



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA.

Processo nº 13052.000019/2007-77
Recurso nº 140.053 Voluntário
Matéria IPI; INCIDÊNCIA; DIREITO A CRÉDITO; COMERCIANTE ATACADISTA; PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE
Acórdão nº 204-03.402
Sessão de 03 de setembro de 2008
Recorrente BRASFUMO INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FUMOS S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 15/08/2004 a 31/10/2005

SOLUÇÃO DE CONSULTA. NÃO VINCULAÇÃO.

Solução de consulta não vincula o contribuinte, tampouco o julgador, haja vista que não tem força normativa e não pode eliminar os direitos constitucionais do contribuinte ao devido processo legal e à ampla defesa.

DIREITO A CRÉDITO DE IPI. COMERCIANTES ATACADISTAS NÃO-CONTRIBUINTE DO IPI. FUMO EM FOLHA. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 41, LEI N.º 10.865 E 165 DO RIPI/02.

A partir de 01/08/2004, por expressa disposição do art. 41, da Lei n.º 10.865/04, o produto - fumo (tabaco) em folha - classificado nas posições 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPI passaram a fazer parte do campo de incidência do IPI, razão pela qual é legítima a apropriação dos créditos do imposto em atenção ao Princípio da Não-Cumulatividade, cuja observância é obrigatória. O montante do crédito deve respeitar o estabelecido no art. 165, do RIPI/02.

VALOR TRIBUTÁVEL. SAÍDA DE PRODUTOS FABRICADOS POR ENCOMENDA. VALOR TOTAL. IPI.

É obrigatório o destaque do IPI na saída dos produtos fabricados por encomenda sobre o valor total, incluindo o das matérias primas, mesmo que uma parte dos produtos fabricados seja NT.

REGISTRO DE CRÉDITOS NA ENTRADA DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. FUMO CRU. REVENDEDORAS DE FUMO.

A partir de 01/08/2004, por expressa disposição do art. 41, da Lei n.º 10.865/04, o produto - fumo (tabaco) em folha - classificado

nas posições 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPI passaram a fazer parte do campo de incidência do IPI, razão pela qual é legítima a apropriação dos créditos do imposto em atenção ao Princípio da Não-Cumulatividade, cuja observância é obrigatória. O montante do crédito deve respeitar o estabelecido no art. 165, do RIPI/02.

MULTA. FALTA DE DESTAQUE. IPI.

O art. 45 da Lei n.º 9.430/96 continha a mesma disposição do art. 80 da Lei n.º 4.502/64. A Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei n.º 11.488/07, revogou o art. 45, mas dispôs sobre o art. 80 da Lei n.º 4.502/64 em seu art. 13, mantendo, portanto, a previsão da multa por falta de destaque do imposto sobre produtos industrializados - IPI.

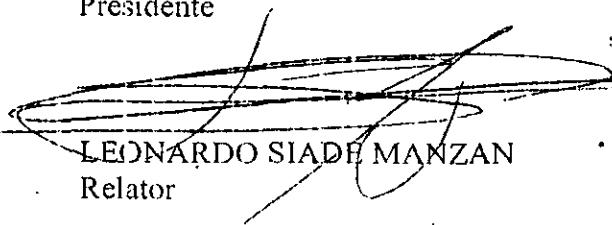
Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência referente à glosa de crédito. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Ivan Allegretti (Suplente) apresentaram declaração de voto. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta, Sílvia de Brito Oliveira e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente


LEONARDO SIADE MANZAN

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior e Renata Auxiliadora Marchetti (Suplente).

11

2

Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto o passo a transcrever o Relatório da DRJ em Porto Alegre/RS, *ipsis literis*:

A Delegacia da Receita Federal em Santa Cruz do Sul/RS, ao efetuar ação fiscal no estabelecimento acima qualificado para verificação da regularidade no cumprimento das obrigações tributárias relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, constatou as irregularidades resumidas a seguir, que foram descritas no Relatório da Ação Fiscal, de fls. 335 a 342, o que gerou a lavratura de dois Autos de Infração: o primeiro para exigência da multa do IPI não lançado com cobertura de crédito, no período de 15/08/2004 a 30/09/2004, no valor de R\$ 164.956,10, de fls. 305 e anexos; o segundo para exigência do IPI, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa Selic, no período de 31/10/2004 a 31/10/2005, mais a multa do IPI não lançado com cobertura de crédito, no período de 30/06/2005 a 31/10/2005 no valor total de R\$ 10.149.710,28, de fls. 316 e anexos.

1.1- Conforme relato da fiscalização, fls. 335, a principal atividade exercida pelo impugnante é a de realizar a industrialização de "Fumo (tabaco) em folha", mediante o trabalho de destala, corte, classificação, tratamento contra pragas e embalagem, resultando no produto final " Fumo (tabaco) total ou parcialmente destalado – Em folhas secas em secador de ar quente ("flue cured"), do tipo Virginia", classificado no código, 2401.20.30 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002 – TIPI/2002. Os fornecedores do "Fumo (tabaco) em folha" são pessoas físicas (agricultores) e pessoas jurídicas atacadistas de fumo (não contribuintes do IPI), e seus clientes são formados por empresas fumageiras localizadas no Brasil e no exterior. Além da industrialização efetuada por conta própria, para venda direta, realiza atividades de industrialização por encomenda, recebendo o "Fumo (tabaco) em folha" e remetendo o produto beneficiado ao encomendante.

1.2- Nos trabalhos de auditoria realizado pelo agente fiscal, foi constatado que o autuado manteve registrado indevidamente, na escrita fiscal, os créditos do IPI referente à operações que não dão direito a crédito, acarretando, em consequência, a apuração de saldos menores do imposto devido e recolhido à Fazenda Nacional, conforme descrito a seguir:

a) aquisições de "Fumo (tabaco) em folha" de comerciantes atacadistas não-contribuintes do IPI, em razão do produto não ter sofrido a incidência do IPI em etapas anteriores, hipótese que vedaria a possibilidade do registro do crédito previsto no art. 165 do RIPI/2002 (alíquota do produto multiplicado por 50% do valor constante da nota fiscal de aquisição);

13

b) ingresso do estabelecimento da matéria-prima denominada "Fumo (tabaco) em folha", enviada pelo encomendante para industrialização por encomenda, originalmente adquirida de pessoas físicas (agricultores), que está fora do campo de incidência do IPI, conforme amostra de cópias de notas fiscais, de fls. 280 a 299;

c) aquisições de "Fumo (tabaco) em folha" de empresas revendedoras, produto originalmente adquirido de pessoas físicas (agricultores), fora do campo de incidência do imposto;

1.3. Menciona, ainda, em seu relatório fiscal, que a matéria relativa ao direito de efetuar os créditos do IPI nas operações descritas no item anterior, foi objeto de consulta por parte do autuado ao órgão competente da SRF, formalizada no processo administrativo nº 13005.000171/2005-53, que emitiu à Solução de Consulta SRRF/10"RF/DISIT/N" 148, de 31 de agosto de 2005, cujo título da ementa ficou assim descrito: CRÉDITO. FUMO. CAMPO DE INCIDÊNCIA. AQUISIÇÃO A COMERCIANTE ATACADISTA NÃO-CONTRIBUINTE DO IPI. INEXISTÊNCIA DE IMPOSTO DEVIDO NAS ETAPAS ANTERIORES. VEDAÇÃO AO CRÉDITO."

1.3.1. Mesmo regularmente cientificado da Solução de Consulta retro-mencionada, que decidiu ser vedado o aproveitamento dos créditos do IPI registrados na escrita fiscal, o autuado não efetuou o devolvimento estorno desses créditos, com a reconstituição da escrita fiscal, providência que foi então adotada de ofício pela autoridade lançadora, mediante a lavratura do auto de infração da fl. 316.

1.4. Outra irregularidade identificada pelo agente autuante foi a utilização, pelo contribuinte, de uma base de cálculo menor para cálculo do IPI nas saídas para retorno ao encomendante, do produto industrializado por encomenda, deixando de computar os valores que remanescem do processo industrial, também retornados, composto do talo do tabaco em folha, dos resíduos de folha do tabaco e dos talos de tamanho reduzido. Em virtude dessa irregularidade foi efetuado o lançamento complementar do IPI conforme demonstrativo da fl. 341, primeiramente do período de apuração 15/08/2004 a 30/09/2004, que reduziu o saldo credor na escrita fiscal e, em consequência, acarretou o lançamento da multa isolada sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, conforme auto de infração das fls. 305 a 315, e a seguir, do período de apuração de 30/10/2004 a 31/10/2005, exigido no auto de infração das fls. 316 a 334.

1.5. A vista dessas irregularidades, foram elaboradas, pela fiscalização, planilhas das fls. 341/342, quantificando os valores dos créditos do IPI glosado e da complementação do lançamento do IPI, bem como foi reconstituída a escrita fiscal do contribuinte, para fins de apuração do novo imposto devido, que ficou demonstrado nas planilhas de fls. 331 a 333.

2. Os dispositivos infracionados, em relação às irregularidades acima, foram capitulados nos arts. 2º, 3º, 4º, inciso I, 8º, 24, inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, parágrafo único, 130, 131, inciso II, 164, 200, inciso IV e 202, inciso III, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIP/02). Art. 52,

inciso I, alínea "c", item 2 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, alterado pelo art. 10 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; art. 41, parágrafo 2º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Foi aplicada multa de lançamento de ofício, no percentual de 75% sobre o valor do imposto devido, com fundamento legal no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como multas isoladas sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, com fundamento nesse mesmo diploma legal.

O contribuinte apresentou tempestivamente a sua defesa em relação aos dois autos de infração, através de arrazoado, de fls. 353 a 392, subscrito por seu procurador, instrumento de fls. 352, impugnando integralmente o lançamento do IPI e acréscimos legais, pelas razões abaixo sintetizadas.

3.1. Após breve descrição da autuação, o impugnante passa a contestar a exigência das multas isoladas incidentes sobre IPI não lançado com cobertura de crédito, constante do auto de infração da fl. 316 e do auto apartado, da fl. 305, alegando, em síntese, pela improcedência dos lançamentos pois entende que a penalidade em questão só se justifica quando houver saldo devedor nos períodos autuados, não ocorridos no presente caso. Adiciona-se a isso, que a penalidade em questão somente se justifica nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, hipóteses que também não estão presentes neste caso.

3.2. Em relação à matéria abordada na Solução de Consulta nº 148, de 2005, o contribuinte alega que, inobstante a decisão proferida, reconhece que manteve registrado em seus livros fiscais os valores dos créditos do IPI nas aquisições de "Fumo (tabaco) em folha" de comerciantes não-atacadistas, informando tratar-se de crédito presumido nas aquisições de matéria-prima. Transcreve, para melhor análise da questão, clementário do Acórdão nº 202-17045, de 26/04/2006, do Segundo Conselho de Contribuintes que decidiu que os atos baixados pela Administração tributária, bem como as decisões de primeira instância, são insuscetíveis de coagir os contribuintes a se declararem contribuintes do IPI".

3.3. Continua seu arrazoado informando que a matéria em discussão só passou a sofrer a incidência do IPI com a edição do art. 41 da Lei nº 10.865, de 2004 (com vigência a partir de 01/08/2004), incluindo no campo de incidência do IPI, tanto o "Fumo (tabaco) em folha" não destalado - subposição 2401.10 da TIPI/2002, adquirido de produtores rurais - pessoas físicas, quanto o "Fumo (tabaco) em folha" beneficiado, destalado e cortado, subposição 2401.20 da TIPI/2002, ambos com alíquota de 30%. Posteriormente, somente com a publicação do art. 12 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (DOU 30/12/2004) é que ficou esclarecido não ser considerado industrialização a operação exercida por produtor rural pessoa física. A par disso, alega que o art. 165 do RIPI/2002, não faz qualquer tipo de exceção ao creditamento nas aquisições de insumos de comerciantes atacadistas não-contribuintes do IPI, bastando que se verifique essa última condição, independentemente da incidência do imposto em fases anteriores.

3.4. Prossegue, mencionando que a interpretação da SRF, manifestada nas Soluções de Consulta SRRF/10^aRF números 147, 148 e 174 (sic), 178, todas de 2005, no sentido de só ser possível o registro dos créditos do IPI, se ocorrida a incidência do imposto nas operações anteriores, não pode ser aceita porque está em desacordo com as normas de regência que tratam da matéria (art. 165 do RIPI/2002 já citado), de hierarquia superior, e por afrontar claramente o princípio constitucional da não cumulatividade. Entende que para efetuar o crédito basta que se cumpra as condições previstas no citado art. 165, em outras palavras, que a aquisição seja de insumo e que seja de um comerciante atacadista não-contribuinte. Dessa forma, o crédito do imposto decorre de uma presunção legal prevista em regulamento, sem necessidade de prova.

3.5. Da mesma forma do abordado no item anterior, protesta pela glosa dos créditos no ingresso do "Fumo (tabaco) em folha" remetida pelo encomendante, para industrialização por encomenda. Entende que a interpretação dada na Solução de Consulta SRRF/10^aRF/DISIT/ N° 178, de 22 de setembro de 2005, está em oposição ao art. 41 da Lei nº 10.865, de 2004 c/c o art. 12 da Lei nº 11.051, de 2004, dispositivos que permitiriam os créditos do imposto porque incluiriam a matéria-prima em discussão no campo de incidência do IPI nas operações realizadas entre pessoas jurídicas, como é o caso.

3.6. Alega também que após tomar ciência da Solução de Consulta nº 148, de 2005, efetuou o estorno no livro Registro de Apuração do IPI , fl. 414, do crédito no valor de R\$ 2.868.945,74, optando por discutir a matéria no âmbito administrativo, solicitando o resarcimento, via PER/DCOMP, no mesmo valor, fl. 410, fato esse que foi desconsiderado pela fiscalização na lavratura do auto de infração.

3.7. Irresigna-se pela inclusão na base de cálculo do IPI dos resíduos de fumo e dos talos das folhas devolvidos ao encomendante, ao final da industrialização por encomenda, alegando que se tratam de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto, não identificados nos produtos relacionados nos códigos do art. 41 da Lei nº 10.865, de 2004, bem como pelo fato de não serem consumidos no processo de industrialização, não se enquadrando, em consequência, no conceito de insumos, nos termos do art. 164, I do RIPI/2002.

3.8. Preventivamente, mesmo sabendo que não conste expresso no auto de infração, entende ser indevida a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic sobre as multas de ofício aplicadas, por absoluta falta de previsão legal. Conclui seu arrazoado, solicitando também a não inclusão da taxa Selic para a atualização dos demais créditos tributários, conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

3.9. Requer, ao final, que seja afastado do auto de infração o crédito do IPI estornado do livro Registro do IPI, no valor de R\$ 2.868.945,74, além dos acréscimos legais sobre ele incidente, bem como julgar improcedentes os lançamentos exigidos nos autos de infração, acatando os argumentos expostos.

A DRJ em Porto Alegre/RS considerou procedente o lançamento levado a efeito contra a contribuinte em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 15/08/2004 a 31/10/2005

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DIREITO A CRÉDITO

Enquanto prevalecer o entendimento exarado em Soluções de Consulta, regularmente editadas pelo órgão competente da SRF, o contribuinte deverá acatar as interpretações ali manifestadas.

Não dá direito ao crédito do IPI as aquisições do produto denominado "Fumo (tabaco) em folha" classificado nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPI/2002, quando produzido por produtores rurais pessoas físicas, por não ser produto industrializado, portanto, não incluído no campo de incidência do IPI.

Não há direito a crédito do IPI quando o "Fumo (tabaco) em folha" é adquirido de comerciante atacadista não-contribuinte do IPI e nas remessas para industrialização por encomenda, se o produto houver sido comprado, em fase anterior, de produtores rurais pessoas físicas, não contribuintes do IPI.

APRECIAÇÃO DE ILEGALIDADE.

As Delegacias de Julgamento devem observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos, falecendo competência à autoridade julgadora administrativa a apreciação de aspectos relacionados com a legalidade das normas tributárias regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

MULTA OFÍCIO. IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

Incide a multa de ofício sobre o valor do IPI não lançado pelo contribuinte, ainda que esteja coberto por crédito na escrita fiscal.

JUROS DE MORA . TAXA SELIC.

Ao crédito tributário não pago no vencimento, aí incluído o tributo e a penalidade pecuniária, são devidos juros de mora com base na taxa Selic, a partir do vencimento legal.

Lançamento Procedente.

Irresignada com o *decisum* de Primeiro Grau, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, reiterando os termos de sua peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

São vários os pontos em discussão nos presentes autos, razão pela qual farei a análise de cada um em tópicos apartados.

Da não vinculação da contribuinte à Solução de Consulta

É posição reiterada deste Segundo Conselho de Contribuintes que independentemente das decisões proferidas em Primeira Instância e em Soluções de Consulta, ao Fisco não é permitido cobrar tributo indevido.

Destarte, se a Solução de Consulta ultrapassa suas finalidades, conferindo interpretação ao caso concreto que diverge do comando legal, o contribuinte não é obrigado a segui-la.

A título exemplificativo, registe-se a posição exarada no RV nº 129343, julgado pela Colenda Segunda Câmara deste Conselho:

IPI. COAÇÃO. SOLUÇÃO DE CONSULTAS E DECISÕES DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Os atos baixados pela Administração Tributária bem como as decisões de primeira instância são insuscetíveis de coagir os contribuintes a se declararem contribuintes do IPI. (Acórdão 202-17.045).

Aliás, cumpre-se frisar que declinadas Soluções de Consulta também não vinculam os julgadores, mas apenas a própria Administração Tributária, pois a Consulta não tem cunho normativo.

Com razão a contribuinte nesta parte.

Do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos de comerciantes atacadistas não contribuintes. Inteligência do art. 165, do RIPI/02.

A doluta Primeira Instância de Julgamento limitou-se a repetir os argumentos expendidos na Solução de Consulta exarada contra a contribuinte em tela.

Todavia, a legislação aplicável ao caso vertente conduz, de forma literal e cristalina, a um sentido diametralmente oposto. Este é o principal ponto discutido nos presentes autos. É o que passo a expor.

A DRJ em Porto Alegre/RS alega que o produto "Fumo (tabaco) em folha", classificado nas posições 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPÍ, quando produzido por produtores rurais pessoas físicas, não é produto industrializado, isto é, não se inclui no campo de incidência do IPI, não estando sujeito, portanto, a qualquer alíquota, hipótese em que a legislação não admite direito ao crédito.

O argumento é simples, embora falacioso: nas aquisições de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI, não há direito à crédito, pois não houve IPI cobrado na entrada do produto neste estabelecimento, isto é, não houve cobrança de IPI nas etapas anteriores.

Agora, o mais curioso: não há prova nos autos de que o referido comerciante atacadista adquiriu a folha de fumo de produtor rural pessoa física, muito embora toda a argumentação da Solução de Consulta e da decisão de Primeira Instância tenha considerado este fato como verdade absoluta.

Isso mesmo. A fiscalização presumiu que a aquisição anterior se realizou com produtores rurais pessoas físicas. Vejamos suas palavras (Relatório da Ação Fiscal, fl. 340), *verbis*:

Na maioria das notas a classificação do fumo é feita na forma com que o produto é adquirido dos produtores pessoas físicas (Classe CRI, XRI, BO2, BR1 etc) como pode ser visto na amostragem anexada ao processo. Este fato reforça a convicção de ser o produto o mesmo adquirido do produtor rural.

Ora, se este é o principal fato que embasa a argumentação da acusação, deveria estar **cabalmente** comprovado nos autos!

Compulsando-se os autos, nota-se que a contribuinte não utilizou crédito dos insumos adquiridos de pessoas físicas, mas tão somente de pessoas jurídicas (comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI). A prova disso é simples, basta analisar as notas fiscais acostadas aos autos pela contribuinte.

As normas que regem a matéria não deixam margem a divagações, senão vejamos.

Desde a instituição do IPI, pela Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, os produtos classificados na posição 2401 sempre foram considerados, nas diversas tabelas publicadas, NT (não-tributados).

Isso ocorreu até 2004, quando a Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, por seu artigo 41, incluiu no campo de incidência do IPI os produtos relacionados nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI. Confira-se a redação deste dispositivo:

Art. 41. Ficam incluídos no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, tributados à alíquota de 30% (trinta por cento), os produtos relacionados nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI.

§ 1º A incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto.

§ 2º Quando a industrialização for realizada por encomenda, o imposto será devido na saída do produto do estabelecimento que o industrializar e o encomendante responderá solidariamente com o estabelecimento industrial pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais.

§ 3º As disposições deste artigo produzirão efeitos a partir do 1º (primeiro) decêndio posterior ao 3º (terceiro) mês contado da mesma publicação. (Grifou-se).

Sendo assim, não há, em sã consciência, quem possa discordar da referida inclusão, pois é dispositivo expresso da lei, que não permite qualquer especulação.

Por conseguinte, a partir de 01/08/2004, tanto a produção de folhas de fumo cru, classificáveis nos códigos 2401.10 da TIPI, quanto o fumo destalado e picado, classificável no Código nº 2.401.20, foram incluídos no campo de incidência do IPI, e, portanto, transmutados de produtos "não-tributados (N/T)" em produtos industrializados tributados à alíquota de 30%.

Posteriormente, por meio do art. 12, da Lei nº 11.051/2004, foram excluídas da incidência do IPI as operações relacionadas com folhas de fumo não destaladas, quando promovidas por pessoas físicas. Veja sua redação:

Art. 12. Não se considera industrialização a operação de que resultem os produtos relacionados nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física. (Grifos nossos).

Esse foi o principal dispositivo utilizado pela fiscalização para fundamentar a autuação. Ocorre que, com respaldo em vasta prova documental carreada aos autos, a contribuinte comprovou que não adquiriu produtos de pessoa física, e sim, de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI.

Frise-se, ainda, que o dispositivo legal acima transcrito não tem o condão de retirar o produto do campo de incidência do IPI, visto que o art. 41, da Lei nº 10.865/04, continuou vigente até o advento do art. 9º, da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, que deu nova redação ao art. 41, da Lei nº 10.865/04, passando a restringir seu alcance. Confira-se o dispositivo legal declinado:

Art. 9º O art. 41 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 41. Ficam incluídos no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tributados à alíquota de 30% (trinta por cento), os produtos relacionados na subposição 2401.20 da TIPI.

§ 1º A incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto.

Ressalte-se que houve várias tentativas para alcançar esta atual redação, basta conferir o conteúdo das Medidas Provisórias 303/06 e 340/06, ambas rejeitadas pelo Poder Legislativo.

Ora, se a restrição utilizada pela fiscalização fosse válida, não haveria necessidade de alterar a redação do art. 41, da Lei nº 10.865/04!

Desta feita, se não há dúvida de que o produto está incluído no campo de incidência do IPI, mesmo que isso possa parecer estranho (mas é dispositivo da lei vigente à época), deve-se exigir o IPI na operação de saída e permitir a apropriação do crédito na operação de entrada, por simples e evidente aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade.

Frise-se que o Princípio da Não-Cumulatividade, para o IPI, é imposição constitucional insculpida no art. 153, § 3º, II, CF/88, cuja redação é a seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (Grifamos).

No Código Tributário Nacional (CTN), a matéria encontra disciplina no art. 49, abaixo transcrita:

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.

Do ponto de vista infralegal, mencionado Princípio está disciplinado no art. 163, do RIPI/02, aprovado pelo Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002, cuja redação é a seguinte:

Não-Cumulatividade do Imposto

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).

Ora, quando a aquisição dos insumos for feita de pessoa jurídica contribuinte do IPI, a aplicação da não-cumulatividade é simples: o valor do imposto contido no preço dos produtos adquiridos é discriminado na nota fiscal correspondente à operação, de forma que não se tenha qualquer dúvida no tocante ao montante do crédito a ser registrado pelo adquirente.

No caso vertente, os insumos foram adquiridos de pessoas jurídicas (comerciantes atacadistas) não contribuintes do IPI. Como garantir, então, o comando constitucional da não-cumulatividade quando há interferência de um não-contribuinte no ciclo produtivo?

A interferência, na cadeia de transferências do ciclo produtivo, de um não-contribuinte do IPI quebraria o sistema de créditos, ensejando a inobservância do princípio da não-cumulatividade. A lei, contudo, para permitir a preservação do princípio constitucional, estabeleceu uma regra específica para essas situações. Dessa forma, o art. 6º, do Decreto-lei nº. 400/68, assim dispôs:

Art 6º O imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e acondicionamento, adquirido de comerciante atacadista, será calculado pelo contribuinte adquirente, para efeito de crédito, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.

Note que a lei estabeleceu uma presunção, pela qual o valor do imposto contido no preço da mercadoria adquirida é arbitrado pelo legislador. Isso em razão da impossibilidade fática de se apurar o real valor do IPI contido no preço da mercadoria, ou mesmo da verificação da origem das mercadorias adquiridas pelo comerciante.

Por outro lado, a probabilidade de ter ocorrido a incidência do IPI nas operações anteriores, por se tratar de produto sujeito ao referido imposto, dá ensejo ao registro do crédito para a preservação do princípio da não-cumulatividade.

Una vez estabelecida a presunção legal, não cabe indagar sobre as razões para sua instituição. Deve, o julgador, aplicar o que foi estabelecido pelo legislador.

O art. 6º, do Decreto-Lei n.º 400/68 foi regulamentado pelo art. 165 do atual RIPI/02 (Decreto n.º 4.544/02), cuja redação é a seguinte:

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 cinqüenta por cento do seu valor constante da respectiva nota fiscal (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 6º). (Grifo nosso).

Ora, a redação do art. 165 acima transcrita é cristalina ao prever a possibilidade de creditamento do imposto relativo a MP, PI e ME na aquisição de **comerciante atacadista não-contribuinte**!

Dizer o contrário (como fez a acusação), alegando que não houve pagamento do imposto nas etapas anteriores, é negar a aplicação de um ato normativo vigente, aplicável e eficaz.

E mais, tratando-se de presunção legal absoluta (que não admite prova em contrário), não cabe ao Fisco questionar as etapas anteriores à aquisição, pois não é possível a produção de qualquer prova para afastar (ou ainda aumentar ou diminuir) o direito ao crédito da contribuinte em tela. Seria ferir de morte o Princípio da Estrita Legalidade, alicerce de todo o Sistema Tributário Nacional.

Portanto, para que o contribuinte possa se creditar do imposto nas mencionadas aquisições, mister observar os seguintes pressupostos (extraídos do próprio art. 165 do RIPI/02):

- a) tratando-se de “crédito básico”, os produtos adquiridos sejam qualificados como **inssumos**: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;
- b) os inssumos sejam empregados em processo de industrialização pelo estabelecimento industrial adquirente;
- c) a aquisição dos inssumos seja efetuada diretamente de **comerciante atacadista não contribuinte do IPI**; e
- d) observância do limite estabelecido em presunção legal absoluta para o cálculo do valor do crédito: “alíquota a que estiver sujeito o produto”, que será

aplicada “sobre cinqüenta por cento do valor constante da respectiva nota fiscal” de cada insumo assim adquirido.

Considerando que a contribuinte em tela cumpriu todos os requisitos acima elencados, dou provimento ao apelo nesta parte.

Obrigação de destaque na saída dos produtos fabricados por encomenda sobre o valor total, incluindo o das matérias primas, mesmo que uma parte dos produtos fabricados seja NT

Nesse tópico discute-se o valor tributável na saída dos produtos fabricados por encomenda. A matéria está tratada no art. 132 do RIPI, cuja redação é a seguinte:

Art. 132. Nos casos de produtos industrializados por encomenda será acrescido, pelo industrializador, ao valor da operação definido no art. 131, salvo se se tratar de insumos usados, o valor das MP, PI e ME, fornecidos pelo encomendante, desde que este não destine os produtos industrializados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 4º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15):

I - a comércio;

II - a emprego, como matérias-primas ou produtos intermediários, em nova industrialização; ou

III - a emprego no acondicionamento de produtos tributados.

Note que o valor tributável na saída está definido no art. 131, também do RIPI, que assim dispõe:

Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

(...) omissis

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15). (Grifamos).

Ora, se a legislação de regência impõe que seja considerado o valor total da operação, não há por que deduzir qualquer montante. Aliás, “interpretar” o dispositivo de forma diversa nos faria incidir no mesmo equívoco cometido pela fiscalização no segundo item deste voto, isto é, extrapolariam os dizeres cristalinos da norma.

Portanto, nego provimento ao recurso nesta parte.

Registro de créditos irregulares na entrada de insumos (fumo cru) para industrialização, recebidas de empresas revendedoras de fumo

A glosa de créditos aqui tratada tem a mesma fundamentação do segundo item deste voto, razão pela qual adoto os mesmos fundamentos para dar provimento ao recurso nesta parte.

Multa isolada – IPI não lançado com cobertura de crédito

Por fim, este último tópico trata da previsão legal de multa por ausência de destaque do imposto.

A contribuinte alega que o art. 45, base legal da multa aplicada no caso vertente, foi revogado e, por conseguinte, deve-se aplicar a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "a", do CTN.

Sem razão a contribuinte.

Ocorre que o declinado art. 45 da Lei n.º 9.430/96 é o mesmo art. 80 da Lei n.º 4.502/64. Realmente o art. 45 foi revogado pela Medida Provisória nº 351/07 (convertida na Lei n.º 11.488/07), mas, no mesmo texto, há expressa disposição sobre o art. 80, da Lei n.º 4.502/64, mantendo a previsão da multa por falta de destaque. Confira a redação do art. 13 da Lei n.º 11.488/07, *in verbis*:

Art. 13. O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

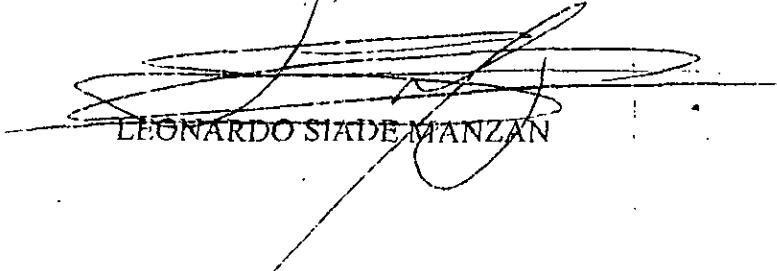
Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Forte no exposto, nego provimento ao apelo também nesta parte.

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente Recurso Voluntário, pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008.


LEONARDO STADE MANZAN

Declaração de Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Embora tenha acompanhado o voto do conselheiro relator, deixo registrado que não divirjo do entendimento manifestado pela Secretaria da Receita Federal na consulta formulada no sentido de que não há direito a crédito de IPI nas aquisições realizadas a estabelecimento não equiparado a industrial desde que este tenha adquirido os produtos de pessoas físicas.

É que a norma inserta no art. 165 do Regulamento do IPI, que prevê o registro pelo adquirente, nestes casos, partia da premissa (óbvia então) de que a aquisição feita pelo não-equiparado sofrera alguma incidência anterior, no mínimo, ao sair do estabelecimento industrial. O que essa norma queria era “transferir” ao adquirente o IPI “pago” pelo estabelecimento não equiparado na aquisição que fez. Isto é, era evitar a “interrupção” da cadeia produtiva.

Obviamente, não havia como a norma prever, à época de sua edição, que um produto entraria no estabelecimento não equiparado a industrial na condição de não-tributado e dele sairia (o mesmo produto) revestido dessa condição em etapas posteriores.

Essa esdrúxula e anômala situação decorre exclusivamente da insanidade perpetrada nas leis já citadas pelo relator. Primeiro, “transmuta-se” em produto industrializado algo que nem de longe passou por um processo de industrialização. Ou seja, a folha de fumo ainda não submetida a qualquer operação que se possa mesmo apresentar a um beneficiamento.

Ou melhor, parece que se pretendia passar a considerar o destalhamento da folha de fumo como uma operação de industrialização. Mas é óbvio que a operação é objetiva, isto é, não depende de quem a execute, se produtor rural ou não. Por isso mesmo, a norma passou a definir como estabelecimentos industriais as “roças” dos produtores rurais que destalassem o fumo antes de o entregarem ao adquirente.

Percebida a besteira, procurou-se “atenuá-la” por excluir as saídas de produtores rurais. Foi pior a emenda.

É que ela cria essa absurda situação: se um estabelecimento industrial adquire um produto classificado nas posições já mencionadas de outro estabelecimento (seja ele de que tipo for) esse produto “está no campo de incidência” do IPI, segundo à lei. Se a aquisição for a produtor rural – ainda que exatamente do mesmo produto – não.

Por consequência, se um estabelecimento (equiparado ou não) o adquire de produtor rural, é ele NT. Na sua revenda, como matéria prima, a um estabelecimento industrial, o mesmo produto, sem ter sofrido qualquer operação de industrialização, passa a estar “no campo de incidência do imposto”, segundo a lei.

Ora, não é a lei que determina se um produto está ou não no campo de incidência do IPI. É, isto sim, o fato de ser ele um produto industrializado; e essa condição é assegurada pelo cumprimento das especificações do art. 3º da Lei nº 4.502/64, que define o que é uma operação de industrialização.

Portanto, se quisesse, poderia o legislador definir que a mera operação de destalamento (ou mesmo a de secagem) das folhas já é industrialização (como, analogamente, se fez em relação à operação de matar frango...), mas assim seria tanto para um estabelecimento industrial quanto para o produtor rural em sua roça.

No entanto, foi isso que a segunda lei fez. E ela tem de ser cumprida.

Ocorre que, sendo o objetivo do art. 165, como disse acima, a transferência de IPI já pago, não vejo como se possa considerar que o produto que entrou no estabelecimento não equiparado como NT possa gerar crédito para um estabelecimento industrial que o adquira como matéria prima. Se não há IPI pago antes, não há o que transferir.

No caso em discussão, entretanto, como bem assinalado pelo relator, a fiscalização não se deu ao trabalho de comprovar que as aquisições efetuadas pelo estabelecimento vendedor – não equiparado a industrial – o foram realmente a produtor rural. Ou seja, não há a prova nos autos de que não tenha mesmo havido destaque de IPI anterior e é só por isso, ausência de provas, que não se pode glosar o crédito realizado pela recorrente.

Essas as considerações que pretendia fazer.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008.


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Declaração de Voto

Conselheiro IVAN ALLEGRETTI (Suplente)

A questão gira em torno da aplicação do disposto no artigo 165 do RIPI/2002, cuja redação é a seguinte:

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 cinqüenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-lei nº. 400, de 1968, art. 6º).

O dispositivo, como visto, assegura ao contribuinte do IPI uma hipótese diferenciada de direito de crédito.

Diferenciada porque o comerciante atacadista não-contribuinte, justamente porque não é contribuinte do IPI, promove a saída de produtos sem que haja a incidência do IPI.

Não ocorre a incidência do IPI porque o comerciante atacadista não industrializa o produto, mas apenas o revende. Por isso as notas fiscais emitidas pelo comerciante atacadista não apresentam destaque do valor IPI – o qual seria utilizado como crédito pelo adquirente.

Assim, não fosse tal dispositivo, a venda de mercadoria pelo comerciante atacadista a um contribuinte do IPI não geraria crédito para este, em rigorosa identidade de condição com qualquer outra venda de mercadoria de um não-contribuinte para um contribuinte do IPI.

A regra, portanto, é que, se na saída da mercadoria não ocorre a incidência do IPI, não haverá destaque do valor do IPI na nota fiscal, nem haverá direito de crédito do IPI para o adquirente.

O referido artigo 165 do RIPI cria uma exceção a esta regra, autorizando o direito de crédito em relação a uma operação que não sofre a incidência do IPI.

Relembre-se o texto do dispositivo, agora dividido em duas partes:

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, (...)

Esta primeira parte apresenta o conteúdo substancial do direito ao crédito, concedendo aos contribuintes do IPI o direito de gerar crédito de IPI em relação aos insumos – matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem – adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte.

(...) calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinqüenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal

Nesta segunda parte se dispõe quanto à formula para o cálculo do crédito.

Do trecho que menciona “da alíquota a que estiver sujeito o produto” é possível inferir que o dispositivo presume que a mercadoria comercializada é um produto sujeito ao IPI.

Referindo-se a um produto sujeito ao IPI, seria razoável intuir que tal produto teria sofrido a incidência nas etapas anteriores; salvo, é claro, se estivesse sujeito à isenção.

Reflita-se, a propósito, que é o fato de não haver industrialização do produto por parte da comercial atacadista (pois se limita a revendê-lo) que faz com que não haja a incidência do IPI na sua saída.

Contudo, esta mercadoria vendida pela comercial atacadista não contribuinte (e adquirida pelo contribuinte do IPI) pode perfeitamente configurar um produto industrializado sujeito ao IPI, desde que seja considerado como tal pela legislação vigente.

O texto do referido dispositivo, como visto, apenas no momento de estabelecer a fórmula para o cálculo do direito de crédito, prevê que deve ser aplicada à “alíquota a que estiver sujeito o produto”.

É então que surge a perplexidade criada pela própria legislação em relação ao “Fumo (tabaco) em folha”, classificado nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI/2002.

Este produto é qualificado pela TIPI como produto industrializado, sujeito à alíquota de 30%.

Ocorre que a TIPI, ao mesmo tempo, em caráter de exceção, qualifica-o como produto não industrializado, portanto fora do campo de incidência do IPI, quando for produzido por produtores rurais pessoas físicas.

A legislação, portanto, faz o impossível: qualifica como industrializado e nega esta qualificação a um mesmo produto, com a mesma especificação e submetido ao mesmo processo produtivo.

Em caráter de exceção, para decretar que o mesmo produto não seria industrializado, declarando que não seria alcançado pelo campo de incidência do IPI, utiliza como fator de discriminação o sujeito que industrializou o produto.

Frete a este antagonismo de qualificação e desqualificação como um produto industrializado, especialmente pelo caráter de exceção da disposição que o desqualifica, entendendo que deve prevalecer o entendimento de que a folha de fumo é, por sua própria natureza, um produto industrializado.

Sendo um produto industrializado, entendo preenchidos os requisitos do artigo 165 do RIPI/2002 para a concessão do direito de crédito ao adquirente.

Entendo que não é um caso em que se possa tomar, como pressuposto do direito de crédito, a condição de ter havido efetiva incidência e recolhimento na etapa anterior.

O referido dispositivo não é outra coisa senão um benefício fiscal, puro e simplesmente.

18

Não pode ser contado entre os instrumentos típicos de operacionalização da sistemática de não cumulatividade, por dois motivos:

Primeiro porque permite o crédito em relação a uma operação não tributada, o que, por si só, é dissonante e contraditório com a lógica formal do sistema.

Segundo, e principalmente, porque se apenas tivesse a honrosa intenção de permitir que a interveniência da comercial atacadista na cadeia produtiva não interrompesse o fluxo dos créditos e débitos do IPI, teria assegurado ao adquirente o direito à totalidade dos créditos relativos ao produto, e não ter arbitrado que a alíquota incidiria sobre 50% do valor do produto.

Por tais motivos, entendo que o artigo 165 do RIPI/2002 não se insere no regime ordinário da sistemática de não cumulatividade, mas concede um benefício àqueles contribuintes que adquiriram insumos de comerciais atacadistas não contribuintes.

O contribuinte, portanto, tem direito ao crédito de IPI em relação aos produtos adquiridos de comercial atacadista não contribuinte, em estrito respeito e nos termos do artigo 165 do RIPI/2002.

Outrossim, ainda que se considerasse legítimo condicionar o direito de crédito previsto no artigo 165 do RIPI/2002 à efetiva incidência e recolhimento do IPI na etapa anterior, seria indispensável que a Autoridade Lançadora demonstrasse que não houve o referido recolhimento.

Como visto, a própria Lei estabeleceu como regra a incidência do IPI sobre o fumo, de modo que a não incidência (prevista para o caso de produtor (pessoa física) seria uma exceção à regra.

Assim, seria pressuposto indispensável para a glosa do crédito a demonstração pela Autoridade Lançadora de que não houve a incidência do IPI na etapa anterior.

Por estas duas razões, acompanho o voto do relator no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer ao contribuinte o direito de crédito decorrente artigo 165 do RIPI/2002.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008.

IVAN ALLEGRETTI