



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 03 / 05
Rubrica

Recorrente : COMPANHIA ALBERTINA MERCANTIL E INDUSTRIAL
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ESPONTANEIDADE. Conforme inteligência do parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, o início da ação fiscal interrompe a espontaneidade do contribuinte para regularizar fatos objeto da fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. Não estando devidamente comprovada a prática de fraude ou comportamento doloso por parte da contribuinte, não há como manter o lançamento da multa qualificada.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS FATURAMENTO E DA COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de não contribuintes do PIS Faturamento e da COFINS, como as pessoas físicas, não dão direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

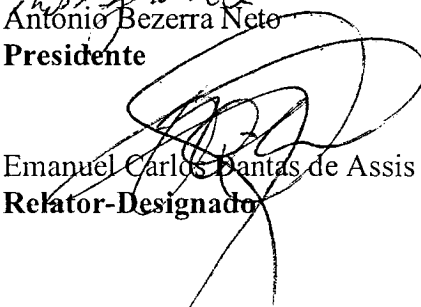
Recurso provido em parte.

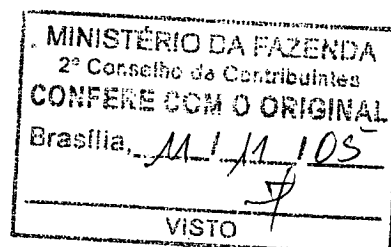
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA ALBERTINA MERCANTIL E INDUSTRIAL.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reduzir a multa qualificada para o percentual de 75%.** Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Sílvia de Brito Oliveira e Antonio Bezerra Neto; e **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à inclusão na base de cálculo das aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas.** Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

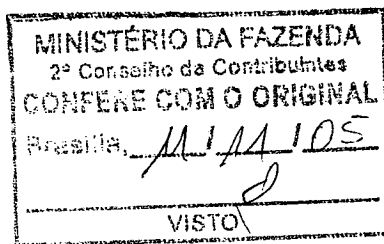

Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

Recorrente : COMPANHIA ALBERTINA MERCANTIL E INDUSTRIAL

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela adoto como parte integrante deste, o relatório do Acórdão nº 5.098, de 15/02/2004, da DRJ/RIBEIRÃO PRETO – SP, fls. 576/579, o qual leio em sessão.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto, julgou o lançamento procedente em decisão assim ementada:

“Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO, GLOSA DE VALORES INDEVIDOS.

O crédito presumido deve ser apurado de acordo com a legislação tributária aplicável, sendo passíveis de cômputo na base de cálculo do incentivo somente os insumos adquiridos de contribuintes do PIS e da COFINS, utilizados em produtos exportados até o final do último trimestre-calendário do ano e reputados como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens à luz da definição normativa, além da inclusão de receitas genuínas de exportação; caso contrário, os valores indevidos devem ser glosados.

CRÉDITO PRESUMIDO. FORMALIZAÇÃO DE PEDIDO. ESTORNO OBRIGATÓRIO.

O valor do benefício, escriturado no livro de apuração do imposto, deve ser estornado assim que o pedido administrativo de ressarcimento for protocolizado no órgão da administração tributária.

FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO ESCRITURADO E NÃO DECLARADO EM DCTF.

Concretizada a hipótese de incidência tributária, cabe o lançamento de ofício do valor do imposto apurado e não declarado em DCTF que deixou de ser recolhido nos prazos de vencimento estabelecidos em lei.

MULTA DE OFÍCIO. A caracterização de infração tributária dá azo à inflição da multa de ofício, proporcional ao valor do imposto, cominada na legislação de regência.

FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO ESCRITURADO E DECLARADO EM DCTF COM SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. INFORMAÇÃO INEXATA INSERIDA EM DCTF FRAUDE.

A falta de recolhimento do tributo declarado em DCTF com a condição de suspensão da exigibilidade, baseada em ação não aplicável aos fatos geradores ocorridos, configura conduta fraudulenta tendente à evasão tributária.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA.

Cabe a inflição da penalidade pecuniária exacerbada (150%) quando restar comprovado nos autos a circunstância qualificativa.

ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada ilegalidade de atos normativos regularmente editados.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

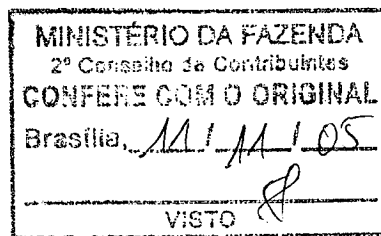
Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

Cientificada da decisão supra a interessada apresenta recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de defesa já apresentadas na fase impugnatória, as quais se referem basicamente à nulidade da autuação quanto ao seu item 1, uma vez que se trata de já declarados e devidamente incluídos no pedido de parcelamento especial instituído pela Lei nº 10.684/03 (PAES), bem como a total improcedência da multa qualificada (150%), em função de possível prática de fraude por parte da recorrente. Quanto ao crédito presumido do IPI, a recorrente ataca a autuação sustentando que não foi outorgado à administração fiscal a criação de novas disposições relacionadas ao referido crédito, não sendo possível, por meio de meros atos administrativos a criação de novas condições não previstas pela Lei nº 9.363/96.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG
VENCIDO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

A matéria que se nos apresenta para apreciação, está diretamente relacionada à falta de pagamento do Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, devidamente lançado e não pago e recolhimento a menor do mesmo imposto nos períodos de apuração de outubro de 2001 a maio de 2002, bem como a apropriação indevida de crédito presumido do IPI.

Alega a recorrente que a autuação referente ao item 1 do relatório fiscal, ou seja, IPI lançado e não recolhido, e recolhimento a menor do mesmo imposto, é improcedente, tendo em vista que no momento da lavratura do auto de infração os referidos débitos já estavam devidamente declarados em DCTFs e com sua exigibilidade suspensa em função de sua adesão espontânea ao parcelamento de débitos introduzido pela Lei nº 10.684/2003.

Entendemos que neste tópico não existe razão à recorrente uma vez que no momento do início da ação fiscal os débitos realmente estavam declarados em DCTFs, mas constava também nestes DCTFs que os referidos débitos se encontravam com a exigibilidade suspensa por força da ação judicial nº 92.0302728-9.

Por força do § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 *o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

Pelos documentos acostados aos autos, verifica-se que o início da fiscalização se deu com a expedição do competente Mandado de Procedimento Fiscal na data de 10/07/2002, data esta em que parte dos débitos ora questionados já estavam realmente declarados em DCTFs, mas com sua exigibilidade suspensa.

Somente em 12/11/2002, com a fiscalização em curso é que foram protocolizadas as DCTFs retificadoras, alterando a condição de exigibilidade suspensa dos saldos devedores do IPI para exigibilidade normal.

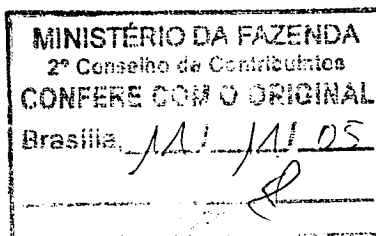
Em 31/07/2003, ainda com a fiscalização em andamento foi formalizada a sua adesão ao parcelamento especial criado pela Lei nº 10.684/03, sem a apresentação de qualquer débito.

Nestes termos entendo estar com a razão decisão recorrida ao registrar que numa interpretação sistemática dos §§ 1º e 2º do artigo 9º da Instrução Normativa nº 255/2002, *pode-se afirmar que as retificações tendo como objeto a alteração dos débitos relativos a tributos e contribuições, não só os respectivos valores como também as vinculações a créditos (pagamentos, compensações, parcelamentos, suspensão de exigibilidade) não podem ser deferidas na hipótese de existir ação fiscal em desenvolvimento, cujo termo inicial tenha feito menção à espécie tributária e ao período de competência.*

Já no que se refere à multa qualificada, entendo que o Fisco está agindo com excesso de rigor ao tentar caracterizar como fraude, o comportamento da recorrente quando esta



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

após declarar parte de seus débitos com exigibilidade suspensa, posteriormente venha apresentar DCTFs retificadoras alterando esta situação.

No que se refere à Ação Judicial nº 92.0302728-9, seus efeitos realmente se alteraram após a edição do Decreto nº 2.092/96, mas este fato não significa que a contribuinte tenha se conformado com a alteração introduzida por este diploma legal, e foi exatamente isto o que ocorreu, pois, nova ação judicial visando afastar seus efeitos foi interposta.

Embora esta nova ação não tenha tido sucesso, nada obsta que a interessada continue tentando vincular as futuras obrigações tributárias, com o que já tinha sido decidido no primeiro processo.

Por outro lado, tudo foi realizado de maneira totalmente transparente perante as autoridades administrativas, as quais a qualquer momento estavam aptas a intervirem assim que constatassem qualquer irregularidade.

No que se refere a apuração do crédito presumido do IPI, a autuação se deu pela exclusão do cálculo da apuração do referido crédito de aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, e de outros insumos, tais como: chapa cromo níquel Kont 06 furos; chapa cromo níquel Kont 10 furos; chapa inox Vk 750 900 x 4000 furo 0,5; faca 600 mm x 124 x3/4 temperada; faca 625 x 116 x3/4; tela polester 20 Mesh; lubrificante de massa etc., matéria esta já analisada por esta Câmara quando do julgamento do Recurso nº 122.389, relatado pelo Conselheiro Cesar Piantavigna, cujo voto aproveito em parte para fundamentar este voto:

O desfecho de ambas as questões é fornecido pela redação do artigo 2º da Lei nº 9.363/96:

“Artigo 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”

Como visto, o montante a considerar na composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não se verificando restrições, na Lei nº 9.363/96.

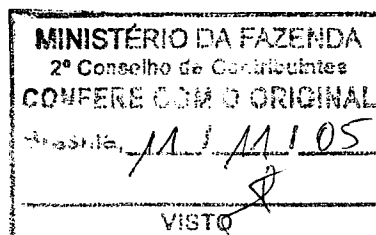
Assim, configurada a aquisição de matéria-prima pela empresa não há que se lançar questionamentos sobre a qualificação do parceiro comercial que ensejou a compra, a exemplo de pessoas físicas ou cooperativas, tentando-se aí enveredar pela análise teleológica do incentivo que, estando vertido à recuperação de PIS e de Cofins incidentes sobre os produtos aplicados em artigos industrializados conduzidos à exportação, não teria registrado sobre tais sujeitos a carga das citadas exações, razão pela qual o crédito presumido não assumiria seu fundamento no contexto, não podendo ser ao mesmo associado e admitido.

O crédito presumido de IPI, como o próprio Fisco sustenta, teve como objetivo tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro. Entretanto, para a Fazenda federal o benefício deveria centrar-se exclusivamente na recuperação de tributos específicos pagos na cadeia produtiva, que não teriam assumido percução em operações realizadas com pessoas físicas e cooperativas.

5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

A observação é frágil atentando-se ao seu norteammento. Deveras: se a meta do crédito presumido de IPI é fomentar a introdução de produtos brasileiros a preços competitivos no mercado externo não se poderia tentar restringir a aplicação do incentivo aludido, porquanto a prática irrestrita (dentro dos cânones legais – é válido salientar) do benefício caminha exatamente no sentido de assegurar o atingimento da finalidade buscada com o mesmo.

Deve-se relevar, por outro lado, que o crédito presumido de IPI está sintonizado com a desoneração da cadeia produtiva como um todo, em cuja extensão são denotadas cargas de PIS e de Cofins absorvidas por pessoas físicas e cooperativas, isto é, pulverizadas em insumos adquiridos por tais sujeitos para confecção de artigos que posteriormente são negociados com outras empresas para elaboração de produtos conduzidos ao mercado externo.

A visão do Fisco, ao que se deduz, apequena, amiúda a finalidade que toma o crédito presumido de IPI como instrumento concretizador, ou no mínimo auxiliador.

É importante salientar, noutras sendas, que a qualidade do vendedor da matéria-prima, de que a Recorrente se aproveita em seu processo de produção, não despoja ou destitui a característica do produto que figura como indicador do incentivo. Não havendo, portanto, questionamentos ou controvérsia acerca do produto adquirido, ou seja, admitindo-lhe como matéria-prima, é inegável a incorporação de seu valor na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Quêstionamentos neste aspecto surgem quanto ao material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes adquiridos pela empresa, cujos valores foram por ela introduzidos na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No diploma regente do incentivo consta ser possível buscar o conceito de matéria-prima na legislação do IPI, consoante infere-se do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96:

“Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.” (grifos da transcrição)

Por conta da orientação dada pela previsão legal anteriormente invocada, e em atenção à redação do artigo 147, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 2.637/98 – aplicável à situação em virtude de o crédito presumido em exame referir-se ao 3º trimestre de 1998), matéria-prima traduziria substância empregada e consumida na fabricação de determinado artigo:

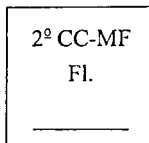
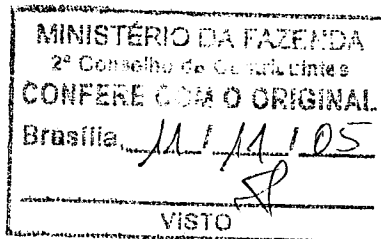
“Artigo 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se (Lei 4.502/64, art. 25):

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, 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;”

146



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219

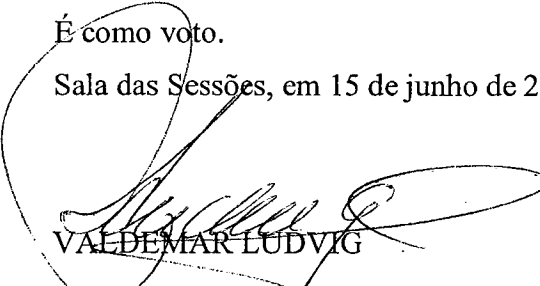
Observe-se, pois, que a legislação do IPI erige o conceito de matéria-prima, como também de produto intermediário, sobre o aproveitamento de determinado artigo em processo de produção, situação que não se vislumbra nos artigos cujos valores a Recorrente pretendia introduzir na base de cálculo do incentivo em comento.

De fato, material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes figuram adjetos ao processo de produção desenvolvido pela Recorrente, não sendo neste propriamente consumidos, razão pela qual não se enquadram na definição de matéria-prima fornecido pelo artigo 147, I, do Decreto nº 2.637/98, motivo pelo qual seus valores não podem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Voto, portanto, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, de modo que sejam considerados na base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores de matérias-primas, tal qual explicitadas anteriormente, adquiridas pela Recorrente frente a pessoas físicas e cooperativas, para efeitos de operar-se o correspondente ressarcimento buscado nesses autos.

É como voto.

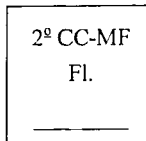
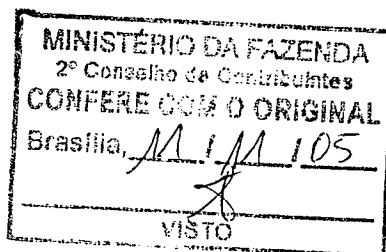
Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005


VALDEMAR LUDVIG



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219



VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS DESIGNADO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Ouso discordar do eminente relator, no tocante às aquisições de insumos de pessoas físicas, por entender que não se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o crédito presumido foi instituído como ressarcimento do PIS Faturamento e COFINS **incidentes** nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe o aplicar o benefício.

A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a *incidência* e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei *ou* fato.”¹

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

*“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”*²

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre **incidência econômica** e **incidência jurídica** do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

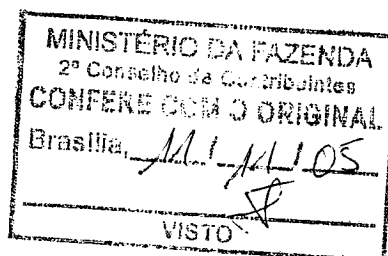
¹ *Apud* Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

² Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.004016/2003-12
Recurso nº : 126.704
Acórdão nº : 203-10.219



2º CC-MF
Fl.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o contribuinte de fato, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo dessa obrigação. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte *de jure*. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS Faturamento e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS Faturamento e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS Faturamento e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, o crédito presumido não é devido.

Pelo exposto, e considerando o voto do ilustre relator, dou provimento parcial ao Recurso apenas para reduzir a multa de 150% para 75%.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS