



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

Processo n° 13005.000909/2005-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-001.749 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria IPI
Recorrente ATC - ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/06/2005

CONSULTA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

É de observância obrigatória a solução de consulta provocada pelo sujeito passivo, tanto para o consulente como para administração, uma vez que está vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo consulente, já que expressa a sua interpretação.

CRÉDITO. FUMO. CAMPO DE INCIDÊNCIA. AQUISIÇÃO A COMERCIANTE ATACADISTA. NÃO-CONTRIBUINTE DO IPI. INEXISTÊNCIA DE IMPOSTO DEVIDO NAS ETAPAS ANTERIORES. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUSPENSÃO DO IPI.

Não existe o direito ao crédito de que trata o art. 165 do RIPI/2002 na hipótese de produto adquirido por contribuinte do IPI a estabelecimento comercial atacadista não-contribuinte quando não houve IPI cobrado na entrada do produto neste estabelecimento.

O fumo classificado nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPI, 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. Apenas quando ocorre sua saída de um estabelecimento industrial contribuinte do IPI, esse fumo ingressa no campo de incidência do imposto, passando, somente neste exato momento, a estar sujeito à alíquota de 30% do IPI.

Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos João Carlos Cassuli Junior , Silvia De Brito Oliveira E Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Designado Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto e relator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Silvia De Brito Oliveira, João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz Da Gama Lobo D'êça, Francisco Mauricio Rabelo De Albuquerque Silva. O Presidente substituto da Turma, assina o acórdão, face à impossibilidade, por motivo de saúde, da Presidente Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Versam os autos de pedido de ressarcimento e de declaração de compensação de saldo credor de IPI constante no livro de apuração do IPI no período de janeiro a junho de 2005, no valor de R\$ no valor de R\$ 1.608.538,75, feito por meio de PER/DCOMP e transferido para tratamento manual.

A Delegacia da Receita Federal em Santa Cruz do Sul indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações pleiteadas, sob os fundamentos de que o contribuinte se creditara indevidamente de créditos presumido de IPI (na proporção de 50% do valor das notas) referentes a aquisições feitas junto a comerciantes atacadistas, pelo fato de que referidos atacadistas adquiriram o produto (fumo em folha), sem incidência de IPI [1]; bem como por ter indevidamente se creditado de IPI em operações de recebimento de fumo para industrialização por encomenda, esta qual é operação suspensa da incidência do referido imposto [2].

Inclusive, afirma que o contribuinte era detentor de Consulta que lhe fora negativa quanto ao direito aos referidos créditos de IPI, o que vincularia o contribuinte ao seu cumprimento.

Por fim, denota-se dos autos que por consequência desta apropriação de créditos de IPI, reputado como indevida pela Fiscalização, houvera redução do IPI apurado no referido período, pelo que foi efetivada a exigência dos valores respectivos, através do Auto de Infração, processo nº. 13005.000184/2006-11.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório em 17.04.2006, o interessado apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade em 02.05.2006 e, em virtude da DRJ ter sintetizado os fatos de maneira clara e eficiente, transcrevo a síntese dos fatos por ela relatados quando da decisão de Primeira Instância:

[...]

3.1.3. Prossegue seu arrazoado, protestando pela glosa dos créditos no ingresso do “Fumo (tabaco) em folha”, remetida pelo encomendante para industrialização por encomenda, segundo o autuado, classificado no código 2401.10.30 da TIPI/2002 (alíquota de 30% do IPI). Entende que a interpretação dada pela fiscalização de que o produto remetido estaria fora do campo de incidência do IPI é equivocada, pois se buscou na presunção de que o encomendante não realizou nenhuma operação industrial. Na prática, o encomendante, ao receber o fumo em folhas secas dos produtores rurais, realiza um processo de beneficiamento (industrialização), passando as folhas por esteiras e grades (peneiras) para eliminação mecânica de impurezas e de objetos estranhos (barbantes, penas, pregos, etc.), para em seguida sofrer uma coleta manual com a eliminação dos restos de impurezas. Dessa forma, a empresa encomendante equipara-se a estabelecimento industrial, na forma do art. 9º, IV do RIPI/2002, com tributação na saída dos

produtos, o que justificaria o crédito do IPI pelo executor da industrialização. Discorre a respeito do fato gerador do IPI, entendendo que para sua ocorrência, basta que ocorra a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

3.1.4. Na seqüência, afirma que o produtor rural também executa um processo de beneficiamento ao exercer a secagem do “Fumo em folha”, anteriormente colhido nas plantações, configurando hipótese de incidência do IPI. Prova disso é que a própria TIPI prevê a incidência do IPI, vez que o Fumo em folhas secas não contém a alíquota como sendo NT. Faz considerações a respeito dos institutos da não incidência e da isenção do IPI, concluindo que as saídas do Fumo em folhas dos produtores rurais pessoas físicas caracterizam uma isenção, portanto, dentro do campo de incidência do IPI, diferentemente do que concluiu a Solução de Consulta retro-mencionada. Transcreve doutrina em apoio a sua tese.

