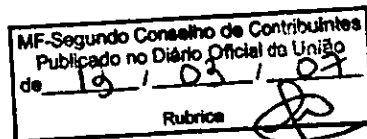




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2^ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467



Recorrente : CANINHA ONCINHA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

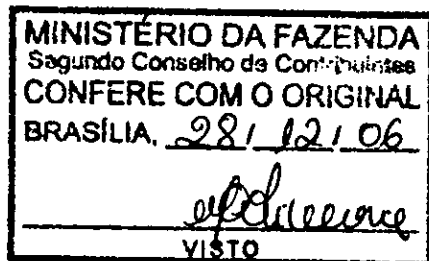
IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado.

GLOSA DE CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. O aproveitamento de créditos referentes às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado é expressamente vedado pela legislação do imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. DESCONTOS E BONIFICAÇÕES. Glosam-se os valores escriturados como créditos de IPI relativos ao imposto que supostamente fora recolhido a maior em razão de descontos e bonificações concedidos aos clientes

MULTA DE OFÍCIO. O não cumprimento da legislação fiscal sujeita o infrator à multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto lançado de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CANINHA ONCINHA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Eric Moraes de Castro e Silva
Relator



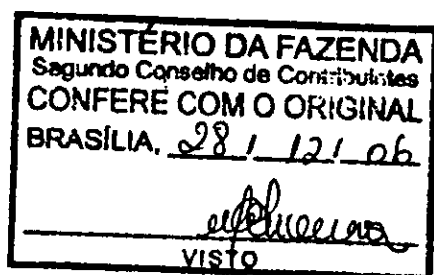
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467

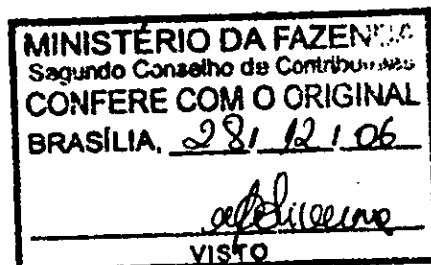
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467

Recorrente : CANINHA ONCINHA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão n. 4.809, de 17/12/2003, que confirmou o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por indevida apropriação de créditos do IPI supostamente oriundas de bens do ativo imobilizado e de material de consumo, de produtos destinados à bonificação e adquiridos à alíquota zero.

A decisão recorrida foi vazada nos seguintes termos:

Emenda: BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MATERIAIS DE CONSUMO. CRÉDITO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admitido o creditamento do IPI nas aquisições de bens do ativo imobilizado e de materiais de consumo. Para que os materiais consumidos ou utilizados no processo de produção sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa. Entenda-se "consumo" como decorrência de um contato físico exercido pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele.

CRÉDITO DO IPI. RECUPERAÇÃO DO IMPOSTO. SAÍDAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO.

É devido o imposto nas saídas de produto a título de bonificação. Assim, não há amparo legal para o creditamento de IPI, para a recuperação do imposto lançado nas notas fiscais de saída de produto a título de bonificação.

CRÉDITOS. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos tributados à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Emenda: MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

Inconformada, vem a contribuinte no seu extenso Recurso Voluntário (fls. 891/998) inicialmente argüir que o crédito do IPI, pelo princípio da não-cumulatividade, é financeiro, do que resultaria que todas as suas aquisições lhe dariam direito ao crédito, inclusive as do ativo fixo.

Também traz aos autos laudo técnico do Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias de Engenharia - IBAPE para atestar que parte dos créditos que foram glosados constituem produtos intermediários, usados diretamente na produção do seu produto final. Contudo, não aponta quais são tais produtos, distinguindo-os dos destinados ao ativo fixo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

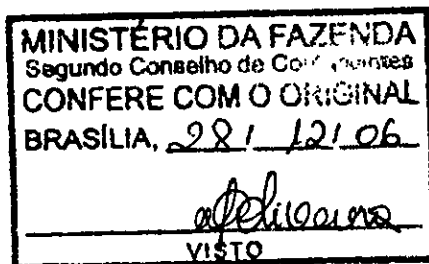
Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467

Quanto às bonificações, aduz que as mesmas tem natureza de desconto e, sendo incondicionais, devem ser excluídas da base de cálculo do IPI.

Em relação aos créditos oriundos de produtos que ingressaram no seu estabelecimento à alíquota zero, vem aduzir que também pela não-cumulatividade devem os mesmos serem aproveitados.

Por fim pugna pela correção monetária e aduz o caráter confiscatório da multa aplicada, para ao final pedir a reforma da decisão recorrida.

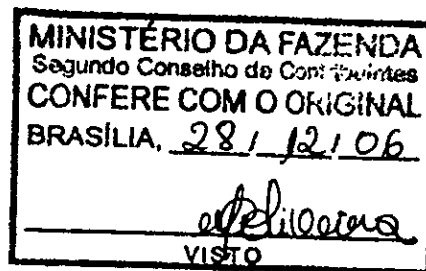
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, versa o presente processo sobre auto de infração lavrado para constituir crédito tributário, referente ao IPI que deixou de ser recolhido em razão de o sujeito passivo haver-se creditado indevidamente de valores pertinentes à aquisição, de bens do ativo imobilizado, de materiais que não se enquadravam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bem como de valores pertinentes a entradas desoneradas do imposto. Também foram glosados os créditos relativos ao IPI supostamente recolhido a maior em razão de descontos e bonificações concedidos aos clientes.

1 – Insumos Adquiridos à Alíquota Zero:

O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto elenca *numerus clausus* as hipóteses permitidas.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

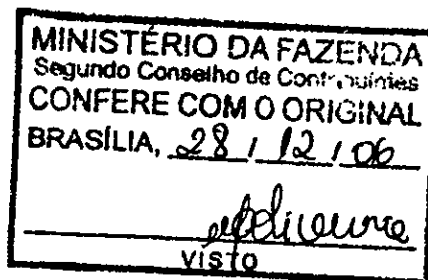
IV - produtos industrializados;

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467



2ª CC-MF
Fl.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.

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

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

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior).

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

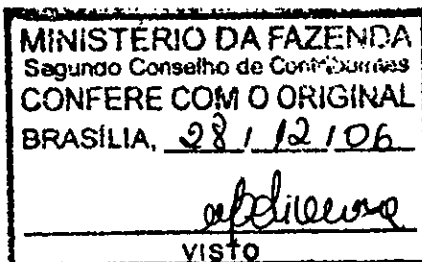
I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467



2ª CC-MF
Fl.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação à alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

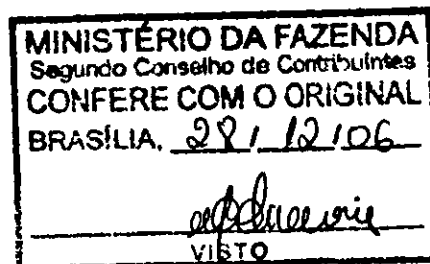
Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase “a” está sujeita à alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase “a” forem taxados em 5% e o da “b” em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase “a”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase “b”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467



2º CC-MF
Fl.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o *quantum* a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

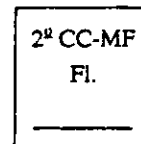
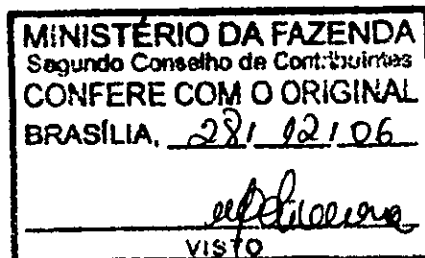
Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

2- BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E MATERIAL DE CONSUMO.

No que pertine ao aproveitamento de créditos relativos a materiais que não compõe o produto final, sua apropriação, por força do estatuído no inciso I do artigo 147 do RIPI 1998, só será lícita se ditos materiais se enquadrarem como matéria-prima ou produto intermediário. Para haver esse enquadramento, torna-se necessário que os insumos sejam empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico. O Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.* Tal entendimento também é extraído do Parecer Normativo CST nº 181/1974, do qual transcreve-se o elucidativo excerto:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13831.000390/2003-38
Recurso nº : 126.120
Acórdão nº : 203-11.467

13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc..

Diante disso, entendo não ser cabível o aproveitamento do crédito referente às aquisições de materiais intermediários, tais como peças de manutenção de esteiras, e bens escriturados no ativo imobilizado ou destinados ao ativo fixo. Esses últimos, a vedação do creditamento encontra-se expressa na parte final do inciso I do artigo 147 do RPI/1998, nos termos seguintes:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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." (Grifamos).

Esclareça-se, por oportuno, que o laudo acostado pelo Recorrente é por demais genérico e pouco explicativo sobre o processo produtivo do contribuinte. Nele só há uma lista de produtos denominados "intermediários" (fls. 1010/1921), sem, contudo, explicitar como tais materiais se enquadram no processo produtivo.

3 - Bonificações.

Em relação à glosa de créditos oriundos de descontos e bonificações, não merece reprimenda a decisão *a quo*, pois a base de cálculo do IPI - nos termos do artigo 14 da Lei nº 4.502/1964, alterado pelo artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.593/1977, e com a nova redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89 - nas saídas para o mercado interno, é o valor da operação, sem dedução de descontos ainda que incondicionais, diferenças ou abatimentos. Com isso, não houve o indébito pertinente à incidência do imposto sobre os valores dos descontos e bonificações concedidos pela reclamante. Por conseguinte, não havia crédito a ser apropriado. Em assim sendo, correta a glosa efetuada pelos autuantes.

Nesse sentido, peço vênias ainda para transcrever a correta fundamentação da decisão recorrida:



Processo nº : 13831.000390/2003-38

Recurso nº : 126.120

Acórdão nº : 203-11.467

Não procede ainda, a alegação da recorrente de que a bonificação, tendo natureza de abatimento, deve ser excluída da base de cálculo. O § 3º, do art. 118 do RPI/98 determina que "não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente." Conseqüentemente, correta a glosa dos créditos.

4 – Da Multa.

Por derradeiro, no tocante à multa de ofício aplicada, consta dos autos que decorreu do descumprimento da obrigação principal, da falta de recolhimento do IPI. A legislação que disciplina a matéria prevê a aplicação de multa em casos de não recolhimento ou recolhimento a menor de tributos e contribuições, apuradas em procedimento de ofício.

A aplicação da penalidade cominada em lei não é atividade discricionária, sendo, antes, obrigatória e vinculada, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-la, em se configurando a situação tipificada no texto legal, sob pena de responsabilidade funcional.

A situação fática apresentada nos autos subsume exatamente na hipótese prevista no inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996 – falta de recolhimento do imposto devido – e enseja a quem nela incorrer a multa de 75% da obrigação tributária não satisfeita. Agiu, pois, corretamente, a fiscalização ao aplicar a multa prevista na lei tributária específica.

Os argumentos de que a multa lançada representaria confisco não serão aqui debatidos, pois a discussão convergiria, necessariamente, para a análise da constitucionalidade da lei que fixara o percentual da multa aplicável, matéria alheia à competência das instâncias administrativas.

Com essas considerações, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.

ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

