume 5, e fls. 1.252/1.288, do volume 6. De outra parte, admite o equívoco para parte das notas fiscais de saída de 1996, nas quais fez a indicação de dispositivo legal revogado para justificar a isenção, equívoco este que foi corrigido, consoante documentação que indica. Em relação ao ano de 1997, entende a Impugnante que seus documentos fiscais foram emitidos corretamente.

Referindo-se às saídas intituladas como “**Remessas para Demonstração**”, para as quais indicou as notas fiscais anexadas às fls. 1.309/1.493 do volume 6, explica que se referem às saídas de estantes feitas especialmente para a apresentação dos produtos fabricados [*displays* em compensado], os quais, por terem sido adquiridos de terceiros [indica as notas fiscais de compra às fls. 1.495/1.499, do volume 6, e 1.502/1.511, do volume 7] não sofrem nenhum processo de industrialização de sua parte, o que impediria, portanto, a exigência do IPI.

Para as “**Doações para Propaganda**”, alega que tais operações devem ser equiparadas às “*Remessas para Exposições*”, e que, no caso, contratava empresas que prestaram serviços de comunicação e marketing ou propaganda, desenvolvendo suas campanhas promocionais, conforme diz comprovarem as notas fiscais às fls. 1.512/1.514, do volume 7.

Em relação às “**Remessas para Industrialização**”, cujas notas fiscais anexou às fls. 1.301/1.308, do volume 6, explica que tratam-se de operações em que envia matérias-primas com a finalidade de industrializá-las em outro estabelecimento industrial e que tal remessa é feita com a suspensão do IPI, a teor da regra contida no art. 36 do RIPI/82.

Para a irregularidade apontada pelo Fisco com **produtos adquiridos** de fornecedores localizados **no exterior**, argumenta a Impugnante que tais produtos ingressaram no país mediante regular importação, com o recolhimento do imposto correspondente no ato da entrada e desembaraço, e que, posteriormente, uma parte desses produtos foi canalizada para compor um *kit* de produtos indicados como amostra grátis. Não haveria, pois, a infração capitulada pelo Fisco no art. 366 do RIPI/82.

Ao final, formulou uma série de quesitos para a realização de uma diligência que considera necessária para que sejam afastadas todas as imputações que lhe foram feitas por meio do auto de infração ora atacado.

A DRJ/SPO, então competente para o julgamento, e antes dele, determinou a realização de diligência no sentido de que fosse atestado pelo Fisco se as notas fiscais juntadas às fls. 781/941, corresponderiam efetivamente a notas fiscais emitidas pela Impugnante, ao final da qual, foi solicitado pela Impugnante que lhe fossem concedidos mais trinta dias de prazo para a apresentação da documentação solicitada, pedido este negado pela Autoridade preparadora do processo, tendo sido o mesmo remetido a julgamento.

Antes mesmo do julgamento, a autuada juntou ao processo uma relação discriminando cada uma das notas fiscais e suas respectivas operações e produtos envolvidos, bem como os seus valores, relacionados ao tópico do auto de infração "Valores sem Comprovação Documental", relação essa acompanhada das cópias das ditas notas fiscais [fls. 1.556/1.674, do volume 7].

Apreciando os termos da impugnação e da diligência realizada, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, não conheceu dos documentos acostados pela Impugnante às fls. 1.556/1.674, por considerá-los intempestivos, e manteve integralmente o lançamento.

Quanto à decadência, entendeu a instância de piso que, pelo fato de não ter havido o pagamento antecipado de IPI, tal como definido nos parágrafos únicos dos art. 56 e 111, do RIPI de 1982 e de 1988, respectivamente, a regra para a contagem do termo inicial seria a do inciso I, do art. 173 e não a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Quanto ao mérito, propriamente dito, transcrevo abaixo trechos do voto:

"23. Quanto às saídas indicadas como de "simples remessa", passo a examinar cada caso.

24. No caso das operações com tambores, cabe esclarecer à impugnante que a tributação sobre estes se dá independentemente de terem sido industrializados por ela.

25. Com efeito, tambores, enquanto material de embalagem, ainda que de transporte, são considerados bens de produção, portanto tributados na saída do estabelecimento industrial que os adquiriu de terceiros, nos termos do parágrafo único do art. 10 do RIPI/82, qual seja:

Consideram-se estabelecimentos comerciais de bens de produção, para os efeitos deste artigo, independentemente de opção, os estabelecimentos industriais que derem saída a matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, adquiridos de terceiros, para outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, para industrialização ou revenda.

26. Conseqüentemente, inexistindo norma isencional ou suspensiva que comporte tais saídas, deve ser mantido o lançamento nestas operações"

27. Aliás, o mesmo se diga com relação às saídas de potes para "amostra grátis", promovidas pela impugnante, pois a embalagem só seguiria o mesmo

destino do conteúdo se este existisse, a simples aposição das palavras "amostra grátis", não alteram a natureza da embalagem, pois ainda que a amostra grátis de determinado produto seja isenta, não é isenta a saída isolada das embalagens.

28. Já, nas saídas que contribuinte alega serem distribuições a título de "amostra grátis", os documentos juntados pela própria defesa demonstram que, ou eram preenchidos em flagrante descumprimento do disposto no inciso I do artigo 244 do RIPI/82, ou quando a norma isencional era corretamente citada, a descrição do produto não demonstrava o cumprimento da norma contida na alínea "h" do inciso VI do artigo 44 do citado regulamento.

29. Quanto aos "display", também estão incluídos no conceito de bens de produção, pois feitos sob encomenda da impugnante para apresentação dos produtos, não foram remetidos de acordo com a regra suspensiva que impõe seu envio para feiras de amostras, ou promoções semelhantes, sob condição de seu retorno ao estabelecimento, o que não acontecia, pois, conforme consta na defesa, eram destruídos.

30. Tampouco podem ser incluídas como amostra grátis ou como remessas para exposições as doações efetuadas para propaganda, pois quer a defesa olvidar o disposto no artigo 11 do CTN que determina a interpretação literal da legislação que concede isenções, aliás, conforme dispõe o RIPI/82, saídas a título gratuito, não amparadas pro norma isencional ou suspensiva, devem ser oneradas pelo valor tributável mínimo.

31. Com relação aos documentos de fls. 1301/1308, com exceção do primeiro, que menciona genericamente o artigo 36 do RIPI/82, nenhum deles cumpriu o disposto no inciso I do artigo 244 do RIPI/82 e nada nos autos permite concluir que se tratava de remessas para industrialização, com posterior retorno, como quer fazer crer a impugnante.

32. Por fim, tanto no Termo de Verificação, com na Descrição dos Fatos, consta qualquer menção da autoridade fiscal relativa a irregularidade com produtos adquiridos de fornecedores estrangeiros. Se estes constavam na relação de produtos saídos como amostra grátis, o assunto já foi debatido.

33. Por conseguinte, as faltas apontadas pela fiscalização, nos termos da capitulação de fl. 707, foram confirmadas.

34. Assim, diante do exposto, voto por se julgar procedente o lançamento e pela integral manutenção do crédito tributário por ele constituído."

No Recurso Voluntário, a Recorrente, inicialmente, reiterou a ocorrência da **decadência** dos lançamentos correspondentes aos períodos de apuração do ano de 1996, por entender aplicável ao caso, em que alega ter declarado valores a débito de IPI, a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que estabelece em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo para que a Fazenda Pública constitua crédito tributário envolvendo tributos submetidos ao lançamento por homologação, e não a regra do inciso I, do art. 173, consoante defendeu a decisão recorrida.

Em seguida, clamou pela aplicação da regra contida no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, segundo a qual poderia "formular alegações e apresentar documentos antes da decisão", de modo que deveriam ter sido aceitos e analisados os documentos que atestariam a regularidade de suas operações no ano de 1997, mesmo que os tenha juntado após o término do prazo para a interposição de sua impugnação, sob pena de

flagrante violação ao seu direito de defesa, razão pela qual, em homenagem ao princípio da verdade material, pede, alternativamente à sua análise nesta fase processual, que os mesmos sejam remetidos à Unidade de origem.

Quanto ao segundo item da infração, e, em relação às operações realizadas como “amostras grátis”, alegou ter havido o **cerceamento ao direito de sua defesa** na medida em que a fundamentação legal da exigência contida no auto de infração [“art. 44, inciso ...” (sic)] não teria restado clara, antes, insuficiente. Aduziu ainda neste tópico, que, em face de erro grave cometido pelo Auditor-Fiscal, teria sido induzido a debater apenas alguns argumentos na sua impugnação e que somente quando da prolação da decisão ora recorrida é que novos fundamentos foram trazidos à baila, como, por exemplo, o art. 244, do RIPI/82.

Diz a Recorrente que a autoridade fiscal deixou de mencionar a que lei se referiria o tal “art. 44, inciso IV”, daí, portanto, ser o referido procedimento fiscal passível de nulidade, em face de não ter atendido a todos os seus requisitos para ser considerado válido, o que, repete, teria provocado a impossibilidade de sua ampla defesa.

Quanto ao mérito da infração, entende que suas operações com “amostras grátis” encontrariam abrigo da incidência do IPI pela regra do inciso VI, do art. 44, do RIPI/82, e que, fosse o caso de ter cometido infração, deveria ser apenada pela falta de cumprimento de dever instrumental, e não a cobrança de imposto em operação que considera isenta.

Em relação à “falta de destaque e recolhimento de IPI em face da devolução dos produtos utilizados para transporte de matéria-prima”, argumenta que não realiza qualquer atividade industrial com os “**tambores**”, servindo os mesmos apenas para acondicionamento e transporte da matéria-prima que adquire de seus fornecedores. Desta forma, a teor do art. 3º do RIPI/82, não haveria qualquer processo industrial na operação envolvendo a devolução dos tambores; ou seja, não há venda e nem troca, apenas devolução. Em seu favor, invoca regras constantes do Parecer Normativo nº 134/72 [revenda de container vazio, já utilizado, não constitui fato gerador de IPI], e do Parecer Normativo nº 13/81 [os produtos que tenham sofrido a incidência do IPI na saída do estabelecimento e que a ele retornem em situações diferentes da devolução ou retorno, na segunda saída, ou em outras subsequentes, não se sujeitam a nova tributação].

Quanto às “**remessas para exposição**” dos *displays* – estantes feitas para demonstração de produtos em feiras -, entende a Recorrente que tais saídas não se submetem à incidência do IPI pelo fato de que esses produtos, uma vez adquiridos, não passam por nenhum processo de industrialização, restando, por vezes, em sua destruição quando do retorno dos eventos, uma vez que danificados.

