



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

**Processo n°** 19647.006516/2006-94  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3102-001.614 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** L & M INDUSTRIA LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Data do Fato Gerador: 02/08/2007

IPI. RETENÇÃO DE MERCADORIAS PELA RECEITA FEDERAL. FALTA DE PREVISÃO PARA DISCUSSÃO DO PROCESSO NOS RITOS DO DECRETO 70.235/72.

Não se aplica os ritos do Decreto 70.235/72 as retenções e apreensões de mercadorias realizadas pela Receita Federal, que deverão ser analisadas sob os ritos da Lei nº 9.784/2009. Somente as impugnações contra atos de perdimento de mercadorias que tenham como base legal a legislação do IPI estão sujeitas aos ritos do Processo Administrativo Fiscal previsto no art. Xx do Decreto nº 70.235/72.

IPI.PERDIMENTO EM RAZÃO DE INFRAÇÕES AO CONTROLE DE SELO EM BEBIDA. ART. 499, § 3º do Decreto nº 4.544/2002,

Sujeitam-se a pena de perdimento as bebidas existentes em estabelecimentos industriais que não possuam o Registro Especial previsto na IN SRF 504/2005, independente de estarem ou não seladas.

Recurso de Ofício Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer o perdimento das bebidas com selo em condição irregular e não tomar conhecimento da impugnação relativa à retenção das mercadorias sem selo de controle. O Conselheiro Fabio Miranda Coradini acompanhou o relator pelas conclusões, no que se refere à retenção.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Fabio Miranda Coradini, Winderley Moraes Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Adriana Oliveira e Ribeiro e Elias Fernandes Eufrásio.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*“Trata-se de Auto de Infração de Perdimento de Mercadorias lavrado, em 27.07.2006, contra o contribuinte acima identificado, conforme consta às fls.03/06.*

*Em diligência fiscal, realizada em 25.05.2002, junto à empresa L & M Indústria Ltda. (L & M), com o objetivo de avaliar suas instalações industriais e o atendimento aos requisitos legais exigidos para a concessão do Registro Especial de que trata a IN SRF 504/2005, e por ela solicitado, verificou-se que se encontrava em plena atividade industrial, produzindo mercadorias sujeitas a controle da Receita Federal, mediante selo, cuja obtenção requeria o prévio Registro Especial acima mencionado. Nos termos regulamentares, conforme prevê o art. 21 da IN SRF 504/2005, o fornecimento de selos de controle é condicionado à prévia concessão do Registro Especial de que trata o art.2º do mesmo diploma normativo.*

*Ficou patente que aquela empresa não dispunha de selo de controle próprio visto que ainda não possuía o Registro Especial exigido, sendo a diligência que se desenvolvia justamente voltada a verificar a viabilidade, ou não, de sua concessão.*

*Por decorrência da infração constatada foram apreendidas todas as mercadorias encontradas no local, estivessem com selo ou sem selo (obtido de terceiros), procedimento amparado no §7º do art.8º da IN SRF 504/2005, por falta de registro especial.*

*Dada a dificuldade/impossibilidade de remoção imediata das mercadorias, o próprio contribuinte foi designado como fiel depositário, sendo lavrados os competentes "Termo de Apreensão" ( fls.08/09), Termo de Retificação de Produtos Apreendidos (fls.10/11), que embora se confirme a apreensão de 23.951 caixas, houve equívoco quando da separação na anotação do quantitativo das bebidas que se encontravam com*

*selo, e as que estavam sem selo, justificando-se a retificação para constar que do total das 23.951 caixas, 16.193 caixas correspondem a mercadorias sem selo, e, 7.758 caixas correspondem a mercadorias com selo de terceiro. Constatou, ainda, dos outros processos conexos, nº 19647.007838/2006-51 e nº 19647.007064/2006-68, já apreciados e julgados, o "Termo de Depósito de Produtos Apreendidos", estando às fls.11 do presente processo um "resumo de mercadorias apreendidas". Posteriormente, no período entre 27 e 30 de junho de 2005, as mercadorias apreendidas foram removidas para os depósitos da suape complexo portuário industrial, CNPJ 11.448.933/0001-62, no Porto de Suape, Ipojuca/PE, ficando a partir de então sob sua guarda.*

*No decorrer do procedimento fiscal ficou constatado que dentre as mercadorias apreendidas havia milhares de garrafas seladas. Ficou claro que a L & M Indústria Ltda. (L&M) utilizou selos adquiridos por terceiros, Indústrias Reunidas M S Ltda. — ME, junto à Receita Federal. Destarte ambas as empresas incorreram, respectivamente, nas infrações capituladas no inciso II do art.499 do Decreto 4.544/02 (RIPI), e, no §1º do mesmo art.499. A aplicação dessas multas foi, respectivamente, objeto do processo nº 19647.007838/2006-51 e do processo nº 19647.007064/2006-68, já apreciados e julgados por esta 5ª Turma de Julgamento na sessão de 25.03.2009 próximo passado.*

*A fim de descaracterizar qualquer infração tributária, a L & M apresentou à fiscalização um "contrato particular de fabricação de produtos", firmado com Indústrias Reunidas MS Ltda. — ME (MS), pelo qual a ora impugnante se comprometeu a industrializar mercadorias por encomenda da MS (contrato anexado aos autos do processo nº 19647.007064/2006-68). Não se pôs em dúvida que os selos de controle apostos nas mercadorias foram legitimamente fornecidas pela Receita Federal diretamente à empresa Indústrias Reunidas MS Ltda. — ME. No entanto, para a fiscalização, se esse contribuinte resolveu terceirizar a, industrialização de mercadorias em estabelecimento diverso (industrialização por encomenda), isto não lhe conferia o direito de fornecer os selos de controle de IPI que adquirira perante o órgão fiscalizador competente, não sendo capaz de afastar a sua responsabilidade pela infração, cometida ao fornecer os selos, nem tampouco a responsabilidade da L & M em utilizar os tais selos.*

*Distinguiram-se os procedimentos com relação, aos produtos apreendidos sem selo de controle e aos apreendidos com selo de terceiros. Aqueles, em face de caracterizarem ilícito penal tipificado no art.293 do Código Penal Brasileiro, foram objeto de Representação Fiscal ao Ministério Público Federal (MPF), mediante o Ofício nº 728/05, no âmbito do processo nº 19647.005759/2005-24, e, segundo ordem emanada da autoridade fiscal, deveriam permanecer depositadas à disposição da Justiça Federal, para salvaguardar a hipótese de **acatamento da denúncia que seria oferecida pelo Ministério Público Federal.***

*Segundo o Auto de Infração de Perdimento de Mercadorias Apreendidas, às fls.06, somente as bebidas apreendidas com selo de terceiros foram objeto da aplicação da Pena de Perdimento (sic), perfazendo o total de 1.008 caixas c/ 24 unidades de Caninha D'Ouro 600 ml (24.192 garrafas) e 6.750 caixas c/12 unidades de Caninha D'Ouro 500 ml (81.000 garrafas).*

*Conforme descrição constante no referido Auto de Infração de Perdimento de Mercadorias Apreendidas, foi aplicada a pena de perdimento(sic) das mercadorias apreendidas com selo de controle de terceiros..." (rectius, autoridade tributária aplica penalidade administrativa de perdimento, distinguindo-se de "pena", termo reservado pela melhor doutrina para a sanção punitiva decorrente de lei penal, cuja aplicação foge à competência administrativa; grifos do relator). As bebidas apreendidas estão descritas e quantificadas conforme quadro a seguir (fls.06):*

*Quantidade Unidade Descrição Qtde de garrafas*

*1.008 Caixa c/24 Caninha D'OURO 600 ml 24.192*

*6.750 Caixa c/12 "" .500 ml 81.000*

*O objeto do presente processo, de nº 19647.006516/2006-94, é a penalidade administrativa de perdimento aplicada somente às mercadorias relacionadas no quadro acima, apreendidas com selo de terceiro. É este, pois, o objeto principal do auto de infração de fls.03/06, mas não único. Vejamos.*

*Este lançamento da penalidade de perdimento das mercadorias apreendidas foi autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 04.1.01.00-2005.01083-8, e foi lavrado por decorrência do indeferimento, pela SRRF/4 8RF, em grau de recurso, do registro especial de que trata o art.1º do DI 1.593/77, c/a redação dada pela Lei 10.833/03, e regulamentado pela IN SRF 504/2005. O lançamento foi cientificado ao contribuinte em 10.08.2006, conforme AR de fls.61 e, tempestivamente, em 06.09.2006, foi protocolada a manifestação de inconformidade anexada com seu inteiro teor às fls.65/81.*

*Registra-se que a peça de defesa é a mesma que foi apresentada em relação ao processo cujo objeto foi a multa pela utilização, ou posse, de selo de terceiro, bem como apresentada em relação ao processo que tratava do pedido de registro especial. Em seguida, destacam-se, em síntese, os principais argumentos de defesa no que interessa especificamente ao objeto do presente processo:*

*1. Os mesmos fatos, apurados na ação fiscal que gerou o auto de infração de perdimento de mercadorias objete deste processo, estão sendo esclarecidos (rectius, apreciados também em outros processos administrativos, nº 19647.008336/2005-66, sobre o pedido de registro especial da L & M, nº 19647.007838/2006-51, multa contra a L & M por utilização de selo de terceiro, e nº 19647.007064/2006-68, multa contra a M S por fornecimento de selo a terceiro), motivo pelo qual se pede que sejam juntados,*

*por economia processual e para evitar decisões colidentes. Os referidos processos foram desdobrados e as provas podem estar neles, ficando aqui consideradas como partes integrantes desta defesa no que forem pertinentes os elementos neles arrolados.*

*2. A empresa MS sabendo que a L & M estava com seu parque produtivo ocioso, aguardando autorização para funcionar, mas com expectativa de longa demora, propôs a contratação de suas instalações e equipamentos para incrementar a produção daquela (MS). Nesse sentido acertou o aluguel do imóvel onde estavam as instalações da L & M, bem como firmou com a ora impugnante um contrato de fabricação por encomenda. Inicialmente tais providências eram encaradas por ambas as contratantes como um passo inicial ao que poderia vir a tornar-se uma nova sociedade. Mas, depois, o cotidiano administrativo demonstrou a inviabilidade da fusão imaginada, e ironicamente, seguiram-se esses questionamentos da SRF.*

*3. A realidade é que a L & M produziu por encomenda da M S, empresa que já dispunha de registro especial, possuindo, inclusive, os selos de IPI regularmente adquiridos da SRF. A sede da M S, cujo estabelecimento é indicado no seu Registro Especial, comprava os insumos e recebia o produto final da produção realizada no estabelecimento alugado, para posterior depósito destinado à venda. O imóvel destinado a ser o estabelecimento da L&M era de propriedade de outra indústria, Produtos Alimentícios Matisa Ind. e Com. Ltda. (MATISA), e, em comum acordo foi acertado perante o proprietário que antes o alugara à L&M a nova locação referida agora à MS, que para lá tratou de fazer migrar sua sede, conforme atualização cadastral procedida junto à SRF, posteriormente. O novo aluguel foi operado mediante contrato de locação do imóvel de propriedade da empresa MATISA, e houve, também, contratação das máquinas e equipamentos da L & M para que esta produzisse sob encomenda da M S. O fato de que um trecho da produção da MS, em momento intermediário entre a aquisição de insumos e o depósito para posterior venda, realizava-se em outro endereço não desnatura a sua produção. Daí porque é indevida a apreensão das mercadorias. Na verdade, a rigor, não foi com a produção das mercadorias da linha de produção da L & M que a fiscalização se deparou; a M S não forneceu selos de controle de IPI à L & M, mas a M S utilizou-os para si própria, em área factualmente sua, posto que alugada.*

*4. Em síntese, a administração geral, a compra de matéria-prima e insumos, o recebimento dos pedidos, a programação da produção, o depósito do produto final para venda, o faturamento dos produtos, tudo isso, era realizado no endereço registrado (constante do Registro Especial inicialmente concedido à M S), exceto o envasamento dos produtos, realizado este no endereço da L & M, que, posteriormente, foi formalmente alugado à MS.*

*5. Como se vê, apenas uma parte da produção foi realizada em outra área, mas para efeito de cadastramento tributário, em não sendo possível declinar mais de um, optou-se pelo que*

*corresponde à realidade fática preponderante. Por outro lado, os documentos dessas operações foram solicitados pela L & M à MS para fazer sua defesa perante a Receita Federal, razão pela qual é não só conveniente, mas imprescindível a utilização de prova emprestada dos outros processos já mencionados, inclusive do processo referente ao lançamento contra a MS, processo nº 19647.007064/2006-68.*

*6. Estando todos os demais processos na SRF, a esta cabe fornecer os elementos necessários à instrução complementar deste processo. Os fatos que originaram a apreensão de mercadorias, bem como o lançamento de multas, interligam L&M e MS umbilicalmente, e seus argumentos devem ser considerados em conjunto para que se compreenda a situação fática real.*

*7. Em 26.04.2005, no intuito de cumprir suas obrigações tributárias, a L&M apresentou requerimento à SRF para obter o Registro Especial previsto na legislação competente a fim de obter autorização para compra de selos de controle para as mercadorias de sua linha de produção. A interessada a essa altura já tinha conhecimento de que sua solicitação iria gerar uma diligência fiscal para verificação de suas instalações industriais e veracidade das informações prestadas, o que comprova que fez o pedido de registro de boa fé, e nada havia para esconder.*

*8. Entretanto depois da visita/diligência fiscal, conduzida por força do MPF nº 04.1.0100-2005-00461-7, foi surpreendida com a informação da fiscalização de haver irregularidade impeditiva do registro especial solicitado, e, além disso, houve aplicação de multa por utilização de selo de terceiro, e, ainda apreensão das mercadorias que foram produzidas por encomenda. Em outro processo administrativo fiscal gêmeo (processo nº 19647.008336/2005-66) consta o Termo de Apreensão de Mercadorias, no qual se pode constatar que algumas estavam sem selo, mas também foram apreendidas outras para as quais nem se exigia a aposição de selo; também foi lavrado Termo de Depósito dos produtos apreendidos (ver neste processo, às fls.,11, Resumo de Mercadorias Apreendidas). O Termo de Informação Fiscal, bem como no posterior auto de infração de Perdimento, explicitou-se que toda a apreensão de mercadorias foi motivada pelo fato da interessada não possuir ainda registro especial e, no momento da visita feita para avaliar justamente a possibilidade de concessão do referido registro já se encontrava em plena operação, produzindo mercadorias sem que tivesse prévia autorização da SRF para adquirir os pertinentes selos de controle. Foi informada na ocasião de que se lograsse obter o necessário registro especial dentro do prazo de 90 dias poderia obter a liberação das mercadorias apreendidas, caso contrário estaria sujeita à aplicação da penalidade de perdimento dos produtos. Mas, foi especificado também que pelo fato de estar uma parte das mercadorias industrializadas desprovidas de selo isto caracterizaria o crime previsto no art.293 do Código Penal. A empresa foi constituída em 01.03.2004 com o objetivo de fabricar, comercializar, retificar e homogeneizar mistura de aguardentes e bebidas destiladas, bem como produzir e comercializar suco e concentrados em geral; mas, apesar de*

*constituída passou a enfrentar as agruras do excesso de burocracia para obter os registros de que necessitava, e em atenção à dinâmica empresarial que exige ações mais velozes do que é capaz de cumprir a burocracia administrativa, e diante da impossibilidade formal de operar a fabricação dos seus produtos enquanto pendentes as autorizações necessárias, decidiu firmar na posição de contratada um Contrato Particular de Fabricação de Produtos com as Indústrias Reunidas MS Ltda. — ME (contratante), levando em conta a necessidade econômica da L & M de neutralizar a lamentável ociosidade imposta pela demora burocrática às suas instalações, mais modernas do que as da contratante.*

*10. A ora impugnante se obrigou, pelo contrato, a guardar, elaborar, fabricar, envazar, rotular, acondicionar e armazenar os produtos acabados da contratante. Esta, por sua vez, deveria fornecer todos os insumos (MP, PI e embalagens), inclusive o selo para controle do IPI, uma vez que a contratante já possuía o Registro Especial concedido pela SRF para fabricação de bebidas. Assim, os insumos adquiridos pela contratante (MS) seriam entregues diretamente na sede da contratada (L & M), e as vendas, emissão de notas fiscais e pagamentos do IPI sobre as respectivas operações seriam de obrigação da contratante (MS).*

*11. Todavia, posteriormente a empresa MS considerou ser impraticável operacionalizar sua produção dessa forma, que seria inviável se dividir entre dois locais. A essa altura os sócios das duas empresas demonstravam a intenção de que tão logo ficasse regularizado perante a SRF o registro especial da L&M, interessaria a ambas promover uma fusão, tendo em vista que esta possuía melhores e mais modernas instalações e equipamentos. Contudo, tratando-se de empresas familiares, desavenças pessoais implicaram em divergências gerenciais e empresariais que inviabilizaram o projeto inicial, tendo sido procedidas as alterações contratuais necessárias no sentido de não mais se juntarem as empresas. Decidiu-se, em 01.11.2004, que a MS alugaria da MATISA (cuja sócia Luciana Gomes Hazin era também sócia da L&M) o imóvel onde estava instalada a L&M, mudando-se de vez a MS para esse endereço (contrato de aluguel anexo ao processo nº 19647.007838/2006-51 e nº 19647.00706412006-68).*

*12. Fica claro que a MS é quem estava fabricando os seus próprios produtos, visto que dispunha do Registro Especial e podia adquirir os selos de controle do IPI junto à SRF, para fins de comercialização dos produtos. Inicialmente a MS adquiria os seus insumos e os enviava ao endereço da L&M, situada no mesmo imóvel que, posteriormente, foi alugado perante a MATISA pela MS, onde eram produzidas as mercadorias encomendadas pela MS, e realizada a respectiva selagem. Era, porém, desde o início, a MS que efetuava as vendas a terceiros e procedia aos devidos recolhimentos dos impostos incidentes sobre as operações, sendo a única responsável por elas. Tudo comprovado pelas notas fiscais de entrada de insumos e de saída de produtos fabricados, emitidas pelas Indústrias Reunidas M. S*

Ltda. —ME (anexas aos processos n° 19647.007838/2006-51 e n° 19647.007064/2006-68).

13. A L&M, por não dispor do Registro Especial, efetivamente não efetuou qualquer venda, o que pode ser comprovado pelos talonários de notas fiscais de vendas que continuam sem qualquer utilização. Contudo, de fato, na esperança de que obteria rapidamente o tal Registro Especial, a L&M chegou a fabricar alguns produtos, colocando o seu rótulo em alguns deles, mas só a título de teste; ficando claro que não procedeu a qualquer venda, tanto assim que esses produtos foram localizados na linha de produção. Frise-se, todos os produtos apreendidos estavam dentro do balcão da própria fábrica e sujeitos, ainda, ao controle de qualidade, sem que tenha havido qualquer saída, e até por isto, naturalmente expostos à verificação da fiscalização no momento da vistoria para concessão do registro especial, ora se a L&M estivesse agindo de modo escuso seria natural que tivesse "escondido" os produtos para não serem vistos pelas autoridades fiscais cuja visita era esperada como já foi dito, não os teria deixado abertamente expostos e passíveis de serem vistoriados.

14. Por outro lado, todos os tributos devidos incidentes sobre as operações e vendas efetuadas foram devidamente recolhidos pela empresa MS, por ser ela a única responsável por tais operações. Apesar das explicações, e da apresentação do Contrato Particular firmado entre as duas empresas denotando que a produção era de responsabilidade da MS, a fiscalização entendeu que a L&M não poderia estar operando sem a prévia concessão do regime especial e determinou a apreensão de todos os produtos, inclusive aqueles que se encontravam com os selos adquiridos regularmente pela MS, e também outros produtos para os quais nem exigidos selo de controle. Posteriormente, os fiscais liberaram alguns produtos e somente providenciaram a remoção das mercadorias encontradas sem selo (sic), sob a presunção de que estavam mantidas em depósito e, pasme-se, teria ocorrido o crime previsto no art.293 do CP.

15. Depois disso, para não parar de funcionar e poder arcar com os compromissos assumidos com seus clientes, funcionários, e com o recolhimento de tributos ao fisco (ver doc.7, certidões comprovantes de regularidade fiscal das empresas, nos processos conexos identificados), Indústrias Reunidas M.S Ltda. - ME, em face das ocorrências e para evitar maiores problemas, procedeu a alteração definitiva de endereço de sua sede para o local do imóvel alugado (mesmo endereço da L&M), formalizando perante os órgãos fazendários o endereço de seu novo estabelecimento-sede. cuja locação ia ocorrer desde 01.11.2004 (conforme contrato, doc. 3, nos processos n° 19647.007838/2006-51 e n° 19647.007064/2006-68). A alteração foi devidamente comunicada à SRF (doc. 8, nos processos citados). Mas, apesar de tudo, em 02.08.2005, a ora impugnante foi novamente surpreendida com o indeferimento do pedido de Registro Especial, cientificada, ainda, de haver prazo de 10 (dez) dias para se defender da pena de perdimento de mercadorias.(sic).

16. Antes mesmo que a autuada pudesse exercer as garantias constitucionais de amplo, e legítimo, direito de defesa, a SRF já encaminhara à Procuradoria da República uma Representação para fins penais contra a empresa ora impugnante, sob a alegação de haver indícios da prática do crime do art.293 do CP. Foi, pois, acusada, condenada e julgada pela prática de crime que comina a pena gravíssima de reclusão de dois a oito anos e multa, sem que antes pudesse exercer o seu legítimo e sagrado direito de defesa.

17. O cerne da questão reside na identificação dos verdadeiros proprietários dos produtos apreendidos e na interpretação que deve ser dada à Lei que trata da aposição do selo de controle,

18. É preciso compreender as características específicas da impugnante que permitem entender o processo produtivo que se desenvolve em seu parque industrial. Uma linha de produção em planta de grande porte como a das maiores cervejarias brasileiras pode apresentar áreas pré-determinadas, rígidas e fixas: estacionamento é só estacionamento, depósito é só depósito, etc. Não é o caso da impugnante que, por falta de espaço usa qualquer canto da fábrica para, por exemplo, repousar provisoriamente produtos ainda em fase de processamento, até porque se aloja em um galpão. Assim, o fato da fiscalização encontrar produtos numa determinada área não significa que estivessem já prontos para venda. Em fábrica pequena, o produto só é dado como finalizado quando está à disposição da expedição, pronto para ser embarcado e vendido, inclusive com emissão de nota fiscal de venda. Diferentemente do que acontece em empresa comercial ou distribuidora, nas quais as mercadorias mantidas em depósito já são efetivamente destinadas à venda. Nesse sentido, o fato de se haver encontrado caixas de bebidas sem selo de controle não significa que estavam tecnicamente em depósito ou sendo mantidas em depósito, prontas para venda. Não é assim a rotina da impugnante. Pode-se até questionar o seu nível de organização, mas não se pode inferir que esteja cometendo irregularidade e, pior, crime. Diga-se que o próprio RIPI define expressamente "depósito fechado", cujo conceito não se aplica no caso da impugnante. Ora, as caixas apreendidas ainda não estavam prontas para a venda! Não havia caminhões sendo carregados! Não havia notas fiscais preenchidas! Não havia pedidos, preenchidos, de clientes. Nada disto consta no processo porque nada sobre isso foi relatado pelos auditores fiscais.

19. Além dos produtos não serem seus e sim da MS, que possuía Registro Especial e selos de controle legitimamente adquiridos, cumpre ainda registrar de modo peremptório que aquelas caixas apreendidas não estavam em depósito para os fins de venda, conforme tipificado no art.293, §1º, III, b, do CP, o qual caracteriza produtos prontos para venda, e não produtos ainda em fase de produção, sujeitos a controle e inspeção de qualidade de acabamento. Na verdade, quem define se os produtos estão ou não já depositados para venda são os procedimentos internos da empresa, sendo impossível qualquer um estranho, pessoa externa

*retirar conclusões subjetivas acerca do momento em que se conclui a etapa final de produção.*

20. *É, pois, fundamental entender o que é depósito para a empresa focada no caso concreto, em face das disposições normativas. Veja-se o RIPI que expressamente define como depósito, para fins do IPI, o local, geralmente fora do parque industrial, onde se encontram os produtos prontos e acabados destinados à venda. Observem-se o que dispõem os incisos III, VII e VIII do art.518, o art.42 e o caput do art 414, e seus incisos (transcritos às fls.162/163). Com o que o RIPI define "depósito fechado", no qual não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos.*

21. *É preciso definir o momento temporal para que seja configurada a ocorrência do fato gerador da obrigação de aposição do selo de controle. E certo que a lei prevê expressamente essa obrigação acessória, para alguns produtos, com o sentido de melhor controlar o cumprimento da obrigação principal de pagar o imposto, no caso o IPI. Contudo, tanto para as obrigações acessórias quanto para as principais, para que nasça a obrigação tributária é necessário que se concretizem todos os cinco elementos identificadores do fato gerador e que configurem os aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo descritos na hipótese de incidência. No caso é imprescindível que se identifique o aspecto espacial. isto é, o momento em que nasce o dever de apor os selos nos produtos. Veiam-se as normas dispostas nos artigos 224 e 225, do RIPI*

*"Art. 224. Ressalvado o disposto no art. 244, os produtos sujeitos ao selo não podem ser liberados pelas repartições fiscais, sair dos estabelecimentos industriais, ou equiparados a estabelecimentos, ainda que em armazéns gerais, sem que antes, sejam selados .*

*Art.225. O emprego do selo não dispensa a rotulagem ou marcação dos produtos, de acordo com as normas previstas neste Regulamento. .*

*Igualmente são as disposições da Instrução Normativa IN SRF nº 504/2002, art.15, norma complementar da legislação tributária, consoante os artigos 96 e 100 do CTN:*

*"Art.15. Os produtos de que trata esta Instrução Normativa não poderão sair do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, ser vendidos ou expostos à venda, mantidos em depósito fora dos estabelecimentos, ainda que em armazéns-gerais, ou ser liberados pelas repartições fiscais sem que, antes, sejam selados ".*

22. *No caso concreto, os produtos estavam dentro do galpão da empresa, não se encontravam em depósito destinado à venda, não estavam prontos para serem vendidos nem tinham sido vendidos. Aqui reside a precipitação da autoridade fiscal, apesar de terem fotografado os produtos apreendidos, esqueceram que os produtos ainda não haviam saído, encontravam-se dentro do parque fabril da impugnante, e não havia sido efetuada qualquer venda. Portanto, se não havia sequer ocorrido o fato gerador da obrigação principal, não podia ter nascido ainda a obrigação acessória de apor selo no produto.*

23. *Para que se confirme e conclua 'pela razão da impugnante, é importante também aferir o momento em que ocorre o fato*

*gerador do IPI, para se concluir que sem que tenha nascido a obrigação principal de pagar o IPI, não poderá nascer a obrigação de apor o selo nos produtos; Consoante o CTN, art. 46, o fato gerador ocorre com a saída do produto do estabelecimento a que se refere o parágrafo único do art.51(ver também a transcrição do art.34 do RIPI, às fls.166/167). Portanto, dúvida não existe de que o produto fabricado que se encontra dentro do parque fabril, sem que ainda tenha sido vendido. Expedida nota fiscal de venda ou entregue para terceiros ou, também, que não tenha saído a qualquer título, não estava, ainda, submetido à obrigação de ser colocado selo, bem assim ainda não era devido qualquer valor a título de IPI (sublinhado pelo relator).*

*24. Os sócios da L & M se encontram em situação regular perante o Fisco, federal e estadual, conforme certidões negativas apresentadas no processo gêmeo. Foi informado que o indeferimento do Registro Especial solicitado pela L & M ocorreu por falta de Registro da empresa no Ministério da Agricultura e Abastecimento, segundo consta no Termo de Informação Fiscal que precedeu a autuação. Houve apreensão de mercadorias com selo da M S e mercadorias sem selo de controle, porém, conforme foi esclarecido a L & M estava produzindo por encomenda para a MS, e em local que formalmente passou a ser a sede da MS, ao menos enquanto não obtivesse a L&M as autorizações oficiais requeridas para a linha de produção própria. Foi amplamente justificada a alegação de posse de selos regularmente fornecidos pela SRF à MS. Houve, também, mercadorias encontradas ainda sem selo porque não chegara o momento de serem seladas, não havia para elas ocorrido o fato gerador da obrigação acessória de apor os selos de controle. As mercadorias apreendidas foram removidas para depósitos em Suape. Em 06.07.2005, antes que se esgotasse o prazo regulamentar para obtenção do registro especial, foi encaminhada Representação Fiscal para Fins Penais ao MPF. Na autuação foi afirmado que mesmo se a ora impugnante viesse a obter o registro especial, as mercadorias ficariam retidas à disposição da Justiça Federal. Foi dado o prazo de 10 (dez) dias para a Manifestante apresentar as manifestações de inconformidade que julgar cabíveis que tange à apreensão das mercadorias.*

*25. Além da argumentação exposta, o mero descumprimento da obrigação acessória de comunicar ao fisco a mudança da sede da MS não justifica a exacerbação da penalidade (multa) antes aplicada, para agora se pretender o perdimento das mercadorias apreendidas, o que formalmente foi feito depois da data da diligência fiscal, porém antes da lavratura do auto de perdimento, sob a indevida imputação de crime para o qual se comina a pena de reclusão. O tipo apontado estaria supostamente no CPB (DI 2,848/40,c/a redação dada pela Lei 11.035/2004) art.293, § 1º, III, b, por manter em depósito caixas de bebidas, prontas para venda, sem selo oficial, sendo caso em que a legislação tributária determina a obrigatoriedade de selo. Ora, a falta de tipicidade ficou patente, restando perfeitamente*

*demonstrado que a propriedade dos produtos apreendidos era da MS, e não da L&M, que as caixas estavam em depósito fechado, não se encontravam expostas nem prontas para venda, conforme a descrição dos fatos feita pela própria fiscalização não havia caminhão sendo carregado, não havia notas fiscais preenchidas, nem mesmo pedidos de clientes relativos a esses produtos, isto é, nenhuma evidência de que estivessem prontas para a venda. A norma evocada, no CPB, para fundamentar a apreensão exige a verificação de mercadorias em depósito, prontas para a venda, mas não era o caso, com o que foi a apreensão ilegalmente efetuada. No caso concreto, os produtos não estavam prontos para serem vendidos, não tinham sido vendidos, estavam dentro do balcão da empresa, isto é, não em depósito prontas para venda, ainda estavam pendentes de controle de qualidade. Não ocorrera nem o fato gerador do IPI, nem o da obrigação acessória de apor selos de controle do IPI. Conforme descrito às fls.77/79, os produtos se encontravam dentro do parque fabril, não tinham sido vendidos, não foi expedida nenhuma nota fiscal de venda ou de entrega para terceiros a eles relativa, não tinham saído a nenhum título. Não estavam, ainda, submetidos à obrigação de ser colocado selo, b em assim não era devido qualquer valor a título de IPI. Assim a falta de tipicidade quanto ao crime previsto no CPB, art.293, §1º, III, b, fica patente, porquanto no caso concreto conforme a legislação tributária não se caracterizara a obrigatoriedade de aplicação do selo de controle do IPI.*

*26. Há impossibilidade fática de aplicação da pena de perdimento. Nos estritos termos da IN SRF 504/2005, havia prazo regulamentar para que a ora impugnante obtivesse registro especial e, assim, poderia retirar as mercadorias apreendidas. Seria absurdo admitir desde já a pena de perdimento dessas mercadorias apreendidas, cuja situação ainda está pendente de manifestação final administrativa. Por outro lado, ainda persiste o legítimo direito de propriedade, das Indústrias Reunidas M S Ltda. - ME, sobre essas mercadorias, e, além de tudo isso, resta viva ainda a possibilidade da ora manifestante regularizar sua situação, obter o registro especial exigido, adquirir os selos de controle e requerer a devolução das mercadorias ilegalmente apreendidas.*

*27. Com base na Portaria SRF 326/2005, e segundo alguns julgados transcritos, o envio de representação fiscal para fins penais ao MPF deveria esperar o término do processo administrativo.*

*Em resumo, alega a impugnante que nada há a ser exigido ou imputado à L & M ou à MS. Pede que, depois de devidamente apreciado todo o conjunto probatório, consideradas as provas em poder da SRF, incluídas as constantes dos outros processos mencionados, seja reconhecida a insubsistência de quaisquer imposições e cominações decorrentes da apreensão das mercadorias, devendo ser liberados e devolvidos todos os produtos. Neste relatório foram explicitadas as razões de defesa pertinentes arrolada nos outros processos mencionados, mas que interessam também ao presente caso.*

*Registra-se que conforme cópia do despacho decisório anexado às fls.17 destes autos, a DRF/Recife indeferiu, em 16.06.2005, com ciência ao interessado em 02.08.2005 (fls.18), o pedido de concessão de Registro Especial de que trata o art.22 do DI 1.593, de 21.12.1977 e arts. 267 e 274 do Decreto 4.544/02 (RIPI 2002). Em 22.11.2005, mediante Despacho Decisório, anexado às de fls.47/59 deste processo, a SRRF/4a RF indeferiu o recurso contra a não concessão do registro especial, mantendo-se a decisão anterior da DRF/Recife.*

*Houve comunicação da ordem de perdimento dos produtos apreendidos sem selo, por força da Sentença Judicial proferida pelo Juízo da 4ª Vara Criminal-PE, em 13.12.2006, confirmada por acórdão do E. TRF/5a Região, publicado em 31.07.2008."*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento decidiu, por maioria de votos, deferir parcialmente a solicitação, reconhecendo-se a ilegitimidade passiva da autuada, anulando-se o lançamento da penalidade administrativa de perdimento das bebidas apreendidas com selo, bem como reformando-se a decisão administrativa que ordenou a retenção das bebidas apreendidas sem selo, porém, devendo ser mantida a guarda administrativa destes produtos, em face da expressa ordem exarada por autoridade judicial competente, nos termos do relatório e voto anexos. A decisão da DRJ foi assim ementada.

*“ASSUNTO; NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Data do fato gerador: 27/10/2007*

*CONTROLE DO IPI MEDIANTE SELO. REGISTRO ESPECIAL INDEFERIDO.*

*O fundamento legal para a apreensão de todos os produtos relacionados no termo próprio, os com selo de terceiros e os sem selo, se deu em face de que as bebidas produzidas foram encontradas em estabelecimento industrial para o qual ainda não havia concessão de registro especial. Por confirmação disto é que a SRRF/48RF, no âmbito do processo n.º 19647.008336/2005-66, decidiu indeferir o recurso contra a apreensão dos produtos.*

*ILEGITIMIDADE PASSIVA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO.*

*Há ilegitimidade passiva da L&M Indústria Ltda. (L&M) quanto à aplicação da penalidade de perdimento dos produtos apreendidos com selo da empresa Indústrias Reunidas MS Ltda. - ME (MS Ltda. - ME), visto que os referidos selos foram regularmente fornecidos pela Receita Federal à empresa MS Ltda. -ME, cuja sede foi transferida para o mesmo endereço onde ocorreu a diligência fiscal, mediante contrato de locação cujos efeitos jurídicos foram reconhecidos a partir da atualização cadastral do seu novo endereço perante a Receita Federal, conforme se admitiu nos processos conexos. Restou configurado nos presentes autos, bem como nos outros processos conexos identificados, que a*

*propriedade dessas mercadorias era, e é, da empresa M. S Ltda. - ME; ipso facto, não faria sentido aplicar a pena de perdimento nem mesmo em relação à empresa MS Ltda. - ME, que a esta foi concedido e reconhecido o registro especial muito antes da lavratura do auto de infração objeto deste processo.*

**CONTROLE ADMINISTRATIVO. EFETIVA GARANTIA DE CONTRADITÓRIO E DE AMPLA DEFESA.**

*A Administração Tributária encontra pressuposto fundamental para o controle sobre a legalidade dos próprios atos na possibilidade de qual dispõe para anular, reformar ou revogar, de ofício, o ato administrativo quando assim julgue ser adequado ou conveniente, ou, ainda, quando alertada pelo administrado sobre excesso eventualmente praticado. Os objetos abrangidos no auto de infração, tanto a aplicação da penalidade de perdimento dos produtos apreendidos com selo de terceiro, quanto a medida administrativa, decretada pela autoridade fiscal de retenção de certos bens em depósito administrativo, por prazo indeterminado, estão ambos sujeitos ao controle administrativo sobre a legalidade dos próprios atos, submetidos ao rito do PAF, a ser exercido evidentemente sob a garantia dos princípios do contraditório e da ampla defesa já no âmbito processual administrativo, comportando, sem dúvida, contestação por parte do contribuinte.*

**INJUSTIFICADA A RETENÇÃO MERAMENTE ADMINISTRATIVA DOS PRODUTOS APREENDIDOS SEM SELO.**

*O depósito administrativo de bens, produtos ou mercadorias, sempre será passível de revogação por efeito de decisão final administrativa, salvo quando resultar impedida por expressa ordem judicial em contrário. É, principalmente, pela via do processo administrativo fiscal que se dá concretude ao poder de autotutela conferido à Administração Tributária, mormente quando se tratam de atos administrativos tanto a apreensão cautelar de mercadorias praticada neste caso, quanto a decisão de reter em depósito administrativo os produtos apreendidos sem selo. Se depois de esgotado o prazo regulamentar para a concessão do registro especial nenhuma sanção administrativa pôde ser aplicada, não se justificaria manter a medida administrativa cautelar de apreensão daqueles produtos apreendidos sem selo em depósito meramente administrativo.*

*Falece competência à autoridade fiscal para tal retenção. No curso deste processo administrativo, nenhuma penalidade administrativa foi efetivamente aplicada com relação às mercadorias apreendidas sem selo, restando apenas uma hipótese, e somente essa, para sustentação legal da retenção das mercadorias sem selo em depósito da administração, á de haver ordem expressa exarada por autoridade judicial competente.*

**DECRETADO JUDICIALMENTE O PERDIMENTO DOS BENS APREENDIDOS SEM SELO.**

*Noticiada a ordem de perdimento dos produtos apreendidos sem selo, decorrente da Sentença Judicial proferida pelo Juízo da 4ª Vara Criminal-PE, em 13.12.2006, confirmada por acórdão do E. TRF/5ª Região, publicado em 31.07.2008.*

**Solicitação Deferida em Parte.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 13/11/2012 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 12/12/

2012 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 13/11/2012 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 10/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Concluído o julgamento, a turma julgadora da DRJ recorreu de ofício a este Conselho, em razão do art. 34, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

É o Relatório.

### Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Trata o presente processo de Recurso de Ofício interposto pela 5ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, para ver reexaminado a anulação de penalidade administrativa de perdimento de bebidas e de retenção administrativa de mercadorias.

Conforme se depreende dos autos, a discussão do presente processo abarca duas situações distintas, a primeira o Auto de Infração de Perdimento de Mercadorias Apreendidas (fls. 03 a 06) que promoveu a pena de perdimento das mercadorias que encontravam seladas de forma irregular no estabelecimento da Recorrente. A segunda situação trata da retenção administrativa de mercadorias, realizada pela Delegacia da Receita Federal de Recife (fls. 08 a 16) referente a bebidas sem selo que estavam dentro do estabelecimento da Recorrente. A impugnação apresentada pela empresa autuada atacou as duas situações que lhe foram impostas pela Receita Federal, sendo recebidas pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Recife que decidiu pelo provimento da impugnação. A decisão da primeira instância entendeu que o sujeito passivo não fazia parte do polo passivo da penalidade aplicada, cancelando, assim o perdimento da mercadoria.

De início, atendendo as normas processuais, aprecio os pressupostos de admissibilidade do Recurso apresentado. Para proceder a análise deste ponto, faço a seguir uma análise dos recursos administrativa, previstos na legislação.

Em regra geral, aplica-se aos processos administrativos, os procedimentos previstos na Lei nº 9.784/99, que disciplina de forma ampla o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. A priori, todos os processos tratando de matérias administrativas afeitas a administração pública federal deveriam submeter-se aos ditames da Lei nº 9.784/99. Entretanto, para certos processos em especial, entendeu o Estado ter ritos diferenciados, o que se aplica àqueles processos submetidos aos ritos do Decreto nº 70.235/72.

A Lei nº 9.784/99, enxergou esta situação e a fez constar no seu art. 69, determinando que os processos administrativos específicos continuam a reger-se por lei própria.

*"Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."*

Esta disposição manteve integralmente os processos administrativos fiscais sob a égide do Decreto nº 70.235/72. O art 1º deste Decreto delimita os processos a serem controlados.

*"Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal."*

Portanto, os processos administrativos que tratam da exigência de créditos tributário da União e de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, estarão obrigatoriamente sujeitos aos ritos previstos no PAF.

Adicionando novas matérias a serem tratadas pelo Decreto nº 70.235/72, foi editada a Lei nº 10.833/2003, que alterou o art. 74 da lei nº 9.430/96, incluindo os processos que tratem de restituição, ressarcimento e compensação de tributos ou contribuição administrados pela Receita Federal.

*"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

....

*§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)"*

Com a unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, as discussões sobre as contribuições previdenciárias também passaram a ser tratadas pelo Decreto nº 70.235/72, conforme previsto no art. 25 da Lei nº 11.457/2007.

*"Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:*

*I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;*

*II - a partir da data fixada no caput do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 2º desta Lei.*

*§ 1º O Poder Executivo poderá antecipar ou postergar a data a que se refere o inciso I do caput deste artigo, relativamente a:*

*I - procedimentos fiscais, instrumentos de formalização do crédito tributário e prazos processuais;*

*II - competência para julgamento em 1ª (primeira) instância pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada.*

*§ 2º O disposto no inciso I do caput deste artigo não se aplica aos processos de restituição, compensação, reembolso, imunidade e isenção das contribuições ali referidas.*

*§ 3º Aplicam-se, ainda, aos processos a que se refere o inciso II do caput deste artigo os arts. 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."*

Com estes adendos ao art. 1º do Decreto 70.235/72, cria-se uma lista exaustiva dos processos administrativos que estariam sujeitos aos ritos do PAF.

A autoridade de primeira instância entendeu que o perdimento em razão do art. 473, II do RIPI estariam abarcados pelo PAF, em razão das competência daquela DRJ prevista no art. 224, § 1º do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 95/2007 c/c inciso II do art. 34 do Decreto nº 70.235/72. O art. 224 do Regimento Interno da SRF, estava assim redigido á época dos fatos.

*" Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ compete:*

*I - julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, os relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspectores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos, à restituição, compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF; e*

*II - desenvolver as atividades de sistemas de informação, excluídas as referidas no art. 132, a de programação e logística e de gestão de pessoas, e as relacionadas com planejamento, organização e modernização.*

**§1º O julgamento de impugnação de penalidade aplicada isoladamente em razão de descumprimento de obrigação principal ou acessória será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o correspondente tributo ou contribuição, conforme previsto no Anexo V."(grifei)**

E o art. 34 do Decreto nº 70.235/82, possui a seguinte redação.

*" Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*

*I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.*

***II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.(grifei)***

*§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.*

*§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade."*

A leitura do artigo 34 não é esclarecedora quanto a que tipos de pena de perdimento de mercadoria estariam sujeitas ao tratamento do PAF, mas a edição do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 foi esclarecido que nos julgamentos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal que deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadorias com base na legislação do IPI é obrigatória a interposição de Recurso de Ofício. O art. 70 do citado Decreto esta assim redigido.

*"Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI"*

No presente processo existem duas situações distintas. A pena de perdimento aplicada a bebidas com selo e a retenção administrativa das bebidas sem selo. Aqui a aplicação do art. 70 do Decreto nº 7.574/2011 é cristalina em admitir o Recurso de Ofício nos ritos do PAF às penas de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI.

Entretanto, quanto a outra matéria tratada nos autos e que foi objeto de decisão da autoridade de primeira instância, divirjo da posição adotada quanto a possibilidade da discussão do ato administrativo de retenção de mercadorias nos Ritos do Processo Administrativo Fiscal, previsto no Decreto nº 70.235/72.

A autoridade a quo, concluiu que a irresignação protolada pela autuada quanto ao procedimento de retenção de mercadorias deveriam seguir os mesmos ritos do perdimento de mercadorias aplicada. Entretanto, o fato de não existir uma legislação específica para tratar da discussão quanto a retenção de mercadoria não autoriza a utilização dos ritos previstos no Decreto nº 70.235, visto os processos que nele deverão ser tratados estar listados em lei, conforme já detalhado neste voto. O fato das retenções de mercadoria realizadas pela Receita Federal, não estarem incluídas neste rol, impede a apreciação desta matéria nos ritos do PAF, assim, na falta de previsão legal para aplicação do Decreto nº 70.235/72 ha de se utilizar a regra geral, prevista na lei nº 9.748/99.

Quanto a segunda matéria em discussão nos autos. A autoridade de primeira instância cancelou o perdimento de mercadorias com selo, em razão da ilegitimidade passiva da empresa L & M indústria Ltda., considerando que os selos foram regularmente fornecidos pela Receita Federal à empresa Indústria Reunidas MS Ltda. - ME, entendendo ainda, que a propriedade das mercadorias eram desta empresa.

Neste ponto, também divirjo do entendimento adotado pela decisão da primeira instância. O lançamento teve origem na aplicação da pena de perdimento prevista no art. 499, § 3º do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI).

*"Art. 499. Aplicam-se as seguintes penalidades, em relação ao selo de controle de que trata o art. 223, na ocorrência das infrações abaixo (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52):*

*I - venda ou exposição à venda de produtos sem o selo ou com o emprego do selo já utilizado: multa igual ao valor comercial do produto, não inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso I, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52);*

*II - emprego ou posse do selo legítimo não adquirido diretamente da repartição fornecedora: multa de R\$ 1,00 (um real) por unidade, não inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso II, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52);*

*III - emprego do selo destinado a produto nacional, quando se tratar de produto estrangeiro, e vice-versa; emprego de selo destinado a produto diverso; emprego de selo não utilizado ou marcado como previsto em ato da SRF; emprego de selo que não*

*estiver em circulação: consideram-se os produtos como não selados, equiparando-se a infração à falta de pagamento do imposto, que será exigível, além da multa igual a setenta e cinco por cento do valor do imposto exigido (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso III, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52);*

*IV - fabricação, venda, compra, cessão, utilização, ou posse, soltos ou aplicados, de selos de controle falsos: independentemente de sanção penal cabível, multa de R\$ 5,00 (cinco reais) por unidade, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), além da apreensão dos selos não utilizados e da aplicação da pena de perdimento dos produtos em que tenham sido utilizados os selos (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso IV, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52); e*

*V – transporte de produto sem o selo ou com emprego de selo já utilizado: multa igual a cinquenta por cento do valor comercial do produto, não inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso V, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52).*

*§ 1º Aplicar-se-á a mesma pena cominada no inciso II àqueles que fornecerem a outro estabelecimento, da mesma pessoa jurídica ou de terceiros, selos de controle legítimos adquiridos diretamente da repartição fornecedora (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, § 1º, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52).*

*§ 2º Aplicar-se-á ainda a pena de perdimento aos produtos do código 2402.20.00 da TIPI (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, § 2º, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52):*

*I – na hipótese de que tratam os incisos I e V do caput; e*

*II – encontrados no estabelecimento industrial, acondicionados em embalagem destinada a comercialização, sem o selo de controle.*

**§ 3º Para fins de aplicação das penalidades previstas neste artigo, havendo a constatação de produtos com selos de controle em desacordo com as normas estabelecidas pela SRF, considerar-se-á irregular a totalidade do lote identificado onde os mesmos foram encontrados (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 33, § 3º, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 52). (grifei)"**

A tipificação legal para aplicação da penalidade reside no fato de existir no estabelecimento da L & M bebidas em estoque com selo de terceiros. Entendeu a Fiscalização que os selos estavam em desacordo com as normas, considerando irregular a totalidade das bebidas gravadas com estes selos.

A aplicação da pena de perdimento teve como imputado a empresa proprietária do estabelecimento industrial onde estavam armazenadas as mercadorias. A L & M afirma que as bebidas ali armazenadas com selos de terceiros seriam objeto de industrialização por encomenda da empresa Indústrias Reunidas MS Ltda. - ME.

O cerne do processo quanto a esta matéria está claramente delineado. O Recorrente admite que as bebidas ali armazenadas com selos de terceiro, foram por ela industrializados e os selos apostos às bebidas também foram por ela gravados. O caminho adotado pela decisão a quo foi considerar que existia uma industrialização por encomenda e assim, não subsistiria a irregularidade apontada pela Fiscalização.

A previsão para exigência de Registro Especial para os produtores de bebida consta da Instrução Normativa SRF nº 504, de 3 de fevereiro de 2005. *In verbis*.

*"Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina o registro especial a que estão obrigados os produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores de bebidas alcoólicas relacionadas no Anexo I, identificadas de acordo com os códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, bem assim os procedimentos de fornecimento e utilização do selo de controle a que estão sujeitos esses produtos.*

#### **Do Registro Especial**

*Art. 2º Os produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores dos produtos a que se refere esta Instrução Normativa estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não podendo exercer suas atividades sem prévia satisfação dessa exigência.*

*§ 1º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com o tipo de atividade desenvolvida, e será específico para:*

*I - produtor, quando no estabelecimento industrial ocorrer, exclusivamente, operação de fabricação e/ou acondicionamento para venda a granel dos produtos de que trata esta Instrução Normativa;*

*II - engarrafador, quando no estabelecimento industrial ocorrer operação de engarrafamento dos produtos, próprios ou de terceiros, de que trata esta Instrução Normativa;*

*III - atacadista, quando no estabelecimento ocorrer, exclusivamente, operação de venda a granel dos produtos de que trata esta Instrução Normativa; e*

*IV - importador, quando o estabelecimento, ainda que realize outro tipo de operação, efetuar importação dos produtos de que trata esta Instrução Normativa, com finalidade comercial."*

Ao estabelecimento industrial somente é permitida a industrialização de bebidas, se e somente se, este for possuidor do Registro Especial na Receita Federal conforme disciplina a Instrução Normativa. A L & M, pretendo fabricar bebidas classificadas na posição 24 da TIPI, protocolou em 05/05/2005 pedido de Registro Especial, atendendo as determinações da IN SRF nº 504/2005. Ao proceder diligência no estabelecimento industrial da L & M a Fiscalização identificou a fabricação de bebidas, por parte da empresa. Existindo bebidas seladas e sem selo. Entendendo que a empresa não poderia realizar a industrialização de bebidas sem o Registro Especial, a Fiscalização procedeu a apreensão das mercadorias tanto seladas quanto sem selo.

A L & M intimada da apreensão dos produtos apresentou impugnação administrativa (fls. 23 a 46), onde informa que estava industrializando os produtos por conta e ordem da empresa Indústrias Reunidas MS Ltda. - ME. e esta empresa teria fornecido os selos utilizados por ser possuidora de Registro Especial na Receita Federal que permitia a industrialização de bebidas. Continua a empresa informando que o contrato de terceirização da produção foi firmado em 29/10/2004, mas a empresa MS, *"sentido dificuldade em operacionalizar seus produtos dessa forma, decidiu em 01/11/2004, alugar o imóvel onde estava situada a L & M e mudar-se de vez para aquele local até que a L & M fosse totalmente regularizada."* (fl. 26). Assim, conclui a impugnação apresentada que a empresa Industria Reunidas MS Ltda.-Me era quem estava fabricando os seus próprios produtos uma vez que possuía Registro Especial e podia adquirir junto à Receita Federal os selos de controle do IPI.

A partir deste resumo, fica bem delineada a situação fática identificada pela Fiscalização e que originou a aplicação da pena de perdimento das mercadorias e a posição defendida pela empresa L & M que alega serem os produtos fabricados pela empresa MS.

Num primeiro momento é mister analisar a procedência das alegações apresentadas pela empresa L & M quanto ao contrato que teria sido realizado com a empresa MS de locação do seu estabelecimento industrial. A análise do contrato de locação foi realizado pela Superintendente da Receita Federal na 4ª Região Fiscal (fls. 47 a 58). Desta decisão transcrevo os trechos abaixo que tratam da análise realizada por aquela autoridade quanto aos argumentos apresentados pela empresa L & M.

*"26. A recorrente desenvolve sua peça recursal no afã de demonstrar que as bebidas apreendidas não seriam de sua propriedade, mas pertenceriam à empresa Indústrias Reunidas M.S. Ltda.*

*27. Alega que, à época da ação fiscal, foi apresentado às autoridades fiscais um contrato particular de prestação de serviços de fabricação firmado com a empresa Indústrias Reunidas M.S. Ltda., mediante o qual esta se obrigava a fornecer à recorrente todos os insumos necessários à fabricação. Em seguida, por razões operacionais, seu imóvel sede, de propriedade da empresa Produtos Alimentícios Matisa Indústria e Comércio Ltda, foi alugado, em 01/11/2004, à empresa Indústrias Reunidas M.S. Ltda., a qual estaria fabricando seus*

*próprios produtos, nas instalações da recorrente, ao amparo do Registro Especial que possui.*

28. *A começar, os reconhecimentos das firmas dos signatários do contrato particular de locação (fls. 28/30) ocorreram nos dias 3 e 6/06/2005, datas posteriores à da apreensão das bebidas (25/05/2005). Afora isso, falta a indicação de que esse contrato tenha sido registrado no Registro de Títulos e Documentos, formalidade indispensável à sua validade perante terceiros, conforme estabelecem o art. 221 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 — Novo Código Civil e os arts. 127 e 129 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 — Lei de Registro Público, a seguir transladados:*

#### *Novo Código Civil*

*"Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. "*

#### *Lei de Registros Públicos*

*Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:*

*I - dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor;*

*[...]*

*Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros:*

*1) os contratos de locação de prédios, sem prejuízo do disposto do artigo 167, I, nº3;*

*[...]"*

29. *A esse respeito o civilista Sílvio de Salvo Venosa, em sua obra "Direito Civil", v. 3, 3ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 2003, p. 546, esclarece:*

*"Há situações em que o formalismo assume novo aspecto, quando a lei (ou mesmo a vontade das partes) impõe a necessidade da divulgação de um negócio para conhecimento de terceiros, isto é, para aqueles que não tomaram parte no negócio. Essa publicidade é conferida pelo sistema de registros públicos.*

*A preterição do registro, no caso, não atinge a validade do negócio, mas afeta sua oponibilidade contra terceiros. Tais formalidades no Registro Público constituem segurança para a preservação do ato e para sua validade perante quem não participou dele. "*

30. *A própria recorrente reconhece que a empresa Indústrias Reunidas M.S. Ltda. apenas formalizou a mudança de endereço na Junta Comercial (fls. 61/66) e na Secretaria da Receita Federal (fl. 60) após a apreensão das bebidas, configurando um*

*flagrante desrespeito ao art. 20 da IN SRF n° 200, de 13 de setembro de 2002, substituído pelo art. 22 da IN RFB n° 568, de 8 de setembro de 2005.*

*"Art. 20. É obrigatória a comunicação, pela pessoa jurídica, de toda a alteração referente aos seus dados cadastrais, bem assim de seu quadro de sócios e administradores, no prazo máximo de trinta dias, contado da alteração.*

*§ 1º Nos casos em que a alteração implique a exigência de documento*

*sujeito a registro, o termo inicial da contagem do prazo é a data do registro no órgão competente. "*

*31. Destarte, o contrato de . locação em epígrafe não pode ser utilizado como elemento de prova em favor da recorrente perante a Receita Federal do Brasil."*

Aqui fica cristalino, que a discussão sobre o contrato de aluguel fica superada, pois a época dos fatos apurados pela fiscalização que ensejaram a aplicação da pena de perdimento não constava nos sistemas a situação da alteração de endereço da Recorrente e tal fato é inconteste. O contrato somente foi levado para o reconhecimento de firmas no serviço notorial após a pena de perdimento aplicada, tampouco existiu alteração na junta comercial do suposto novo endereço da empresa MS.

A decisão recorrida entendeu que o fato da empresa realizar a regularização do contrato na junta comercial e na Receita Federal posteriormente a data da apreensão das mercadorias supria as irregularidades contratuais apontadas na decisão do Superintendente da Receita Federal. As razões daquela decisão estão transcritas abaixo.

*" É imprescindível firmar na apreciação do mérito referente ao presente processo que, conforme ficou registrado no documento anexado às fls.57 (cópia do fecho da decisão proferida, em 22.11.2005, pela SRRF/4ª RF no processo n° 19647.008336/2005-66, fl.101), especialmente pela menção ao RIPI, art.270, §5º, com idêntica redação no art.8º, § 7 º, da IN SRF 504/2005, que a apreensão de todos os bens relacionados no termo próprio se deu em face de que as bebidas produzidas foram encontradas em estabelecimento industrial para o qual não havia, ainda, concessão de registro especial, e por confirmação disto é que se decidiu indeferir o recurso contra a apreensão. Considerou, a SRRF/4ªRF, acerca do contrato de locação do imóvel firmado entre a MATISA e a MS, correspondente ao endereço da diligência, que os seus efeitos jurídicos somente se produziram em data posterior àquela em que houve a apreensão, e portanto, o advento da referida locação não invalidava a medida cautelar administrativa de apreensão dos produtos encontrados na diligência. Ademais, a própria interessada reconhecia, em seu recurso, que a MS apenas formalizou a mudança de endereço de sua sede, tanto na Junta Comercial, quanto na Secretaria da Receita Federal, em data posterior àquela em que se efetuou a apreensão das bebidas*

(conforme documentos anexados às fls.60 e fls.61/66 do processo nº 19647.008336/2005-66).

Observe-se que o despacho decisório da SRRF, ocorreu em 22.11.2005, e já se sabia nessa data, e assim ali foi admitido, que a MS providenciou a atualização cadastral perante a Receita Federal informando o endereço da sua nova sede, coincidente com o endereço do imóvel em que inicialmente a L&M pretendia vir a utilizar para a sua produção própria tão logo obtivesse o registro especial; anote-se, por outro lado, que o auto de infração de fls.03/06 foi lavrado em 27.06.2006, mas desde 2005 a Receita Federal, segundo se admite no despacho decisório SRRF acima referido, já dispunha em seu cadastro da informação sobre o endereço da nova sede da MS. Sabendo-se, também, que essa empresa, por sua vez, já possuía registro especial relacionado à sua sede antiga, pela atualização cadastral ora enfocada, formalizando-se a mudança de endereço da sede, ocorrida muito antes da data da lavratura do auto de infração de fls.03/06, por tudo isso, é fato que já havia a MS se credenciado perante a Receita Federal para a produção industrial no seu novo endereço.

Resta claro, ao meu ver, s.m.j., que a produção dos efeitos jurídicos do contrato de locação referente ao novo endereço da MS, admitido no referido despacho decisório exarado pela SRRF, a partir de 06.06.2005, combinada com a regularização cadastral formalizada perante a Receita Federal, concretizada pela informação oficial do novo endereço de seu estabelecimento industrial, além de permitir a associação do registro especial, concedido pela Receita Federal à MS, ao seu novo endereço, constitui-se também em prova também em prova admissível quanto à propriedade da MS sobre as bebidas apreendidas na diligência fiscal."

Neste ponto dirirjo do entendimento da autoridade a quo, entendo que os procedimentos adotados pela Recorrente não regularizam o contrato a situação encontrada pela Fiscalização quando da apreensão das mercadorias. A empresa MS não tomou os mínimos cuidados em relação a sua mudança de endereço, não providencio nenhum dos atos notoriais e referentes aos controles estipulados pela Receita Federal, quanto a mudança de endereço. Conforme se depreende dos autos, o contrato de suposta locação não continha nem o mínimo que seria o reconhecimento de firmas do contrato de aluguel.

Ademais, mesmo que se admitisse que tais procedimentos foram regularizados nos atos posteriores, mesmo assim, não poderiam interferir no perdimento das mercadorias, pois conforme fartamente descrito na norma, o Registro Especial para fabricação de bebidas é de cada estabelecimento e no caso, em tela a mudança de endereço realizada pela empresa MS, não transferiu o seu Registro Especial para o novo endereço. O Registro Especial, prevê que para cada estabelecimento é necessário a realização de todos os procedimentos necessários para obtenção do Registro, assim era obrigatório que a empresa MS providenciasse o pedido necessário do Registro Especial para este novo endereço. O art. 4º da IN SRF nº

504/2005, descreve em detalhes os documentos e informações necessárias para a obtenção do Registro Especial.

*"Art. 4º O pedido de registro será apresentado à DRF ou Defis/SP ou Demac/RJ do domicílio fiscal do estabelecimento, instruído com os seguintes elementos:*

*I - dados de identificação: nome empresarial, número de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e endereço;*

*II - cópia do estatuto, contrato social ou declaração de firma individual, em vigor, devidamente registrado e arquivado no órgão competente de registro de comércio;*

*III - indicação do tipo de atividade a ser desenvolvida no estabelecimento, conforme previsto no § 1º do art. 2º;*

*IV - em se tratando de estabelecimento importador, comprovação do capital social integralizado;*

*V - relação dos sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores, com indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e endereço;*

*VI - relação das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica, com indicação de número de inscrição no CNPJ, bem assim de seus respectivos sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores, com indicação do número de inscrição no CPF e endereço;*

*VII - cópia do balanço patrimonial e demais demonstrações financeiras, referentes ao último exercício social, elaborados de conformidade com a legislação comercial e com o disposto no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR);*

*VIII - indicação das pessoas jurídicas com as quais mantém vínculo de interdependência, nos termos do art. 520 do RIFI;*

*IX - relação das máquinas utilizadas na armazenagem, fabricação, engarrafamento e embalagem de bebidas, discriminando:*

*a) marca e modelo;*

*b) número de série; e*

*c) capacidade de produção e ou armazenagem.*

*X - descrição detalhada dos produtos fabricados, informando classificação fiscal, marca comercial, preço de venda, tipo e capacidade dos recipientes.)*

*§ 1º No caso de pedido de registro de estabelecimento em início de atividade, não se aplica o disposto no inciso VII.*

*§ 2º No caso de pedido de registro especial para estabelecimento comercial atacadista e importador, não se exigirá o disposto nos incisos IX e X.*

*§ 3º Quando o capital social for integralizado em bens, a comprovação de que trata o inciso IV dar-se-á mediante laudo de avaliação, elaborado por três peritos ou por pessoa jurídica especializada."*

Nota-se nas exigências da IN SRF nº 504/2005 que são necessárias as informações referentes a todo o parque fabril inclusive com s características das máquinas utilizadas, por óbvio, o Registro Especial obtida pela MS, jamais poderia ser aproveitado para justificar a produção no estabelecimento da L & M. Assim, resta comprovado, de forma inequívoca que os produtos fabricados no estabelecimento a L & M não estavam acobertados por um Registro Especial na Receita Federal.

Quanto a sujeição passiva é evidente na norma legal que responde pelas mercadorias armazenadas em seu estabelecimento a empresa L & M, independente de pertencerem a terceiros, respondendo pelas garantias fiscais e legais das mercadorias ali armazenadas. Caso se aceitasse a tese que existiria um contrato de locação entre as empresas L & M e MS, mesmo assim, ainda responderia a empresa L & M, conforme exaustivamente já relatado nos autos, este contrato não se revestia das exigências mínimas para ser aceito pela Fiscalização, agindo corretamente em aplicar a penalidade tendo como sujeito aquele a quem pertence o estabelecimento, conforme registrado na junta comercial e nos sistema da Receita Federal.

Ademais, em nenhum momento a L & M mudou de endereço e em que pese a alegação que teria cedido o seu parque fabril a terceiro, fica evidente que mantinha todo o controle sobre os produtos, pois ao realizar o pedido para concessão do Registro Especial, informou como de sua propriedade e posse o estabelecimento onde foram apreendidas as mercadorias, tal fato é inconteste pois, foi informando o endereço do estabelecimento no pedido de Registro Especial, o que confirma o entendimento que o estabelecimento industrial em funcionamento neste endereço pertencia e estava sob controle da L & M. Fica evidente pelo histórico dos autos, que existia uma relação umbilical entre a L & M e a MS e tendo conhecimento das operações realizadas ambas respondem pelas infração cometidas naquele estabelecimento, assim, não há como afastar a penalidade de perdimento, muito menos em não responsabilizar a empresa L & M pelos fatos ocorridos.

Diante do exposto, voto no sentido de cancelar o julgamento desde a decisão da primeira instância no que concerne a retenção administrativa das bebidas sem selo, em razão de não ser matéria submetida aos ritos do PAF, devendo a matéria retornar a unidade de origem para que sejam adotadas os procedimentos determinados na Lei nº 9.784/99 e na parte conhecida da pena de perdimento das bebidas com selo, dar provimento ao recurso de ofício para manter integralmente o perdimento realizado.

CÓPIA