3.1.5. Salieta que a glosa dos créditos se baseou em mera presunção do fisco ao pressupor que o Fumo em folha, remetido pelo encomendante para industrialização, tenha sido adquirido exclusivamente de produtor rural – pessoa física, mesmo entendimento exarado na Solução de Consulta SRRF/10ª.RF/DISIT/Nº 179, de 2005, hipótese que não restou suficientemente provada na autuação. Ainda, nesse ponto, protesta pela glosa descabida efetuada pelos agentes autuantes, de R\$1.529.258,52 relativo aos créditos do IPI nas remessas de Fumo em folha pelos comerciantes atacadistas (encomendantes da industrialização), com a justificativa de que tais empresas não declararam nem pagaram o IPI destacado na nota fiscal, uma vez que cabe ao fisco verificar os motivos do não pagamento do imposto, não podendo responder por tal ato.

3.1.6. Prossegue, mencionando que efetuou pedido de consulta à SRF a respeito da necessidade de saber a origem do fumo em folha adquirido de comerciante atacadista não-contribuinte do IPI, para fins de creditamento do imposto. Assim, a interpretação da SRF, manifestada na Solução de Consulta SRRF/10ª.RF/DISIT/Nº 179, de 2005, no sentido de só ser possível o registro dos créditos do IPI, se ocorrida a incidência do imposto nas operações anteriores, com a necessidade de verificar caso a caso a origem da matéria prima (se de pessoa física ou jurídica), não pode ser aceita porque essa é uma atribuição do fisco e não do contribuinte, o que afronta o princípio da legalidade e da segurança jurídica. Transcreve jurisprudência judicial a respeito dessas matérias. Em seguida, entende que a interpretação esposada na Solução de Consulta retro-citada, também estaria em desacordo com as normas de regência que tratam da matéria (art. 165 do RPI/2002), além de afrontar o princípio constitucional da não cumulatividade que rege o IPI.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, proferiu o Acórdão de nº. 10-21.987, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/06/2005

*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 há 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 fumo houver sido comprado, em fase anterior, de produtores rurais pessoas físicas, não contribuintes do IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inicia o voto ressaltando que a legislação vigente veda o ressarcimento a estabelecimento que pertença a pessoa jurídica com processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito de IPI, cuja decisão definitiva possa vir a alterar o valor a ser ressarcido, o que se enquadra exatamente no caso em discussão, pois o contribuinte figura como pólo passivo do processo nº. 13005.000184/2005, que teve decisão administrativa desfavorável a empresa relativamente a matéria objeto da presente discussão.

O processo supracitado foi julgado na esfera administrativa e gerou o acórdão 202-18.903, da Segunda Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, proferida em 08.04.2008, nos seguintes termos:

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 decorrer 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 a alíquota de 30% do IPI

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a redução de 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. (acórdão nº. 202-18.903, sessão de 08 de abril de 2008).

Ao fim, vota no sentido de julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o decidido no Despacho Decisório da DRF de Santa Cruz do Sul.

DO RECURSO

Ciente do supracitado acórdão em 23/11/2009 e não concordando com a decisão proferida pela 3ª Turma de Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, o contribuinte apresentou em 18/12/2009 Recurso Voluntário a este Conselho.

Preliminarmente, faz considerações acerca do cabimento do pedido de ressarcimento e da carência de força normativa da Solução Consulta nº. 179, de 2005, para depois adentrar nas discussões de mérito.

No que tange a glosa de créditos advindos da entrada de fumo em folha seca para industrialização por encomenda, entende que o artigo 12 da Lei 11.051/04 estabeleceu isenção para o produtor rural pessoa física, o que implica em incidência do IPI em fase anterior à remessa para industrialização, dando direito ao crédito e que, ainda, prescinde do exame da incidência anterior, entendendo que a equiparação à industrial em casos de remessa para industrialização é obrigatória, fruto da presunção legal absoluta.

Aduz que o “fumo em folhas secas”, conhecido como “fumo cru”, possui isenção somente na saída do produto de estabelecimento de produtor rural pessoa física, sendo que a partir de então dito produto vem a ser tributado no momento em que ocorrer o fato gerador. Dessa forma, destaca ser improcedente a afirmativa do Fisco, ao dizer que o benefício concedido ao produtor rural pessoa física seja uma não-incidência, pois se trataria de uma isenção subjetiva.

Antes de elencar os pedidos de seu recurso voluntário, falou do direito de crédito independentemente da incidência anterior, por estar a presunção absoluta contida no art. 165 do RIPI, não estando referido direito condicionado a incidência do IPI nas etapas anteriores.

Afirma que o processo citado pela DRJ, de exigência tributária veiculada nos autos do PAF nº 13005.000184/2006-11, embora tenha sido julgado na Turma, está pendente de apreciação de admissibilidade de Recurso Especial interposto pela recorrente, citando ainda um precedente paradigma, que conduziria a admissibilidade e ao provimento do especial.

Ao fim requer que seja provido o recurso, deferido o ressarcimento e homologadas as compensações requeridas.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 02 (dois) Volumes, numerado até a folha 386 (trezentos e oitenta e seis), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Preliminarmente, ressalto que o conselheiro original, João Carlos Cassuli Junior, renunciou o mandato, fato que determinou a minha designação para redigir o voto vencido. Contudo, o conselheiro deixou o voto confeccionado, apenas não pode assiná-lo.

Utilizo suas razões de decidir para demonstrar seu entendimento sobre o tema, *verbis*:

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo, razão pela qual dele tomo conhecimento. Não há matérias que devam ser conhecidas de ofício, razão pela qual passo a análise da questões postas no recurso voluntário articulado pela recorrente.

Em apertada síntese, os autos veiculam pedido de ressarcimento com pedidos de compensações a ele vinculados, declinados pelo contribuinte antes de encaminhar Processo de Consulta nº 179/2005, que veio a responder seus questionamentos negativamente ao direito sobre os créditos veiculados no ressarcimento, provenientes do aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de “fumo (tabaco) em folhas” junto a comerciantes atacadistas (crédito presumido de 50% sobre o valor destas aquisições – art. 165, do RIPI/2002), e sobre o recebimento de “fumo” (“tabaco em folhas” para desenvolvimento de “industrialização por encomenda”).

Assim sendo, em decorrência desta situação, cabe a este Colegiado debruçar-se sobre os seguintes aspectos:

a Solução de Consulta obtida pelo contribuinte tem força normativa (prejudicial de mérito);

não tendo a Consulta forma vinculante/normativa, se existe o direito ao creditamento dos seguintes itens:

Fumo em folha adquiridos de comerciantes atacadistas (crédito presumido de 50% sobre o valor das compras);

Fumo em folha recebidos para procedimento de industrialização por encomenda a outras indústrias, caso 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).

Assim sendo, passo a abordagem da questão prejudicial, relativa a vinculação do contribuinte ao processo administrativo de Consulta.

Vinculação obrigatória a Resposta a Consulta:

Tenho que a resposta a Consulta passa a ser de 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.

Neste sentido, colaciona-se o seguinte precedente:

“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. (...)”

(Processo nº 11516.002446/2004-17 – 2ª Câmara do 2º CC – Rel. Antonio Carlos Atulin)

Assim sendo, a resposta a consulta tem efeito de norma individual e concreta, mas que pode ser revisada pelo órgão do próprio Ministério da Fazenda com competência para julgamento das questões fiscais, como é o caso deste Conselho.

Crédito presumido de 50% sobre o valor das compras de Fumo “tabaco” em folha adquirido de comerciantes atacadistas:

Esta matéria já foi objeto de julgamento por esta Turma, quando ainda denominava-se Quarta Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, por ocasião do julgamento do Recurso nº 140.053, Processo nº 13052.000019/2007-77, Relator o Conselheiro Leonardo Siade Manzan, sendo a decisão tomada por unanimidade de votos.

Por retratar exatamente o entendimento que colho dos autos, uso como razões de decidir os fundamentos lançados pelo Conselheiro Relator, vazadas nos seguintes termos:

“A doutra Primeira Instância de Julgamento limitou-se á 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 TIPI, 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 á 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, BII 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 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).’

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 n.º 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 n.º 11.051/2004, foram excluídas da incidência do IPI as operações relacionadas com folhas de fumo não destaladas, quanto 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, 2401.10.90 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 n.º 10.865/04, continuou vigente até o

advento do art. 9º, da Lei n.º 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, que deu nova redação ao art. 41, da Lei n.º 10.865/04, passando a restringir seu alcance. Confira-se o dispositivo legal declinado:

Art. 9º. O ar. 41 do 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 n.º 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.

(...)

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:

'Ar 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 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), cuja redação é a seguinte:

'Art. 165. Os estabelecimentos industriais, e os que lhe são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da nota fiscal (Decreto-lei n.º 400, de 1968, art. 6º)' (Grifo nosso)

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.

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 artigo 165 do RIPI/02):

a) tratando-se de 'crédito básico', os produtos adquiridos sejam qualificados como insumos: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;

b) os insumos sejam empregados em processo de industrialização pelo estabelecimento industrial adquirente;

c) a aquisição dos insumos 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 cinquenta 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."

No caso dos autos, são exatamente as mesmas motivações que negam ao contribuinte o direito ao creditamento em tela, pois que no caso em tela, as Soluções de Consulta são inclusive de numeração praticamente cronológica (n.ºs. 148 e 179), e seu conteúdo, em termos de motivação são idênticos. De igual maneira, não comprovou a fiscalização que os produtos adquiridos perante as pessoas jurídicas comerciantes atacadistas, eram provenientes de pessoas físicas, de modo que não há prova da acusação eu constitui o principal motivo da glosa destes créditos.

Deve restar consignado que por ocasião do julgamento citado acima, e aqui utilizado como parâmetro de entendimento, o Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos deduziu declaração de voto na qual deixou expresso que acompanhava o Relator pela inexistência de prova de que na etapa anterior a do comerciante atacadista, os produtos teriam sido adquiridos sem a incidência do imposto, junto a pessoas jurídicas, no que é exatamente o caso aqui em tela.

Por tais razões, quanto a este aspecto, nesta parte dou provimento ao recurso.

Crédito sobre o recebimento de fumo "tabaco" em folha recebido para industrialização por encomenda em favor de outras indústrias:

Outro ponto aqui controvertido, diz respeito ao creditamento do IPI sobre as notas de recebimento de fumo em folha, que foram remetidos para industrialização por encomenda de outros contribuinte do IPI, pela recorrente.

Inicialmente, 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”.

Dispositivo:

*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.*

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator designado.

A questão controversa se refere a possibilidade de uma solução de consulta ser revisada pelo CARF de forma a modificar as regras nela contida.

Já me pronunciei sobre o assunto nos autos do processo nº. 10314.007837/2005-12, que trago a baila para firmar minha posição:

Surge um novo problema, qual seja; É de observância obrigatória a solução de consulta provocada pelo sujeito passivo?

Para o sujeito passivo, não resta dúvida. A questão é se o CARF tem a obrigação de observar a dita regra ou se pode produzir decisões para o consulente de forma contrária a solução dada pela Administração Tributária.

Reproduzo partes do livro do Professor Marcos Vinicius Neder e da Conselheira Maria Teresa Martinez López sobre o tema “Consulta”:

“Diante do emaranhado de leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas etc., os obrigados à observância da Legislação tributária, muitas vezes, encontram-se na situação de não saber como proceder, sendo comum a busca de soluções na Administração Pública mediante o instituto da consulta. A consulta, formulada por escrito, é, portanto, o instrumento que o

interessado possui para dirimir dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária em uma situação concreta relacionada com sua atividade.

Com efeito, o contribuinte tem interesse em conhecer qual é o ponto de vista das Administração sobre a aplicação da norma vigente a um caso concreto, sobretudo se o preceito for obscuro, duvidoso ou complexo. A interpretação oficial emanada do órgão competente do Fisco pode ser decisiva na organização dos negócios por parte do contribuinte solicitante da informação, já que a resposta a uma consulta tem caráter vinculante para os órgãos fazendários, e a atuação do contribuinte segundo essa orientação o exime, em princípio, de toda responsabilidade.

Na verdade, é benéfico para ambos os pólos da relação jurídico-tributária a existência de um sistema de informações que obrigue a Administração a se pronunciar sobre questões formuladas pelos administrados, pois a prévia definição da interpretação de determinada norma tributária permite harmonizar interesses igualmente relevantes: o primeiro, proveniente dos órgãos fazendários que desejam rápido ingresso de receita sem se defrontarem com grande resistência dos devedores; o segundo, da parte dos contribuintes que almejam atuar em terreno seguro que afaste a surpresa de interpretações desconhecidas por eles. Para Geraldo Ataliba, o Direito é, por excelência, instrumento da segurança jurídica, é o que assegura ao governante e governados seus direitos e deveres recíprocos, tornando viável a vida social. E haverá mais segurança jurídica onde exista uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e sobretudo quando ocorra no Direito público. A incerteza sobre a correta aplicação da norma tributária gera efeitos perniciosos ao equilíbrio das relações econômicas de um país, pois estas normas veiculam preceitos regulatórios de massa que afetam e condicionam a atividade econômica global de todos os cidadãos.(...)

A contribuição do ato administrativo que responde a consulta é, portanto, dar transparência ao atuar da Administração e guiar o intérprete na busca das soluções para os casos concretos. Consultar tem, assim, o sentido de buscar orientação de quem possui conhecimentos sobre a norma consultada.

(...)

Segundo Valdir Rocha, “ a decisão definitiva da Administração, à consulta fiscal, produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco-Administração. A definitividade da resposta não significa imodificabilidade, mas a modificação, anulação(desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade) só opera para o futuro. A anulação da resposta, que põe outra decisão no lugar da anulada, deve ser motivada.”

(...)

Ressalte-se, ainda, que a Administração está vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo consulente, já que expressa a sua interpretação, mas o consulente não fica

obrigado a observá-la, porque, se entender que a resposta dada lesa ou ameaça seu direito, sempre poderá ver a posição apreciada pelo Poder Judiciário.”

Na linha do texto acima, a solução de consulta tem o objetivo de pacificar a relação Administração/administrado quanto a interpretação de normas jurídico-tributária.

Ao analisarmos o Decreto nº 70.235/72, identificaremos que ele é composto por quatro capítulos, a saber: capítulo I refere-se ao processo fiscal, capítulo II ao processo de consulta, capítulo III às nulidades e capítulo IV referente às disposições finais e transitórias.

No capítulo referente ao processo de consulta, consta todo o procedimento a ser adotado pelo sujeito passivo e pela administração pública.

Chamo atenção para o art. 54 que define as competências de julgamento em primeira e segunda instâncias e define que terá instância única as consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas sobre classificação fiscal de mercadorias, formuladas pelos órgãos centrais da administração pública e por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

Resta evidente que os procedimentos do processo administrativo fiscal e do processo de consulta não se cruzam, não cabendo, portanto, criar um recurso, por via oblíqua, para discutir o teor da consulta feita pelo sujeito passivo.

Assim sendo, não vejo com bons olhos a possibilidade de o sujeito passivo provocar uma consulta, obter resposta da Administração e manter sua conduta de forma diversa da solução apresentada. De certa maneira, ao inaugurar o litígio por transgressão à interpretação de consulta por ele formulada, o sujeito passivo está criando, de modo transversal, uma forma de revisar a consulta, forma esta não prevista na legislação.

A consulta feita à administração pública sobre interpretação de leis ou atos administrativos não é de exclusividade da administração tributária. É comum depararmos com consultas realizadas por prestadores de serviços públicos às Agências Reguladoras sobre casos concretos e a devida subsunção da norma jurídica.

As soluções proferidas pelas Agências são utilizadas, constantemente, como razões recursais neste Tribunal Administrativo. E, nesses casos, as Turmas não discutem o mérito do parecer, apenas o aplicam. Gostaria de entender o porquê de ventilar um tratamento diferenciado às soluções de consultas proferidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se é desse órgão a competência para oferecer ao administrado a interpretação da Administração Tributária sobre o caso concreto.

Assim sendo, entendo que a consulta formulada pelo sujeito passivo vincula a administração tributária e a ele próprio.

Partindo dessa premissa, peço vênia para reproduzir a solução de consulta nº 179, de 22 de setembro de 2005, que resolve a lide posta nos autos.

A pessoa jurídica acima identificada é "indústria de beneficiamento de fumo" e, segundo informa, exporta "para diversos países mais de 80% de sua produção anual". Formula consulta acerca da interpretação e aplicação do art. 41 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e do art. 12 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, a operações que realiza.

1.1. Essencialmente, são duas as dúvidas objeto de questionamento. A primeira concerne a operações de industrialização por encomenda de fumos, em que ela figura como executor da encomenda — "os comerciantes atacadistas remetem o fumo em folha seco para ser beneficiado em seu estabelecimento, e após o beneficiamento, o fumo beneficiado (fumo destalado) é devolvido ao comerciante atacadista". Depois de esclarecer que o fumo a ela remetido pelo comerciante atacadista foi todo adquirido por este a produtores rurais pessoas físicas, enquadrando-se no disposto no art. 12 da Lei nº 11.051, de 2004, a consulente expõe o entendimento abaixo transcrito, cuja confirmação requer:

"Diante do exposto entendemos que a remessa da matéria-prima (fumo em folha seco) para industrialização no estabelecimento da consulente realizada pelo encomendante (comerciante atacadista) deva vir sem a incidência do IPI e a devolução do produto industrializado (fumo destalado) realizado pelo industrializador, ora consulente, deva incidir o IPI, à alíquota de 30%, tendo como base de cálculo o valor do produto, isto é, o valor da matéria-prima remetida para industrialização acrescido do valor cobrado pela industrialização."

1.7. A segunda indagação apresentada diz respeito à possibilidade de aplicação do art. 165 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI), quando a consulente adquire fumos classificados nos códigos 2401.10.20 e 2401.10.30 a comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI.

(...)

Em face do exposto, conclui-se que:

a) não existe o direito ao crédito de que trata o art. 165 do RIPI/2002 na hipótese de produto adquirido por contribuinte do IPI a estabelecimento comercial atacadista não contribuinte quando não houve IPI cobrado na entrada do produto neste estabelecimento;

b) adicionalmente, no caso específico desta consulta, tem-se que o fumo classificado nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPI, 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. Somente quando ocorre sua saída de um estabelecimento industrial contribuinte do IPI, esse fumo

ingressa no campo de incidência do imposto, passando, neste exato momento, a estar sujeito à alíquota de 30% do IPI. O direito ao crédito de que trata o art. 165 do RIIPI/2002 deve ser calculado com base na alíquota de IPI a que esteja sujeito o produto; logo, não há direito a crédito quando o fumo é adquirido a comerciante atacadista não-contribuinte do IPI, se este o houver comprado a produtores rurais pessoas físicas, porque, nessa hipótese, o fumo ainda não ingressou no campo de incidência do imposto, não estando sujeito a qualquer alíquota de IPI;

e) há o direito a crédito de que trata o art. 165 do RIIPI/2002 para a indústria que compre o fumo classificado nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e 2401.20 da TIPI a estabelecimento comercial atacadista não-contribuinte do IPI quando este houver adquirido o fumo a um contribuinte do IPI, porquanto houve imposto pago na entrada no estabelecimento atacadista, estando o fumo, nesse caso, sujeito à alíquota de 30% do IPI;

d) é incabível a interpretação segundo a qual o art. 41 da Lei nº 10.685, de 2004, possa representar um benefício fiscal (crédito presumido) em determinadas operações, porquanto essa interpretação implicaria reconhecimento de inconstitucionalidade formal do dispositivo, decorrente do desrespeito ao art. 150, § 6º, da Constituição, e de inconstitucionalidade material, por violação ao princípio fundamental da isonomia;

e) na industrialização por encomenda de fumos classificados nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI, fica vedada a suspensão do IPI na saída do estabelecimento executor da industrialização; deverá ser destacado e recolhido o IPI à alíquota de 30%, sendo a base de cálculo o valor total da operação;

f) caso o fumo remetido para industrialização por encomenda esteja dentro do campo de incidência do IPI, o encomendante poderá optar entre dar saída com suspensão, nos termos do inciso VI do art. 42 do RIIPI/2002, ou destacar e recolher o IPI; somente na hipótese de o encomendante remeter tabaco sujeito ao sem suspensão do imposto haverá o correspondente crédito, para o executor da encomenda, relativo à entrada desse fumo no seu estabelecimento industrial;

g) caso o estabelecimento comercial encomendante não realize nenhuma operação sobre o fumo adquirido aos produtores rurais pessoas físicas antes de sua remessa para industrialização, o fumo remetido ao industrial executor será, ainda, um produto fora do campo de incidência do IPI. Em tal hipótese, não se há de cogitar de suspensão do IPI, porque o imposto nem mesmo incide nessa saída do fumo para industrialização por encomenda;

h) na circulação de fumo no País devem ser observadas as proibições constantes do RIIPI/2002, mormente as vazadas em seus art. 299 e 300.

Processo nº 13005.000909/2005-82
Acórdão n.º **3402-001.749**

S3-C4T2
Fl. 11

Com base nas regras postas na solução de consulta acima transcrita, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, 25/04/2012

Gilson Macedo Rosenburg Filho

CÓPIA