Por fim, para a exação relacionada aos “**produtos remetidos para industrialização**”, a Recorrente alegou que os documentos juntados ao processo, ainda que posteriormente ao término do prazo da impugnação, servem de comprovação para elidir a exigência.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 19/11/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 14/12/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

I) Decadência parcial – lançamentos por homologação – existência de pagamentos antecipados – Decisão do STJ – Art. 543-C do CPC.

Para os dois itens do auto de infração encontramos períodos de apuração cujos efeitos de uma eventual decadência reconhecida sobre eles haverão de recair, de modo que serão tratados, os dois itens da infração, conjuntamente neste tópico, lembrando que a lide gira em torno de qual dispositivo legal deve ser aplicado ao caso: se o § 4º do artigo 150, ou, se o inciso I, do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

A questão de fundo, contudo já restou pacificada neste Colegiado, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 2010, segundo o qual as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E sobre a aplicação de tais dispositivos, o STJ vem adotando o seguinte posicionamento (contido no RE nº 973.733):

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Tem-se, então, que a aplicação deste ou daquele dispositivo, depende da existência ou não do pagamento antecipado, o que, no presente caso, demanda uma apreciação mais detalhada.

É que a DRJ, para aplicar a regra contida no inciso I, do art. 173, do CTN, e afastar a decadência, afirmou que no presente caso não teria existido pagamento tal como definido no parágrafo único do art. 111 do RIPI/98, cujo enunciado reproduzo abaixo:

"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 a 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."

Porém, não é o que estão a indicar as cópias das folhas do Livro Reg. Apuração do IPI, juntadas aos autos às fls. às fls. 498/499, do volume 2 e 504/544, do volume 3, nas quais se observa a existência da seguinte situação nos primeiros meses de 1996 (R\$):

Decêndio	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
1º	13.133,86 credor	78.405,49 devedor	70.406,27 devedor	44.487,09 devedor	29.454,22 devedor	59.171,79 devedor

Decêndio	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
2º	11.097,28 <i>devedor</i>	44.978,79 <i>devedor</i>	54.058,93 <i>devedor</i>	18.210,72 credor	39.005,42 <i>devedor</i>	irrelevante
3º	59.231,26 <i>devedor</i>	67.100,10 <i>devedor</i>	27.826,86 <i>devedor</i>	34.058,00 credor	113.161,31 <i>devedor</i>	irrelevante

Ora, não me parece crível que, não tivesse havido o “recolhimento do saldo devedor”, que, no caso, foi apurado para quase todos os decêndios do primeiro semestre de 1996, a fiscalização tivesse deixado de apontar tamanha irregularidade no presente lançamento.

De outra parte, a constatação da existência de saldo credor denota a ocorrência do inciso III do citado artigo 111, de modo que mostrou-se equivocada a afirmativa da DRJ, de que não houve o pagamento a quer alude o citado parágrafo único do art. 111 do RIPI/98.

E, em tendo havido o pagamento antecipado, a regra para a contagem do termo inicial do termo decadencial é a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, de sorte que, tendo sido lavrado o auto de infração em 13/06/2001, devem ser cancelados todos os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração anteriores ao segundo decêndio de 1996.

II) Cerceamento do direito de defesa

Neste caso, estaremos referindo-nos apenas ao item “002” do auto de infração e, dentro dele, apenas às operações denominadas “**amostra grátis**”.

A Recorrente tem razão em parte, ao menos em relação à inovação trazida pela DRJ, porém, não teve sua defesa cerceada como alegou.

A metodologia adotada pela fiscalização, de não especificar ou indicar em quais operações, ou em quais notas fiscais ocorreu a, ou, as infrações, bem como, quais teriam sido, exatamente, os dispositivos legais infringidos para cada situação, dificulta em muito o trabalho de compreensão desse segundo item do auto de infração.

Para se ter a real ideia da dificuldade, reproduzirei, *ipsis literis*, o teor do “Termo de Verificação Fiscal [fls. 706/709], que dá sustentação ao lançamento:

“1- O contribuinte emitiu Notas Fiscais de Saída, sem o destaque do IPI, mencionando como natureza da operação o que a seguir listamos:

- simples remessa
- remessa para demonstração
- remessa mostruário
- remessa para industrialização
- remessa de consignação
- doação para propaganda

- bonificação
- remessa para exposição

As referidas Notas encontram-se totalmente irregulares pois, de acordo com a legislação vigente, para que uma mercadoria saia do estabelecimento industrial ou equiparado a este sem o recolhimento do Imposto é necessário que esteja amparado por norma isencional, ou suspensiva, o que não ocorre no caso em tela.

Em primeiro lugar, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações —CFOP, instituído pelo AJUSTE SINIEF nº 11, de 22 de agosto de 1989 não existe previsão legal para **simples remessa** nos códigos 5.99 e 6.99 do mesmo.

Conforme verificado, o contribuinte em diversas Notas Fiscais de saída a título de amostra grátis, simples remessa, para o ano calendário de 1996 se utilizou de legislação revogada — decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979, revogado pelo artigo 2º do Decreto nº 87.981 de 23 de dezembro de 1982.

O contribuinte não atendeu as normas contidas no RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº87.981, de 23/12/82, mais precisamente artigo 32, artigo 36, incisos I a XIX, artigo 231, incisos II e IV, artigo 242, incisos III, VIII, IX, X, XIV, XVII, artigo 252, inciso II, artigo 366, inciso II, legislação esta que espelha a jurisprudência predominante, cristalina no Ac.202-03.290/90, da 2ª Câmara do 2º CC, e no Ac. nº 202-05/245, 27/08/92, da 2ª Câmara. Do 2º CC — DO de 06/04/95, pág.4871, entre outros.

JURISPRUDÊNCIA - PRODUTOS SAÍDOS COM SUSPENSÃO (art. 36, X, RIPI/82) — Só está autorizada a suspensão do imposto se, comprovadamente, as mercadorias foram remetidas à feira de amostras ou exposições. Não equivale à remessa para estabelecimento comercial, como mostruário e venda direta a consumidor final.

FALTA DE LANÇAMENTO — Se não lançado ou se lançado e não recolhido o imposto, cabível o lançamento de ofício, com sujeição à multa prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/82. (Ac. nº 202-06.977, de 07/07/94, da 2ª Câmara. Do 1º CC — DO de 06/04/95, pág.4876

JURISPRUDÊNCIA — "A saída de produto de fabricação própria da empresa, seja a que título for, é devido o imposto, salvo se amparado por norma isencional". Ac. nº 202- 05.912, de 06/07/93, da 2ª Câmara. Do 2º CC — DO de 08/06/95, pág. 8300.

JURISPRUDÊNCIA - SAÍDAS PARA DEMONSTRAÇÃO - Deve ser efetuado o lançamento do imposto, exceto quando os produtos forem remetidos diretamente para feiras de amostras ou promoções semelhantes. (Ac. nº 202-08.189), de 08/01/95 — DO de 08/11/96).

JURISPRUDÊNCIA — AMOSTRA GRÁTIS — Inaceitável a saída de produtos a título de "amostra grátis" , com isenção do IPI, sem a observância dos artigos 44, inciso VI, 242, inciso VI e 244, inciso I do RIPI/82. (Ac. nº202-05.711, de 27/04/93, da 2ª Câmara.

Do 2º CC — DO de 07/02/94, pág. 1746).

A relação de todas as Notas Fiscais e xerocópia das mesmas, com as infrações mencionadas acima se encontram em listagem cuja mesma é parte integrante deste Termo, (fls. 10 a 406).

Existem ainda, Notas Fiscais de saída, de produtos de procedência estrangeira sem o destaque do IPI.

[...]"

De todo o modo, e não obstante as dificuldades causadas, ao menos para este relator, especialmente por conta dos oito volumes nos quais estão distribuídas as centenas de cópias de notas fiscais, por sua vez, permeadas por vários tipos de operações fiscais, a defesa do contribuinte não pode ser considerada como “cerceada”; dificultosa, trabalhosa; talvez; porém, não impossibilitada, tanto assim que logrou êxito em contrapor-se aos fundamentos adotados pela fiscalização para o lançamento que contesta, conforme poderemos atestar quando da análise de mérito.

Paralelamente, e com a devida vênia, o argumento da Recorrente de que não conseguira identificar a qual lei quis se referir o Fisco ao apontar o “artigo 44, inciso IV”, destoa da seriedade dos demais argumentos dos quais se valeu, uma vez que não se pode conceber que, dado o contexto, a Recorrente não saiba que estejamos tratando do artigo 44, inciso IV, do **RIPI/82**.

Além disso, não obstante eu, ainda com a devida vênia, não considere adequado justificar um lançamento de ofício em excertos de outros julgamentos, à rigor, pode-se inferir que a autuante pretendeu indicar situações análogas ao da autuada, ao se referir ao descumprimento das exigências legais para a fruição da isenção no caso das “amostras grátis”, notadamente aquelas contidas no indigitado art. 44, inciso IV, do RIPI/82.

Assim, afasto a prejudicial de nulidade do lançamento por suposto cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

III) saídas sem a emissão de nota fiscal [item “001” do auto de infração]

Adentremos agora nas questões de mérito, detendo-nos, inicialmente no item “001” do Auto de Infração, em que o Fisco, partindo dos valores constantes nas colunas “Isentas ou Não Tributadas”, nas linhas dos CFOP 5.99 e 6.99, do Livro Reg. Apuração de IPI, e não tendo obtido no curso da ação fiscal a comprovação que considerou devida, autuou a empresa sob a imputação de que o não destaque do IPI corresponderia a saídas sem a emissão de nota fiscal.

Essa infração teve seus valores listados em demonstrativo elaborado pelo Fisco e que consta à fl. 9, denominado “Valores sem Comprovação Documental”, envolvendo períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1996 e de janeiro a 20 de novembro de 1997.

Faço a ressalva inicial, porém, de que estaremos tratando apenas das operações compreendidas nos períodos de apuração não atingidos pela decadência, ou seja, somente das operações posteriores a 12/06/1996, consoante tema próprio já enfrentado acima.

Pois bem!

Na impugnação a autuada argumentou que encontrara dificuldades para entregar a documentação ao Fisco ainda na fase da auditoria, mas que o fazia nesse momento, da impugnação, ocasião em que fez a juntada das cópias das 5ª vias das notas fiscais de saída, às fls. 781/941.

A DRJ/SPO, órgão de julgamento à época competente para apreciar a impugnação da autuada, determinou a realização de uma diligência para que fosse atestada a autenticidade dos documentos a que se referira a Impugnante.

A Auditora-Fiscal autuante e encarregada da autuação e da diligência concluiu esta atestando a autenticidade dos documentos, porém, manifestou a opinião de que as mesmas não se prestariam a elidir a autuação pelo fato de aqueles documentos tratavam-se de meros “controles de cobrança” e não preenchiam todos os requisitos do RIPI para serem considerados idôneos.

Manifestando-se sobre os termos da diligência, a autuada solicitou mais trinta dias de prazo para a apresentação das segundas vias das notas fiscais de saída, pedido esse, entretanto, negado pela autoridade preparadora do processo na Derat em São Paulo.

Porém, antes mesmo que sua impugnação fosse a julgamento, logrou protocolar a entrega, às fls. 1.558/1.564, de uma relação discriminando cada uma das notas fiscais a que se referia aquele demonstrativo do Fisco intitulado “Valores sem Comprovação Documental”, bem como as cópias das segundas vias dessas notas fiscais [fls. 1.565/1.674].

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, novo órgão de julgamento competente para a apreciação da impugnação, não conheceu de nenhum desses novos documentos juntados sob o argumento de que sua entrega se dera intempestivamente. Invocou a necessidade de cumprimento às regras contidas no inciso III, e no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Com a devida vênia, entendo não ter sido essa a melhor decisão da instância de piso.

É que, apegando-se, de um lado, a um formalismo exagerado, e, de outro, não levando em conta a precariedade de informações do Termo de Verificação que acompanhou o auto de infração, o que relegou este a uma quase caracterização do cerceamento de defesa, não conheceu das provas trazidas aos autos antes mesmo do início do julgamento da impugnação, as quais mostraram-se suficientes para elidir toda a infração, porquanto ratificaram as informações contidas naqueles documentos acostados às fls. 781/941, os tais “controles de cobrança” que também foram desprezados pelo Fisco.

Para mim, os tais “controles de cobrança” já teriam sido suficientes para comprovar que houvera, sim, a emissão de notas fiscais de saídas, visto que tais documentos são a quinta via do referido documento fiscal. Para desconsiderá-los, deveria a fiscalização ter lançado mão de uma atividade mais percuciente de forma a eleger outros argumentos, que não aqueles comodamente buscados numa “falta de preenchimento de todos os requisitos legais previstos no RIPI”.

Além disso, não se esqueça que a DRJ SPO já havia demonstrado o interesse em apurar a verdade dos fatos, tanto que pedira uma diligência, a qual, por via transversa, acabou por ter seu resultado desprezado pela DRJ de Ribeirão Preto.

Não estou aqui a defender o desrespeito ao cumprimento dos prazos fixados nas intimações do Fisco, mas sim a prevalência princípios maiores, tais como o da legalidade, da moralidade, da eficiência e o da verdade material.

Voto, pois, por conhecer os documentos trazidos pela autuada às fls. 1.565/1.674, os quais foram apresentados antes do início do julgamento de sua impugnação, e, em os conhecendo, todo o lançamento deve ser cancelado, visto que, se se fundou na falta da

emissão de notas fiscais de saída e se isso não se confirmou – tanto que as notas fiscais estão aí, a demonstrar o contrário - não há mais a infração tal como foi identificada pela fiscalização. Em outras palavras, se não houve o destaque de IPI, a imputação, neste item do auto de infração, não pode ser a de que não tenham sido emitidos as notas fiscais.

Voto, pois, pelo cancelamento do item “001” do auto de infração.

IV) saídas sem o destaque do imposto e sem observância das regras para a fruição da isenção [item “002” do auto de infração]

Neste item “002” do Auto de Infração, o Fisco, fazendo alusão às saídas para as quais não houve o destaque de imposto, sob pretensa isenção, considerou não terem sido cumpridos os requisitos para tanto. Indicou nesse rol as seguintes operações: simples remessa, remessa para demonstração, remessa mostruário, remessa para industrialização, remessa de consignação, doação para propaganda, bonificação, e remessa para exposição.

Repito aqui a ressalva feita no tópico anterior de que estaremos tratando apenas das operações compreendidas nos períodos de apuração não atingidos pela decadência, ou seja, somente das operações posteriores ao segundo decêndio de 1996, consoante tema próprio já enfrentado acima.

Inicialmente, não considero relevante e tampouco pertinente para fins da presente exação a observação feita pelo Fisco em seu *Termo de Verificação* de que não existiria previsão legal no CFOP, para a utilização dos códigos 5.99 e 6.99 nas operações de simples remessa.

Passarei a enfrentar este tema, fazendo novo desdobramento, desta feita, considerando cada uma das espécies de saídas contidas no gênero “simples remessa”, conforme a metodologia utilizada pela instância de piso e pela Recorrente.

→ Das saídas a título de devolução dos *tambores*

Essas operações constam das cópias das notas fiscais anexadas às fls. 956/999 do volume 4, e 1.002, do volume 5 [já desconsideradas as notas emitidas em períodos atingidos pela decadência], e nelas consta “Simples Remessa” de *tambores*.

Explicou a autuada na sua impugnação que essas saídas referem-se às devoluções desses *tambores* aos seus fornecedores de matéria-prima que neles vem embalada para a elaboração de seus produtos, de sorte que não há sobre eles qualquer processo de industrialização que justifique a exigência do IPI.

A DRJ, por sua vez, invocou a regra do parágrafo único do artigo 10 do RIPI/82, porquanto entendeu que os “tambores, enquanto material de embalagem, ainda que de transporte, são considerados bens de produção, portanto tributados na saída do estabelecimento industrial que os adquiriu de terceiros.

Com a devida venia, creio que a instância de piso equivoca-se ao invocar a aplicação da regra contida no parágrafo único do artigo 10 do RIPI/82 para dar sustentação ao referido lançamento. Vejamos a letra do referido dispositivo:

“Art 10 - Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei nº 4502/64, Art 4º, IV, e Decreto-lei nº 34/66, Art 2º, alt. 1ª):

I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores;

(...).

Parágrafo único - Consideram-se estabelecimentos comerciais de bens de produção, para os efeitos deste artigo, independentemente de opção, os estabelecimentos industriais que derem saída a matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, adquiridos de terceiros, para outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, para industrialização ou revenda.”(grifei)

Ora, claro está que o “material de embalagem” contemplado no parágrafo está a se referir àquela embalagem que servirá para acondicionar o produto fabricado pela empresa industrial e não àquela embalagem, no caso, os tambores, utilizados para acondicionar e transportar as matérias-primas das quais ela se serve.

Então, essa regra vale para uma eventual devolução ou saída, por exemplo, dos potes adquiridos para acondicionamento dos cremes, desodorantes etc. por ela fabricados, mas não para os **tambores** nos quais vieram acondicionadas as matérias-primas que utiliza no seu processo industrial.

De se cancelar a autuação, portanto, em relação às saídas de “**tambores**” que constam das notas fiscais de saídas discriminadas na relação de fls. 10/20.

→ Das saídas a título de “amostras grátis”

Conforme a autuada, e não a autuante, esclareceu, existem dois tipos de operações envolvendo a expressão “amostra grátis”.

A primeira delas, é a que trata dos “*potes para amostra grátis*” [recipiente no qual é acondicionado o produto elaborado pela empresa e destinado a amostras grátis], e que, segundo a autuada, tratar-se-ia de notas fiscais emitidas para fins de controle interno e da legislação do ICMS. Alega que não se creditou do IPI correspondente às suas aquisições [juntou cópia das folhas do livro Reg. Entrada] e que, segundo pareceres normativos da própria Receita Federal, a embalagem segue o regime tributário do produto, e sendo o produto destinado a “amostra grátis”, não haveria porque se fazer incidir o IPI sobre a embalagem.

Na documentação acostada aos autos pela Impugnante [fls. 1.017/1.088, do volume 5, já desconsideradas as notas fiscais emitidas nos períodos atingidos pela decadência, pode-se observar que nas operações de “simples remessa”, os produtos foram descritos como: “potes p/ amostra grátis”, “frasco p/ amostra grátis”, “estojo p/ provador batom”, “frasco p/ talquinho”, “vidros de flaconetes”, e que no campo das observações, consta terem sido emitidas nos termos de legislação do ICMS, e sem que tenha sido especificado qualquer destinatário. Além disso, entre tais documentos constam as notas fiscais de compra de tais produtos, bem como a sua escrituração no livro Reg. Entradas, isto é, sem o aproveitamento do crédito correspondente.

A autuada argumentou que referidos “potes” e “frascos” não eram registrados em seus estoques, daí não dar a saída deles mediante a emissão de nota fiscal própria, sendo que as notas fiscais em questão somente foram emitidas para fins da legislação do ICMS não podendo ser configuradas como uma “saída” das referidas embalagens, as quais, têm sua saída quando da venda dos produtos devidamente embalados.

Diferentemente do que afirmou a instância de piso, e não o Auditor-Fiscal fiscal responsável pela infração, que nada falou a respeito, não vislumbro nessa operação “a saída isolada das embalagens”, visto que sequer nome de destinatário consta das notas fiscais, ou seja, parece mesmo terem sido emitidas para fins de controle interno.

Além disso, como dito acima, a autuada não se creditou do IPI quando das aquisições dos mesmos.

Portanto, não vislumbro a incidência do IPI para essas operações, razão pela qual voto pelo cancelamento do lançamento fundado nas notas fiscais que constam das fls. 10/20 [e/ou das notas fiscais às fls. 1.017/1.088] e que versam sobre “simples remessa” de “potes para embalagem”, “frascos para embalagem”.

A segunda delas é a que envolve a saída de produtos de sua fabricação, envazados nos tais potes, frascos etc., a título de “amostra grátis” aos seus clientes e/ou potenciais clientes.

Na documentação juntada aos autos, às fls. 1.089/1.249, do volume 5, e fls. 1.252/1.288, e 1.333 do volume 6, já desconsideradas aquelas emitidas nos períodos de apuração atingidos pela decadência, observa-se:

a) notas fiscais de “simples remessa” de produtos fabricados pela empresa, de valor unitário equivalente a centavos de real, emitidas até meados de outubro de 1996, a título de “amostra grátis”, com a indicação do dispositivo legal que trata da isenção não mais em vigor, qual seja, o Decreto nº 83.263/79 [fls. 1.090, e 1.120/1.177];

b) notas fiscais de “simples remessa” de produtos fabricados pela empresa, de valor unitário equivalente a centavos de real, emitidas a partir de novembro de 1996, a título de “amostra grátis”, com a indicação do dispositivo legal que trata da isenção em vigor, qual seja, o Decreto nº 87.981, de 1982; [fls.1.089, 1.178/1.225, 1.228/1.249, do volume 5, e 1.252/1.256, 1.258/1.277];

c) notas fiscais de “simples remessa” de produtos fabricados pela empresa, de valor equivalente a centavos de real, emitidas em 1997, sem a indicação no campo próprio de que se tratassem de “amostras grátis”, embora, na descrição dos produtos constasse a expressão “amostra”, “material para promoção no metrô”, “produto p/ divulgação da loja”, amostra adesivo [fl. 1.226, 1.227, 1.257, 1.286 e 1.333]

d) notas fiscais de “simples remessa” de produtos fabricados pela empresa, com a observação “mercadoria enviada para troca de embalagem antiga de *blister*”, “versa ref. Compra espaço nova loja” [fl. 1.280, 1.281/1.284/1.285; e

e) notas fiscais de “simples remessa” de produtos fabricados pela empresa, de valor unitário equivalente a centavos de real, sem qualquer indicação no campo “dados adicionais” [fl. 1.287/1.288].

Para manter esta parte do lançamento, a DRJ precisou de apenas um parágrafo, vazado nos seguintes termos:

‘28. Já, nas saídas que contribuinte alega serem distribuições a título de "amostra grátis", os documentos juntados pela própria defesa demonstram que, ou eram preenchidos em

flagrante descumprimento do disposto no inciso I do artigo 244 do RIPI/82, ou quando a norma isencional era corretamente citada, a descrição do produto não demonstrava o cumprimento da norma contida na alínea "h" do inciso VI do artigo 44 do citado regulamento” (grifei)

Vê-se que a instância de piso aproveitou para trazer mais um motivo para desconsiderar as notas fiscais da autuada, desta feita, elegendo a alínea “h” do inciso VI, do art. 44, do RIPI/82, como descumprido.

Pois bem.

Não obstante considere que as formalidades legais existem para serem cumpridas, especialmente quando se trata de uma regra de isenção de IPI, e não obstante referida regra estipule que a nota fiscal de saída de produto isento deverá, em campo próprio, ter a indicação “Isento do Imposto sobre Produtos Industrializados”, seguida da declaração do dispositivo legal ou regulamento que autoriza a concessão¹, o fato é que, neste caso, ou, nas notas fiscais a que me referi acima, na letra “a” deste tópico, a autuada cometeu um erro material ao indicar um dispositivo ou um decreto já revogado, mas que tratava da isenção enquanto vigente, erro esse devidamente corrigido, certamente a partir do momento em que dele se apercebeu, o que se deu em outubro de 1996, consoante mencionei na letra “b”.

Não me parece, todavia, que tal deslize possa dar ensejo à exigência de IPI, porquanto o dispositivo indicado versava justamente sobre uma das possibilidades de saída de mercadorias sem o destaque de imposto; apenas não estava mais em vigor em face da prevalência sobre ele do Decreto nº 87.981, de 1998.

Voto, pois, pelo cancelamento do lançamento envolvendo a situação descrita na letra “a” deste tópico.

Para as saídas em que a norma isencional fora corretamente indicada [situação descrita na letra “b” acima], a instância de piso, e não a fiscal autuante, indicou descumprimento à alínea “b”, do inciso VI, do art. 44, do RIPI/82, a seguir transcrito:

“Art. 44 São isentos do imposto:

(...)

VI – as amostras de produtos para distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade, atendidas as seguintes condições:

(...)

b) quantidade não excedente de 20% (vinte por cento) do conteúdo ou número de unidades da menor embalagem da apresentação comercial do mesmo produto, para venda ao consumidor;

(...)”

Ora, pergunto eu, com base em quê a DRJ escorou-se nesse argumento para manter o lançamento, se não há, no auto de infração e no Termo de Verificação um fiapo sequer de elementos capazes de levarem a essa conclusão?

¹ Vide o artigo 244, I, do RIPI/98.

E, em não tendo o Fisco apontado tal irregularidade específica, já que sequer o inciso VI do art. 44 foi especificado no auto de infração como tendo sido infringido, não poderia a DRJ fazer as vezes da autoridade lançadora e trazer a evidência uma infração não comprovada.

Não estou dizendo que esse quesito tenha sido cumprido; o que estou dizendo é que a falta dele não restou comprovada nos autos; ao contrário, o fato de os valores unitários dos produtos das notas fiscais de amostras grátis variarem entre R\$ 0,40 e R\$ 0,50, a mim denotam o atendimento ao inciso VI, quando este se refere aos produtos de diminuto ou nenhum valor comercial.

Cancelo, portanto, os lançamentos fundados na mesma situação que aquela descrita na letra “b” deste tópico.

Por outro lado, para todas as situações que descrevi nas letras “c”, “d” e “e” deste tópico, sequer houve a indicação do dispositivo legal isencional, razão pela qual, voto pela manutenção do lançamento correspondente.

→ das saídas a título de “Remessa Conserto”

Pelas mesmas razões utilizadas para manter o lançamento das situações descritas nas letras “c”, “d”, e “e”, do tópico anterior, qual seja, da ausência de indicação do dispositivo legal que permitiria a emissão da nota fiscal sem o destaque do IPI, mantenho o lançamento das notas fiscais às fls. 1.291 e 1.292, cuja natureza da operação foi descrita como “Rem Conserto”.

→ das saídas a título de “Doações para Propaganda”

Nas notas fiscais que trazem esse título na natureza da operação, às fls. 1.292/1.299, observei conterem produtos da fabricação da autuada sem, contudo, que tivessem a indicação do dispositivo que autorizaria o não destaque do IPI, razão pela qual, é de se manter o lançamento.

→ das saídas a título de “Remessas para Industrialização”

Constantes das notas fiscais às fls. 1.301/1.308 e 1.345, essas operações compreendiam o envio de “potes” para serigrafia e pintura (suspensão), e de folhetos, cartelas, solapas para acessórios de maquiagem, adesivos, *runners*, sem, contudo, que a Recorrente lograsse justificar ou indicar os dispositivos legais permissivos para o não destaque do IPI, o que me leva a manter o lançamento efetuado com base em referidos documentos.

→ Das operações de “Remessa para Exposição” de *displays*

Para manter o lançamento relacionado a este tópico valeu-se a DRJ dos seguintes argumentos:

“Quanto aos “display”, também estão incluídos no conceito de bens de produção, pois feitos sob encomenda da impugnante para apresentação dos produtos, não foram remetidos de acordo com a regra suspensiva que impõe seu envio para feiras de amostras, ou promoções semelhantes, sob condição de seu retorno ao estabelecimento, o que não acontecia, pois, conforme consta na defesa, eram destruídos.” (grifei)

Todavia, conforme pude observar nas notas fiscais relacionadas a esse tópico [cópias às fls. 1.309/1.332, 1.334/1.344, 1.346/1.403, 1.405/1.493], trata-se da remessa para exposição de várias formas de “display” (exposição) dos produtos da empresa, tais como compensado, gôndola, estante, prateleira, mesa de madeira, cadeira p/ maquilagem, toalha de mesa, divisória de madeira, espelho, os quais, à evidência, estão longe de poderem ser considerados como “bens de produção” e, desta forma, não podem ser considerados como produtos industrializados pela empresa e sujeitos à incidência do IPI.

Voto, pois, pelo cancelamento da exigência sobre as saídas de “displays” que constam das notas fiscais mencionadas acima.

→ das saídas de produtos de procedência estrangeira sem destaque de IPI

Esta infração foi assim descrita pelo Auditor-Fiscal, *verbis*:

“Existem ainda, Notas Fiscais de saída, de produtos de procedência estrangeira sem o destaque do IPI.”

Sim, foi dessa forma que o Auditor-Fiscal configurou a infração, ou seja, sem indicar quais as tais notas fiscais que referir-se-iam a produtos de procedência estrangeira.

O contribuinte, na sua impugnação, também sem identificar as notas fiscais, disse que tais produtos ingressaram no país mediante regular importação, com o recolhimento do imposto correspondente no ato da entrada e desembaraço, e que, posteriormente, uma parte desses produtos foi canalizada para compor um *kit* de produtos indicados como amostra grátis. Não haveria, pois, a infração capitulada pelo Fisco no art. 366 do RIPI/82

A DRJ, por sua vez, mesmo sem identificar as tais notas fiscais de saída a que se referira o fisco, saiu-se com essa, *verbis*:

“32. Por fim, tanto no Termo de Verificação, com na Descrição dos Fatos, consta qualquer menção da autoridade fiscal relativa a irregularidade com produtos adquiridos de fornecedores estrangeiros. Se estes constavam na relação de produtos saídos como amostra grátis, o assunto já foi debatido.”

Pois bem! Dentre toda a documentação carreada para o processo, localizei somente uma que poderia ser aquela a que o Fisco, o contribuinte e a DRJ se referiram, ou imaginaram se referir, qual seja, a que cuja cópia se encontra à fl. 1.404.

Trata-se de uma “Simples Remessa”, em cujo campo destinado ao destinatário consta “Emitida nos Termos do art. 380 RICMS 70 10100” (sic), contendo os seguintes produtos:

“DISPLAY P/NAIL LACQUER , DISPLAY P/LINHA DE TRATAMENTO, DISPLAY/EMPTY P/ NAIL LACQUER NAIL FETISH KEYCHAIN FILE , NAIL FETISH DISPLAY”

Não me parece, contudo que essa operação represente a saída de produtos da empresa; antes, uma operação de controle interno, tal a que já deparamos acima, de sorte que não há que se falar em saída de produto que deva sofrer a incidência do IPI. Além disso, a fiscalização não foi além, no sentido de indicar ter havido ou não o recolhimento do imposto quando da importação.

Voto, pois, por cancelar o lançamento fundado na nota fiscal cuja cópia se encontra à fl. 1.404.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) **cancelo** os lançamentos relacionados aos períodos de apuração havidos anteriormente ao segundo decêndio de 1996, em face da decadência, pela regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional; II) afasto a prejudicial de nulidade por conta de alegado cerceamento do direito de defesa; III) **cancelo** o lançamento indicado no item “001” do auto de infração; IV) **cancelo** o lançamento envolvendo a saída dos “tambores”; **cancelo** o lançamento envolvendo a saída dos “potes para embalagem” e “frascos para embalagem”; **cancelo** o lançamento feito sob o fundamento da indicação de dispositivo revogado; **cancelo** o lançamento feito sob o fundamento de infração à alínea “b”, do inciso VI, do art. 44 do RIPI/82; mantenho o lançamento feito sob o fundamento de que não foi indicado qualquer dispositivo legal que permitisse a saída sem o destaque de IPI; **cancelo** o lançamento feito em face das saídas de “*displays*”; e **cancelo** o lançamento das saídas de produtos de procedência estrangeira.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho