



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

Processo nº 10508.001186/2008-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.554 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI
Recorrente NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

IPI. CRÉDITO BÁSICO. INDUSTRIALIZAÇÃO. PERIFÉRICOS DE COMPUTADORES.

Não gera direito a crédito do IPI a aquisição de bens e equipamentos periféricos de computadores, posto estes bens não participarem do processo de industrialização, não configurando, portanto, matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. AQUISIÇÃO DE INSUMO DE EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.

Não gera direito a crédito básico do IPI os insumos adquiridos de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMERCIAL VAREJISTA. CRÉDITOS.

Não gera direito a crédito básico do IPI os insumos adquiridos de estabelecimento comercial varejista.

IPI. ISENÇÃO. BENS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO. PRODUTO NÃO INCLUÍDO EM PORTARIA CONCESSIVA DE BENEFÍCIO FISCAL.

A isenção de IPI referente a bens de informática e automação restringe-se aqueles bens especificados na portaria interministerial que concedeu o direito.

IPI. REVENDA DE BENS IMPORTADOS. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.

A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, devendo destacar o imposto na saída dos produtos do

estabelecimento, independente de haver ou não qualquer processo de industrialização.

IPI. LOCAÇÃO DE BENS. PRIMEIRA SAÍDA.

A primeira saída do produto, do estabelecimento equiparado a industrial a título de locação caracteriza a ocorrência do fato gerador do IPI, nos termos dos artigos 34, inciso II, e 37, inciso II, letra "a", do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 2002.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Moraes Pereira, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata-se de lançamento de ofício, fls. 624 a 630 e 643 a 645, lavrado contra a contribuinte acima identificada, com a exigência da multa de IPI não lançado, com cobertura de crédito, no valor total de R\$ 698.515,79 (R\$ 507.534,38, fls. 624/630 e R\$ 190.981,41, fls. 643/645).

Na Descrição dos Fatos, fls. 625/629 e 644/645, o autuante relata que no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram apuradas as seguintes infrações:

(i) Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal. IPI não lançado — equiparado a industrial;

(ii) Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal — Utilização indevida da isenção pelo remetente do produto (bens de informática); e

(iii) Créditos indevidos — crédito básico indevido.

No Relatório de Fiscalização, fls. 499 a 512, o autuante relata que apurou as seguintes irregularidades:

(i) aproveitamento indevido de créditos referentes a bens que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

(ii) aproveitamento indevido de créditos de compras oriundas de optantes pelo SIMPLES;

(iii) aproveitamento indevido de créditos de compras oriundas de comércio varejista não-contribuinte do IPI;

(iv) notas fiscais de Saída escrituradas com IPI nulo — Isenção;

(v) notas fiscais de saída escrituradas com IPI nulo — revenda de mercadorias importadas;

(vi) notas fiscais de saída escrituradas com IPI nulo — remessa para demonstração de produto importado, que não teve o retorno comprovado; e

(vii) notas fiscais de saída escrituradas no livro registro de saída com IPI nulo — remessa para locação.

Ao final, informa apurou o IPI devido pelo contribuinte para o ano de 2004, levado a termo na planilha "APURAÇÃO DO IPI", fls. 620 a 623, que demonstrou:

(i) saldo credor, ao final do 2ª quinzena de março/2004, passível de ressarcimento (processo nº 14033.001002/2007-28, no valor de R\$ 2.559.962,39);

(ii) saldo credor, ao final do 2ª quinzena de junho/2004, passível de ressarcimento (processo nº 14033.000998/2007-54, no valor de R\$ 2.564.558,42);

(iii) saldo credor, ao final do 2ª quinzena de setembro/2004, passível de ressarcimento (processo nº 14033.000989/2007-63, no valor de R\$ 1.364.532,97);

(iv) saldo credor, ao final do mês de dezembro de 2004, passível de ressarcimento (processo nº 14033.001021/2007-54, no valor de R\$ 1.306.493,12); e

(v) multa de IPI não lançado com cobertura de crédito no valor de R\$ 698.515,79, objeto dos autos de infração lavrados junto ao contribuinte.

Cientificada da exigência fiscal em 15/12/2008, a autuada apresentou, em 14/01/2009, a impugnação de folhas 652 a 658, alegando em síntese que:

- todos os componentes reunidos pela montagem configuram insumos deste processo de industrialização que conferem crédito de IPI ao contribuinte;*
- os bens relacionados pelo AFRB neste item da autuação são insumos (matérias-primas) utilizados na montagem de kit (computadores) vendido individualmente a clientes, em razão de contrato celebrado mediante processo licitatório — de modo que sua aquisição confere à impugnante o crédito de IPI;*
- de acordo com o regime do SIMPLES, o contribuinte optante recolhe os tributos federais (entre eles o IPI) mediante aplicação de uma única alíquota sobre seu faturamento e, por outro lado, não destaca o imposto em sua nota fiscal de venda;*
- esta situação é semelhante ao que ocorre nas vendas retratadas no art. 165 do RIPI/2002, afinal, assim como lá disposto, nas vendas efetuadas por PJ optantes pelo SIMPLES não há destaque do IPI;*
- em razão dessa semelhança é que a impugnante aplicou o art. 165 do RIPI/2002 nas operações de compra realizadas com fornecedores enquadrados no SIMPLES, isto é, calculou crédito sobre 50% do valor do produto constante da nota fiscal;*
- o mesmo raciocínio sustentado no tópico anterior se aplica no caso das vendas realizadas por PJ varejista não-contribuinte do IPI;*
- em razão da semelhança entre as operações a impugnante calculou crédito sobre 50% do valor do produto constante da nota fiscal;*
- quanto aos modelos que supostamente não constam na descrição dos produtos isentos do IPI nas Portarias de isenção, esclarece que no momento do cadastro o item comercializado foi registrado no campo destinado ao modelo constante nas portarias de isenção MCT/MDIC/MF a descrição técnica do produto, saindo conseqüentemente na elaboração do pedido de venda, o que ocasionou também divergência na descrição do produto nas notas fiscais;*
- efetuou o estorno dos créditos de IPI na importação de bens, de modo que não há sentido o destaque do imposto nas revendas de mercadorias;*
- caso seja mantido o entendimento fiscal, deve ser descontado da exigência o valor dos créditos aos quais a impugnante tem direito;*
- quanto a exigência referente a remessa para demonstração, a impugnante esclareceu ao Auditor Fiscal que o produto ainda*

não retornou. Cita decisão nº 359, de 29/12/1997, que trata de suspensão do imposto;

- o art. 142, inciso II do RIPI/2002 não determina período, tempo e/ou prazo à permanência do bem em exposição, de modo que não é cabível o argumento fiscal o qual deve haver "retorno do produto em tempo relativamente pequeno";

- de acordo com o art. 37, inciso II, "b", do RIPI/2002, a saída de ativos imobilizados não constitui fato gerador do IPI. Baseado nesta disposição a impugnante não destacou o imposto nas saídas dos mesmos quando de sua utilização na prestação de serviços;

- em face do exposto, requer o cancelamento de todas as exigências contidas no presente auto de infração.

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento fiscal. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

GLOSA DE CRÉDITOS.

Correta a glosa de créditos de produtos que, embora necessários ao pleno funcionamento do equipamento, a ele não se integram, não se constituindo em matérias primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

AQUISIÇÕES DE EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.

As aquisições de produtos de empresas optantes pelo Simples não ensejarão, aos adquirentes, direito à escrituração ou à fruição de créditos do imposto.

AQUISIÇÃO DE COMERCIAL VAREJISTA. CRÉDITOS.

Inexiste previsão legal para fruição de créditos de IPI nas aquisições de produtos de estabelecimento comercial varejista.

PRODUTO NÃO INCLUÍDO EM PORTARIA CONCESSIVA DE BENEFÍCIO FISCAL.

Restando provado que não há, no período autuado, portaria concessiva da isenção do IPI para os produtos objeto da autuação, é procedente o lançamento do crédito tributário decorrente da indevida utilização do benefício.

IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.

A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída destes do estabelecimento, ainda que tais produtos não sejam submetidos a qualquer processo de industrialização.

PRODUTOS SAÍDOS PARA DEMONSTRAÇÃO

Só está autorizada a suspensão do imposto se, comprovadamente, as mercadorias foram remetidas à feira de amostras ou exposições, não alcançando portanto as saídas para demonstração, hipótese em que é exigido o destaque do imposto.

LOCAÇÃO. FATO GERADOR DO IPI.

A primeira saída do produto do estabelecimento equiparado a industrial a título de locação caracteriza a ocorrência do fato gerador do IPI.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário no qual alega, em síntese, que:

- preliminarmente, o relatório de diligência fiscal que baseou a decisão ora contestado é nulo de pleno direito, uma vez que não foi acompanhado de nenhum documento probatório das alegações do fisco que comprovassem a glosa de créditos efetuada e a suposta falta de recolhimento do IPI nas saídas destacadas. Deve o CARF reconhecer a nulidade do relatório do despacho decisório e da decisão recorrida;

- ainda preliminarmente, a administração deve apreciar os argumentos de inconstitucionalidade posto que suscitados para contestar o relatório fiscal;

- a incorporação de novos componentes ao produto final da impugnante é considerada como industrialização pelo conceito legalmente definido. Para comprovar sua tese cita o § único do art. 46 do CTN e o art. 4º do Decreto nº 4.544/02;

- a agregação de componentes eletrônicos é forma de industrialização, pois gera um novo produto. Trata-se de espécie de montagem, já reconhecida pela jurisprudência administrativa como forma de industrialização;

- não resta dúvida de que os teclados, mouse, caixas acústicas, transformadores, monitores, microfones com pedestal, cadeados, etc. são, na verdade, insumos adquiridos pela Novadata para a industrialização, na modalidade montagem, dos equipamentos fabricados, que compõem o produto final "computador";

- tem direito ao crédito na aquisição de produtos de empresas optantes pelo SIMPLES que, apesar de escrituração diferenciada e unificada de seus impostos, não são desonerados do IPI, o que leva ao fato de que os preços dos produtos adquiridos destas empresas estão com os valores dos tributos neles inseridos. Também nesse aspecto se revela improsperável a pretensão da fiscalização de glosa dos créditos relativos aos insumos adquiridos de comerciantes supostamente varejistas.

- o auditor deixou de observar a distinção entre modelo e configuração, na verdade os produtos comercializados pela impugnante são os mesmos que constam na relação

emitida pelo MCT, divergindo apenas quanto à descrição, sendo que as Portarias descrevem o modelo, mais amplo e genérico, e as notas fiscais descrevem a configuração específica dos aparelhos industrializados;

- os créditos decorrentes da suposta falta de recolhimento do IPI nas revendas de mercadorias importadas foram estornados pois não se tratavam de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem. Assim, pela não apropriação dos créditos nestas operações, não houve destaque do imposto nas conseqüentes saídas, não havendo o que se falar em falta de recolhimento do IPI;

- em relação às mercadorias que saíram do estabelecimento da impugnante para demonstração e locação, também não procedem as alegações fiscais, posto que configuram operações que não estão abrangidas pela hipótese de incidência do IPI. Para configurar incidência do IPI, deve estar atrelada a um negócio jurídico que acarrete em transferência de titularidade, ou seja, uma operação mercantil;

- a remessa de produtos para demonstração e exposição jamais poderia configurar hipótese de incidência do tributo como fez crer a fiscalização, pois este produto industrializado que saiu do estabelecimento produtor para exposição poderá ser futuramente objeto de operação de venda, momento em que incidirá o tributo;

- as mercadorias importadas incorporaram o ativo permanente da impugnante e sofreram incidência do IPI no desembaraço aduaneiro. Logo, as saídas subseqüentes à primeira, assim considerada a importação, pela equiparação à estabelecimento industrial, fogem do campo de incidência do tributo, pela própria definição do artigo citado;

- Aduz que a multa não deve ser aplicada devido à inoccorrência de prejuízo a fiscalização, bem como devido à ser excessiva, ultrapassando o razoável, configurando hipótese vedada pelo art. 150, IV, da CF/88;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Do conhecimento do Recurso Voluntário

Inicialmente, constata-se que a recorrente, em seu recurso voluntário, apresenta considerações que não foram suscitadas em sua peça impugnatória, quais sejam:

- que o relatório fiscal é nulo devido a falta de documentos probatórios que comprovassem a glosa de créditos;

- que a administração deve apreciar os argumentos de inconstitucionalidade posto que suscitados para contestar o relatório fiscal;

- que a multa não deve ser aplicada devido à inoccorrência de prejuízo a fiscalização, bem como devido à ser excessiva, ultrapassando o razoável, configurando hipótese vedada pelo art. 150, IV, da CF/88;

A este respeito, o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, em seus artigos 16, III, e 17 dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).*

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Do exposto, extrai-se que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A matéria que não for expressamente impugnada não faz parte do litígio, precluindo o direito a impugnação em momento posterior, em sede de recurso.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento da instância *a quo*, representaria negativa de vigência a regra estabelecida pelo art. 17 do Decreto nº 70.235/72, bem como a configuração de supressão de instância.

Desta forma, em não fazendo parte da lide, tais alegações não serão conhecidas por este órgão colegiado.

Tendo em vista o exposto, e presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente, nestes termos.

Das glosas dos créditos com aquisição de periféricos para computadores

A previsão para o aproveitamento de créditos referente à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem encontra-se prevista no artigo 164, inciso I, do RIPI 2002, vigente à época dos fatos geradores, que possui a seguinte redação:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Do exposto, extrai-se que os produtos adquiridos, para se caracterizarem como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devem ser empregados na industrialização de produtos.

As operações de industrialização, por sua vez, encontram-se definidas no artigo 4º do RIPI 2002, nestes termos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (grifo nosso)

Sendo esta a legislação aplicável à matéria, temos que, caso os produtos adquiridos não participem nos processos de industrialização acima expostos, eles não concedem direito à créditos no regime da não-cumulatividade do IPI.

A recorrente argumenta que os produtos por ela adquiridos, cujos créditos do IPI foram glosados pela Fiscalização, seriam partes integrantes dos equipamentos fabricados pela empresa, que se constituiriam de microcomputadores acompanhados de periféricos, resultantes da industrialização na modalidade montagem.

Observa-se, contudo, que para uma operação ser considerada montagem, e em consequência industrialização para efeito de IPI, é necessário que ela gere um novo produto

ou unidade autônoma, no qual as partes e peças reunidas não mantenham suas características individuais.

Se o produto resultante da montagem não puder ser classificado como um todo, então inexistente a industrialização.

No caso concreto, temos que foram glosados créditos em relação à aquisição de teclados, caixas acústicas, transformadores, impressoras, cartuchos de tinta (toners), estabilizadores de tensão, conversores e balanças eletrônicas.

Estes produtos são vendidos conjuntamente aos computadores fabricados pela recorrente, todavia tratam-se de unidades autônomas, não resultando em um novo produto.

Desta forma, não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, não concedendo direito a créditos do IPI.

Correta, portanto, a decisão recorrida.

Das glosas dos créditos com aquisição de insumos de empresas optantes pelo SIMPLES

A recorrente defende a possibilidade de aproveitamento de créditos referentes a aquisições de matéria-prima junto a empresas optantes pelo SIMPLES.

Em atenção ao alegado esclarece-se que a Lei nº 9.317/96, vigente na época dos fatos geradores lançados, vedava, expressamente, a transferência de crédito do IPI, na venda de produtos por empresa optante pelo SIMPLES. Essa vedação estava presente no §5º, do art. 5º, da citada lei, transcrito abaixo:

Art. 5º [...]

§ 5º A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.

Tal proibição decorre da própria natureza do SIMPLES, espécie de benefício fiscal por meio do qual os contribuinte sujeitam-se a uma menor carga tributária. Por ser exceção, e pelo fato de os optantes do SIMPLES estarem fora do sistema ordinário de tributação, não se permite a concessão de crédito nos regimes regulares.

Esta vedação encontra-se também descrita nos artigos 118 e 166 do RIPI/2002:

Vedação de Crédito

Art. 118. Aos contribuintes do imposto optantes pelo SIMPLES é vedada a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de

créditos relativos ao imposto (Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º).

Art. 166. As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES, de que trata o art. 117, não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito de MP, PI e ME (Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º).

Portanto, mostra-se sem razão a recorrente quanto ao aproveitamento de crédito do IPI oriundo de aquisição de insumos de empresa optante pelo SIMPLES, mostrando-se correta a decisão recorrida.

Das glosas dos créditos com aquisição de insumos de estabelecimento comercial varejista

Em relação aos créditos glosados devido a corresponderem a aquisições de bens junto a estabelecimento comercial varejista, esclarece-se que a não-cumulatividade de um tributo pode ser implementada por meio de diferentes técnicas. Existem, contudo, duas formas principais utilizadas pelos Estados Modernos, denominadas *base contra base* e *imposto contra imposto*.

Na primeira, a apuração do montante do imposto devido é definida pelo valor agregado em cada operação. Subtrai-se do valor da operação posterior o da anterior, ou, ainda, diminui-se do total das vendas o total das compras, aplicando-se a alíquota pertinente do imposto.

Já na técnica *imposto contra imposto*, o valor a ser recolhido é definido pela diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior.

Constata-se que sistema constitucional tributário brasileiro adotou a técnica *imposto contra imposto*, conforme determina o artigo 153, §3º, II da CF/88, que determina que o IPI “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*”

O artigo 49 do CTN, da mesma forma, assim dispõe:

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

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

O RIPI/2002 regulamenta esta técnica em seus artigos 163 e 164, I:

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período,

conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Com base na legislação tributária transcrita acima, conclui-se que o valor do tributo a ser recolhido é determinado por meio de uma operação aritmética, em que o tributo devido pela venda que se faz a terceiros de determinado produto industrializado, é confrontado e compensado com o tributo que fora cobrado deste estabelecimento industrial, em operação anterior, pelo seu fornecedor dos insumos empregados no processo de elaboração dos produtos ao final postos em circulação.

Aplicando-se este entendimento aos créditos apropriados decorrentes de aquisições de insumos junto a comerciantes varejistas, tendo em vista que os mesmos não se enquadram como contribuintes do IPI, constata-se que os produtos adquiridos junto a estas empresas não sofreram tributação na operação anterior, não gerando qualquer crédito passível de compensação

Importante observar que a Constituição, ao dispor que se compensa "o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", estabelece regra geral, sendo permitido, todavia, a criação de incentivos ou benefícios fiscais por expressa disposição de lei.

Neste ponto encontra-se o artigo 165 do RIPI/2002, que estabelece uma presunção legal que permite o direito ao crédito para as aquisições de comerciantes atacadistas não-contribuintes:

Art. 165. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 6º).

Tal norma, contudo, é expressa ao restringir o crédito a aquisições junto a comerciantes atacadistas, não abrangendo a situação em julgamento, que trata de aquisições junto a comerciantes varejistas.

Com estas considerações, mostra-se correta glosa promovida pela autoridade fiscal.

Do IPI incidente sobre produtos não acobertados por isenção concedida em Portarias Interministeriais MCT/MDIC/MF

Com relação aos valores exigidos decorrentes da venda de produtos não constantes das Portarias MCT/MDIC/MF nºs. 06/2002, 519/2002 e 895/2003, esclarece-se que a isenção em comento encontra-se prevista no artigo 56 do RIPI/2002, que assim dispõe:

Art. 56. As empresas de desenvolvimento ou produção de bens de informática e automação, localizadas nas regiões Centro-Oeste e nas regiões de influência da Agência de Desenvolvimento da Amazônia – ADA, Agência de Desenvolvimento do Nordeste – ADENE, que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação mediante projetos aprovados a partir de 12 de janeiro de 2001, farão jus, até 31 de dezembro de 2003, à isenção do imposto incidente sobre esses bens, produzidos em conformidade com o Processo Produtivo Básico – PPB, estabelecido em portaria conjunta dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia (Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, art. 4º, § 2º, Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001, arts. 1º e 11 e Medidas Provisórias nºs 2.156 e 2.157, de 27 de agosto de 2001).

[...]

§ 4º O Poder Executivo, respeitado o disposto nos § 1º a § 3º deste artigo, definirá a relação dos bens alcançados pelo benefício de que trata o caput, a qual poderá ser alterada por proposta dos Ministérios da Fazenda - MF, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, da Ciência e Tecnologia - MCT e da Integração Nacional - MIN (Lei nº 8.248, de 1991, art. 4º, § 1º, e Lei nº 10.176, de 2001, art. 1º).

Da leitura do parágrafo 4º deste artigo, extrai-se que a hipótese de isenção se restringe aos bens especificados em relação definida pelo Governo Federal. Esta regra, visto tratar-se de benéfico fiscal, deve ser interpretada restritivamente, conforme preceitua o artigo 111 do CTN.

Retornando ao caso concreto, da análise dos autos constata-se que os produtos ora tributados não se encontram entre aqueles incluídos nas Portarias MCT/MDIC/MF nºs. 06/2002, 519/2002 e 895/2003, de forma que os mesmos não se encontram abarcados pela isenção prevista no artigo 56 do RIPI/2002.

Quanta à alegação de erro no preenchimento das notas fiscais, a recorrente não trouxe aos autos nenhum documento capaz de comprovar que os produtos vendidos correspondem a bens incluídos nas citadas Portarias, devendo ser utilizados neste julgamento as informações constantes dos documentos fiscais.

Desta forma, mostra-se correta a exigência fiscal.

Do IPI incidente sobre a revenda de mercadorias importadas

No tocante a revenda de produtos importados, o artigo 9º, I, do RIPI/2002, equipara o estabelecimento importador à estabelecimento industrial::

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

O artigo 34, II, do mesmo RIPI/2002, por sua vez, estabelece como fato gerador do IPI a saída de produto de estabelecimento equiparado a industrial:

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Ilustra-se ainda a disposição constante do artigo 38 do RIPI/2002, que estabelece ser irrelevante o título jurídico da saída do produto:

Art. 38. O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 2º).

Em sendo esta a legislação aplicável ao caso concreto, resta claro ser devido o tributo incidente sobre a revenda de produtos importados, mostrando-se correto o procedimento fiscal.

Do IPI incidente sobre produtos importados remetidos para demonstração sem retorno comprovado

Em relação aos produtos remetidos para demonstração, o RIPI/2002 determina, em seu artigo 309, que o valor do IPI deve ser destacado na nota fiscal:

Saída para Demonstração

Art. 309. Na saída dos produtos destinados a vitrinas isoladas, desfiles e outras demonstrações públicas, será destacado, na respectiva nota fiscal, o imposto, atendido ao que dispõe o inciso I do art. 136 deste Regulamento.

Tendo em vista que a recorrente não procedeu da forma prevista na legislação, bem como devido aos produtos não terem retornado ao seu estabelecimento ultrapassado prazo de mais de 3 anos, correto o procedimento fiscal em exigir os tributos incidentes sobre a saída destes produtos.

Do IPI incidente sobre produtos locados

No tocante a locação de bens, o RIPI/2002 determina em seu artigo 37, inciso II, exceção a regra geral que prevê a incidência do IPI sobre a saída de produtos, determinando que:

Art. 37. Não constituem fato gerador:

[...]

II - as saídas de produtos subseqüentes à primeira:

a) nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização; ou

b) quando se tratar de bens do ativo permanente, industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, destinados à execução de serviços pela própria firma remetente;

Do dispositivo acima exposto, extrai-se que a primeira saída de produtos (importados ou de fabricação própria, integrante ou não do ativo imobilizado) para locação enseja a ocorrência do fato gerador do IPI, sendo que apenas as saídas subseqüentes a primeira não constituem fato gerador.

Tendo em vista que a situação constante dos autos corresponde a primeira locação dos produtos, correta a exigência fiscal.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator