



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13005.000184/2006-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.903 – 3ª Turma
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Recorrente ATC- ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2004, 2005

CRÉDITO DE IPI. COMERCIANTES ATACADISTAS NÃO-CONTRIBUENTES DO IPI. FUMO EM FOLHA.

A partir da Lei nº 10.865/2004, publicada em 01/08/2004, nos termos do artigo 41 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, tributado com alíquota de 30% (trinta por cento), razão pela qual é legítima a apropriação dos créditos do imposto pelos comercias atacadista, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, cuja observância é obrigatória.

O montante do crédito deve respeitar o estabelecido no art.165, do RIPI/02.

IPI. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Na operação de industrialização por encomenda o industrial executar somente pode apropriar como crédito o imposto corretamente destacado ou indicado na nota fiscal de remessa das matérias primas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, quanto ao crédito de IPI dos comerciantes atacadistas não contribuintes do

IPI, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Miyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Miyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 202.18.903, de 22 de 08 de abril de 2008 (fls. 2711 e 2712) do processo eletrônico), proferido pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do artigo CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso conforme acórdão assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI
Exercício: 2004, 2005*

FUMO. INCIDÊNCIA

Nas hipóteses em que o fumo é produzido por produtor rural pessoa física e vendido por este a uma pessoa jurídica enquadrada como comercial atacadista não contribuinte do IPI ou encomendante de industrialização que, por sua vez, revenda ou remeta este produto a uma indústria, é um produto não sujeito ao IPI. Apenas quando ocorrer a saída desse fumo da citada indústria estando ela na condição de contribuinte do IPI é que ele

ingressará no campo de incidência do IPI, passando – somente neste momento – a estar sujeito à alíquota de 30% do IPI.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inexiste previsão legal para a redução da base de cálculo do IPI nas operações de industrialização por encomenda, excluindo-se resíduos, aparas e outros bens do valor final da operação.

Recurso negado”.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial – fls. 2771 a 2795 em face do acórdão recorrido que negou provimento ao recurso, reconhecendo o direito de crédito de IPI destacado nas notas fiscais de remessa de fins de industrialização por encomenda e também de crédito de IPI sobre as mesmas. O acórdão indicado como paradigma é de n. 204.03402 da 4ª Turma do 2º Conselho do Contribuinte (fls. 2805 a 2823).

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido conforme despacho de fls. 2843 e 2844.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2846 a 2869 postulando pelo não provimento do recurso especial do contribuinte, para manter a decisão v. Acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Trata o presente processo de dois autos de infração de IPI, um às fls. 26/27. Que trata do creditamento indevido de IPI quando da aquisição de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI; do ingresso de matéria-prima enviada por encomendante para a realização de operações de industrialização por encomenda, operações fora do campo de incidência do IPI, pois, o fumo foi comprado em fase anterior de produtores rurais pessoas físicas, não contribuintes do IPI ; do descumprimento de resposta à consulta formulada ao Fisco; e quanto a

saída das operações de industrialização por encomenda, foi utilizado base de cálculo inferior à correta, deixando de computar os valores que remanescem do processo industrial tais como talos e resíduos.

Nos termos do art. 6º do decreto-lei n.º 400/68, regulamentado pelo art. 165 do RIPI, o imposto relativo a MP, PI e ME quando adquirido de atacadista, para fins do cálculo do crédito de IPI, será observado o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor descrito na nota do produto, para assim ser aplicada alíquota devida, in verbis:

"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."

*"CAPÍTULO X
DOS CRÉDITOS*

Seção I

Disposições Preliminares

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).

§ 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.

Seção II

Das Espécies dos Créditos

Subseção I

Dos Créditos Básicos

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

(...)

III - do imposto relativo a MP, PI e ME, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

(...)

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). [sublinhou-se]"

Note que a lei estabeleceu uma presunção, pela qual o valor do imposto contido no preço da mercadoria adquirida foi 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.

Uma 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 RIPI/02 (Decreto n.º 4.544/02)”

Ora, a redação do art. 165 acima transcrito 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.

Ademais, entendo que o crédito previsto no art. 165 do RIPI tem caráter de benefício fiscal, destinado a reduzir os impactos sofridos pelos estabelecimentos industriais de pequeno porte, que necessitam de intermediários para a aquisição dos insumos utilizados para sua atividade industrial, não guardando nenhuma vinculação com o princípio da não-cumulatividade. Assim, a norma que previu o direito ao crédito (art. 6º do Decreto-lei 400/68) deve ser interpretada de forma literal, sem quaisquer restrições ou dilações não previstas em Lei.

Assim, é irrelevante não ter havido cobrança de IPI na entrada do estabelecimento atacadista, sendo necessário, tão-somente, que o produto seja positivamente tributado, sob pena de o resultado do cálculo previsto no art. 6º do DL nº 400/1968 ser igual a zero.

No entanto, a partir da Lei nº 10.865/2004, nos termos do artigo 41, as folhas de fumo cru e as folhas do fumo destalado e picado foram incluídos no campo de incidência do IPI, tributado com alíquota de 30% (trinta por cento), cuja redação apenas foi alterada em 2007, pela Lei 11.452/2007, portanto como as folhas de fumo foram adquiridas de comercias atacadista, não há como afastar o crédito pretendido, sob a argumento de que o comercial atacadista adquiriu o fumo de pessoa física.

"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 a 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).

Ora, o princípio da não cumulatividade adotado em nossa Constituição permite ao contribuinte que realize em cada operação uma dedução correspondente ao montante de tributo relativo às operações antecedentes, mesmo que nelas não tenha ocorrido a cobrança do Tributo

Assim, não há empecilho ao creditamento, nos moldes do art. 6º do DL nº 400/1968, em relação às aquisições de comerciante atacadista, independentemente da origem do insumo (produtor rural pessoa física ou jurídica).

Ao analisar questão análoga, o CARF através da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e o então segundo Conselho de Contribuintes assim decidiram:

" Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 30/04/2005 a 31/12/2006

CRÉDITO DE IPI. COMERCIANTES ATACADISTAS NÃO CONTRIBUINTES DO IPI. FUMO EM FOLHA.

A partir de 01/08/2004, por expressa disposição do art. 41, da dei nº 10.865/04, o produto fumo (tabaco) em folha classificado nas posições 2401.10.20, 2401.10.30, 2401 I.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.

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO BÁSICO. São passíveis de ressarcimento os créditos de IPI regularmente escriturados. O cálculo e a escrituração de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários feitas junto a comerciantes atacadistas não contribuintes deve feito na forma estabelecida no art. 165 do RIPI/2002. O que ultrapassar o valor assim calculado é indevido.

CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS. Por ausência de previsão legal, descabe falar-se em atualização monetária ou juros incidentes sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO. Por determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo. Recurso negado. "

Salienta-se apenas que, quanto aos demais lapsos temporais - e até hoje -, a aquisição de tabaco não destalado de comercial atacadista não enseja créditos passíveis de apropriação, vez que o produto foi excluído do campo de incidência do IPI, constando como "não-tributado", na TIPI.

De todo modo, considerando que os créditos de IPI foram apurados pela autora entre 2004 e 2005, período em que havia tributação à alíquota de 30%, há direito ao seu aproveitamento.

Quanto ao crédito sobre o recebimento de fumo "tabaco" em folha recebido para industrialização por encomenda em favor de outras indústria, a controvérsia está, justamente, em determinar se a glosa relativa ao creditamento de IPI na industrialização de fumo por encomenda de estabelecimentos industriais, observou os termos da Solução de Consulta nº 179/2005.

No caso, o Fisco não só desconsiderou a existência de efetivo destaque de IPI nas notas fiscais, como, também, qualificou-o como indevido com base na mera presunção de que as empresas encomendantes não seriam consideradas como estabelecimentos industriais porque "não possuem fábrica de destala de fumo".

Com efeito, para além das peculiaridades do processo de beneficiamento do fumo, é certo que a definição de estabelecimento industrial decorre de lei, e, inclusive, admite o enquadramento por equiparação daqueles que *"enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, embalagens e recipientes para acondicionamento, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio"* (art. 4º, III, da Lei nº 4.502/1964).

Cabe ao Fisco, ao analisar as operações de industrialização por encomenda executadas pela autora, considerar o efetivo destaque do IPI na nota fiscal de remessa, o enquadramento da encomendante como estabelecimento industrial típico ou por equiparação, e a observância das disposições dos arts. 299 e 300 do RIPI/2002.

Ademais, deve-se deixar expresso que ficou claro que na operação de remessa para industrialização há suspensão do IPI, e no retorno da industrialização há a incidência do IPI à alíquota de 30% (trinta por cento), com responsabilidade tributária da recorrente, enquanto industrializadora, ao pagamento do IPI respectivo, dando à encomendante o direito ao creditamento deste imposto debitado.

Consequentemente, na operação de recebimento do fumo para industrialização, deve ser assegurado o direito ao crédito, pois que caso contrário a recorrente arcaria com o tributo no ato de retorno de industrialização, mas não teria o direito ao crédito no respectivo recebimento, o que, claramente, ofenderia a não cumulatividade tributária do IPI.

Cabe destacar que no Recurso nº 140.053, Processo nº 13052.000019/2007-77 (Relator o Conselheiro Leonardo Siade Manzan) igualmente esta matéria estava contemplada, sendo que no v. Acórdão restou consignado que: “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”. ... “Nos termos de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa dos créditos provenientes de aquisições feitas a comerciantes atacadistas e nos recebimentos para procedimento, em favor de outros contribuintes encomendantes, de operações de industrialização por encomenda.

Assim, adquirido fumo de comerciantes atacadistas para ser encaminhado a beneficiamento por encomenda e posterior venda ao mercado interno, tem o estabelecimento industrial ou equiparado direito ao creditamento de 50% do IPI incidente sobre os produtos adquiridos, na forma do art. 82, IX, do Decreto 87.981/82, atualmente o art. 165 do RIPI.

Quanto a vinculação da Consulta, entendo que ela é obrigatório cumprimento por parte da Administração Tributária e por parte do Contribuinte, até que venha a ser posteriormente revogada ou por outra interpretação substituída.

Porém, esta particularidade que vislumbro tem validade apenas para as partes, ou seja, para aquele específico contribuinte que é parte no processo de consulta, e para a Administração Tributária igualmente.

Deste modo, se a consulta for favorável ao contribuinte, a Administração tributária deve obediência aquela interpretação, não podendo autuar o contribuinte ou glosar-lhes seus créditos (p.ex.). De outra parte, o contribuinte que obtiver resposta a consulta, deve a ela se amoldar, ou então, se não estiver confortável ou resignado com as conclusões nela veiculadas, deverá utilizar dos meios legais cabíveis para contra ela se opor.

Porém, entendo que o CARF, como órgão de julgamento vinculado ao Ministério da Fazenda, tem a aptidão de conferir interpretação diversa daquela contida em resposta a consulta, para com isso aplicar a legislação tributária, sejam em favor ou contra Administração ou administrado, eis que o que deve preponderar é a verificação concreta da ocorrência do fato gerador, em todos os seus critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, nas lições de Paulo de Barros Carvalho). Assim, a solução de consulta tem seus efeitos vinculativos limitados pela decisão proferida pelo órgão julgador que tem competência para revisar a interpretação anteriormente exarada, seja este Conselho seja o Judiciário, conforme o caso.

Esta matéria já foi analisada pela Quarta Câmara do antigo Conselho de Contribuintes que, de forma unânime, entendeu por bem afastar a glosa dos créditos calculados

com base no art. 165 do RIPI/2002, e que não há vinculação da Solução de Consulta, em caso análogo ao presente, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI
Período de apuração: 15/08/2004 a 31/12/2006

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-CONTRIBUINTES IDO IPI. FUMO EM FOLHA. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 41, LEI Nº 10.865 E 165 DO RIPI/02. A partir de 01/08/2004, por expressa disposição do art. 41, da lei nº 10.865/04, o produto - fumo (tabaco) em folha - classificado nas posições 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.1.10.40 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 nº 10.865/04, o produto - fumo (tabaco) em folha - classificado nas posições 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.1.10.40 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 nº 9.430/96 continha a mesma disposição do art. 80 da Lei nº 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 2 sobre produtos industrializados – IPI.

Diante disto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Júlio César Alves Ramos – Redator designado

Dissentiu o colegiado do bem fundamentado voto da i. relatora apenas no tocante à segunda hipótese de crédito também por ela admitido, qual seja, a decorrente do encaminhamento da matéria-prima para industrialização por encomenda no estabelecimento autuado.

Nesse sentido, o colegiado reiterou que o creditamento nas operações de industrialização por encomenda está regulado em dispositivos próprios do RIPI tanto para as situações que admitem a movimentação com suspensão quanto para aquelas, como no presente, que não a admitem.

A norma regulamentar (Decreto 4.544/2002) dispõe:

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

...

II - do imposto relativo a MP, PI e ME , quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

Como se vê, a legislação admite que o realizador da operação de industrialização tome crédito sobre as matérias primas que recebe tanto se o IPI estiver destacado nas notas fiscais quanto se estiver apenas indicado.

A primeira situação ocorre quando o encomendante já é sujeito passivo do imposto, seja como industrial ou equiparado, e deve, portanto, destacar o imposto nas saídas que promover, inclusive quando esteja remetendo produtos para industrialização por encomenda. Registre-se que, embora nesse caso, como regra, haja a possibilidade de dar saída com suspensão do imposto¹, isso é uma faculdade e não uma obrigação. Mais do que isso, quando o produto resultante da industrialização não puder retornar com suspensão², convém ao encomendante já destacar o imposto na remessa das matérias primas.

A segunda, indicação na nota, destina-se a todos os que, ao remeterem as matérias primas para industrialização não estão obrigados (nem autorizados) a destacar o imposto, exatamente por não serem, ainda, industriais nem equiparados. E é aqui que parece estar a divergência com o voto da dra. Érika.

É que ela parece entender que a equiparação a industrial do encomendante da industrialização por encomenda já atinge essa primeira saída que ele promove - das matérias

¹ Art. 42, inciso VI do Decreto 4.544/2002

² Por não terem sido atendos os requisitos do inciso VII do mesmo art. 42:

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

primas. Mas, se assim fosse, não haveria sentido nessa segunda hipótese - indicação do IPI na nota fiscal - pois todos sempre poderiam destacá-lo.

Em verdade, as operações de industrialização por encomenda podem, a princípio, ser demandadas por qualquer empresa (ou, mais precisamente, qualquer estabelecimento), seja ele industrial ou não. A equiparação, portanto, visa a simplificar a tributação pelo IPI, que fica postergada para a saída que o encomendante fizer do produto que recebe do industrializador por ele contratado. Até aí, toda a movimentação poderia ser feita sem destaque nem recolhimento de imposto. Note-se que ela atinge a figura do **comerciante de produto mandado industrializar por encomenda**³, destinando-se, por óbvio, àqueles que, até o momento, ainda não estão sujeitos às exigências do imposto. Ela não prevê a equiparação do **encomendante de industrialização**.

Para estes, também por óbvio, não se pode falar em possibilidade de envio das matérias primas com suspensão, dado que esta pressupõe a ocorrência do fato gerador, e este não ocorre, como regra, na saída feita por comerciante. É por tudo isso que o legislador previu a figura da indicação do imposto na nota fiscal.

Ademais, não se admite destaque do imposto por parte de quem não é sujeito passivo, constituindo, inclusive, infração, passível de apenamento⁴, o destaque indevido, bem

³ Art. 9º, inciso IV do Decreto 4.544:

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

⁴ Art. 488. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto destacado ou o recolhimento, após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45):

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, inciso I, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45); ou II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, inciso II, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45).

§ 1º Incurrerão ainda nas penas previstas nos incisos I ou II do caput, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º):

I - os fabricantes de produtos isentos que não emitirem, ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso I);

II - os que transportarem produtos tributados ou isentos, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso III);

III - os que possuírem, nas condições do inciso II, produtos tributados ou isentos, para venda ou industrialização (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso IV); e

IV - os que destacarem indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o destacarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso V).

como o aproveitamento de tal destaque como crédito⁵. Por isso, torna-se até mesmo despiciendo investigar se as remessas foram feitas com ou sem destaque - a fiscalização nada diz a respeito; o contribuinte afirma que as notas tinham o destaque -, pois se o remetente não for sujeito passivo, crédito não haverá em qualquer hipótese.

Em suma, tratando-se de encomendante industrial ou equiparado, destaque ou suspensão. Não industrial nem equiparado, indicação ou não. Mas, **sempre, em qualquer caso**, o imposto que originará o crédito precisa ter incidido em alguma operação anterior.

O que se discute, pois, é se o remetente do fumo em folha seca é, só por essa remessa que faça, equiparado a industrial. O colegiado entendeu que não, exatamente na linha esposada na acusação fiscal: se o remetente não possui estabelecimento industrial e a legislação não considera produto industrializado aquele recebido de produtor pessoa física, o produto remetido só entrará no campo de incidência do imposto após a industrialização a ser feita pela própria autuada. Não houve nenhum imposto anterior que possa originar o pretendido crédito.

Essas as considerações que fizeram o colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso do contribuinte quanto ao ponto, sendo esse o acórdão que me coube redigir.

⁵ Art. 266. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 3º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado, quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso V).

§ 4º A declaração, na nota fiscal, da data da entrada da mercadoria no estabelecimento será feita no mesmo dia da entrada.

Art. 492. A inobservância das prescrições do art. 266 e de seus § 1º e §3º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 82).

Processo nº 13005.000184/2006-11
Acórdão n.º **9303-004.903**

CSRF-T3
Fl. 2.890

(assinado digitalmente)
Júlio César Alves Ramos