



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 02 / 09 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

Recorrente : CBC INDÚSTRIAS PESADAS S/A  
Recorrida : DRJ em Campinas – SP.

**IPI. DESCUMPRIMENTO DO § 3º DO ARTIGO 173 DO RIPI/82.**

A cláusula final do artigo 173 do RIPI/82, “inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado”, é inovadora, não amparada pelo artigo 62 da Lei nº 4.502/64, não podendo prevalecer, vez que a cominação de penalidade é matéria reservada à Lei.

**CRÉDITO POR ENTRADAS.**

Em obediência ao princípio da não-cumulatividade do imposto, é assegurado o direito ao que incidiu em etapa anterior, a ser compensado na saída de produto tributado.

**VIGÊNCIA DO ARTIGO 5º DA LEI Nº 7.988/89.**

O benefício de redução de alíquota ali instituído constitui-se em novo tratamento tributário em substituição à isenção antes vigente, pelo que plenamente atendida a exigência contida no artigo 41, § 1º do ADCT.  
TRD.

Incabível a sua aplicação como índice de correção monetária no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.

**MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício, a teor do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser reduzida para 75%, em face do disposto no artigo 106, II, c, do CTN.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CBC INDÚSTRIAS PESADAS S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Rogério Gustavo Dreyer*  
Rogério Gustavo Dreyer  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, José Roberto Vieira e Sérgio Gomes Velloso. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gilberto Cassuli.



**Processo nº** : 13839.003007/00-91  
**Recurso nº** : 116.932  
**Acórdão nº** : 201-76.889

**Recorrente** : CBC INDÚSTRIAS PESADAS S/A

## RELATÓRIO

O presente decorre de desmembramento do processo original de nº 10830.004355/91-14, Recurso nº 91.449.

Quando processado sob aquela identificação, nele **ob**raram como relatores, respectivamente, os ilustres Conselheiros Exedito Terceiro Jorge Filho e Geber Moreira, destacados membros desta Câmara em passado recente. O primeiro votou pela conversão do julgamento em diligência, para esclarecimento de duas questões relativas ao auto de infração. A primeira delas, relativamente a correta classificação fiscal de produtos apenados. A segunda, a verificação de eventual apenação do fornecedor, como requisito da apenação do adquirente, recorrente nos presentes autos.

O nobre Conselheiro Geber Moreira, sucessor do eminente Conselheiro Exedito Terceiro Jorge Filho na relatoria do processo, declinou da competência do Colegiado ao Terceiro Conselho, em vista da matéria referir-se à definição da classificação fiscal de produto, competente para apreciar a matéria, à época.

Por requerimento da ora recorrente, aludindo equívoco na decisão desta Câmara, por conta da existência de mais itens, de sua competência, a serem apreciados, o processo foi desmembrado, permanecendo o original no Terceiro Conselho de Contribuintes, para julgar a questão atinente à correta classificação fiscal e formalizado o presente, para o prosseguimento do julgamento das demais questões acusadas, de competência deste Colegiado.

Feitos tais esclarecimentos, incumbe relatar quais as questões remanescentes, de competência desta Câmara, pendentes de julgamento, inobstante as mesmas se contenham no relatório do Conselheiro-Relator originário. São elas, citadas por numerologia coincidente com a do auto de infração:

II – Insuficiência de lançamento de IPI, relativo a saída de produtos industrializados, em retorno de industrialização por encomenda de produtos destinados para uso e consumo dos encomendantes;

III – Insuficiência de recolhimento de IPI decorrente de apropriação de créditos decorrentes de devolução, por falta da devida comprovação através dos registros exigidos pela legislação;

IV – Falta e insuficiência de lançamento de IPI em notas fiscais, determinando a ocorrência de saldo credor no período que menciona e,

V – Aquisição e recebimento de produtos industrializados com falta ou insuficiência de lançamento do IPI por erro na classificação fiscal.

A defesa do contribuinte e a decisão recorrida já relatadas no relatório original, que passo a ler em sessão, juntamente com o voto prolatado pelo Conselheiro Exedito Terceiro Jorge Filho, propondo a diligência noticiada.

Encerro o relatório.



Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Esclareço, para a devida compreensão, que o julgamento restringe-se aos itens identificados como II, III, IV e V, tendo em vista que o item I refere-se à matéria de competência do Terceiro Conselho, responsável pelo julgamento do processo a este vinculado. Esclareço ainda que o item V contém, em parte de seu conteúdo, correlação com a acusação cujo julgamento é de competência do Conselho já mencionado.

Transposta a questão, passo ao mérito, iniciando pela apreciação do item de número V.

Trata o mesmo da apenação do contribuinte com a multa estabelecida no artigo 368 do RIPI/82, pela falta da comunicação, ao fornecedor, contemplada no § 3º do artigo 173 do mesmo diploma legal. A falta apurada foi insuficiência de lançamento de tributo, pelo fornecedor, por aplicação de equivocada classificação fiscal.

A matéria tem jurisprudência remansosa pelo Colegiado, no sentido da inaplicabilidade da pena ao adquirente se, em primeiro lugar, não houve apenação do fornecedor pela falta acusada e, em segundo lugar, em se tratando de exigência estranha à norma insculpida na lei de regência aposta no regulamento. Esta circunstância plenamente presente, tendo em vista que a Lei nº 4.502/64, em seu artigo 64, não autoriza o regulamento a exigir do adquirente a verificação da correta aplicação da classificação fiscal no documento fiscal de compra.

Quanto ao primeiro aspecto, a diligência informa que os fornecedores não são jurisdicionados pela DRF do domicílio da acusada, propondo a devolução do processo para este Conselho para solucionar o impasse. Considero prejudicada a providência, tendo em vista que o segundo fator define a questão.

Quanto a tal circunstância, transcrevo excertos de voto que tenho reiteradamente proferido pertinente à matéria:

*"A matéria trazida à colação nos presentes autos, tem rendido amplo debate no Colegiado quanto ao seu alcance e conseqüente aplicação, com destaque aos casos em que a apenação do adquirente decorre de equívocos quanto a classificação fiscal do produto adquirido. Esta matéria já amplamente decidida, sob os auspícios da sua manifesta ilegalidade e, subsidiariamente, pela impropriedade de exigir-se do contribuinte a obrigação de conhecer tecnicamente a matéria, quando a própria autoridade fiscal tem dificuldades de determinar a correta classificação fiscal de alguns produtos. "*

Quanto a este item, portanto, procedente o recurso.

Quanto ao item identificado como número II, que trata da saída de produtos industrializados em retorno de industrialização de bens destinados ao uso e consumo da encomendante, a acusação como relatada é a não inclusão, na base de cálculo do tributo, do valor dos materiais recebidos dos encomendantes.

Dá como supedâneo da acusação, a regra do artigo 63, § 2º do RIPI/82.



Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

Diz o referido artigo:

*“Art. 63. Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui o valor tributável (Lei nº 4.502/64, art. 14):*

.....  
*§ 2º. No caso de produtos industrializados por encomenda, será acrescido pelo industrializador ao preço da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem fornecidos pelo encomendante, desde que este não destine os produtos industrializados (Lei nº 4.502/64, art. 14, § 1º, e Decreto-lei nº 1.593/77, art. 27):*

*I – a comércio;*

*II – a emprego, como matéria prima ou produto intermediário, em nova industrialização;*

*III – a emprego no acondicionamento de produtos tributados.”*

Em sua impugnação a este item, o contribuinte, em nome do princípio da não-cumulatividade, alega que o IPI já foi suportado em etapa anterior, tendo em vista que tais materiais, enviados pelo encomendante, já sofreram a incidência do imposto, devidamente suportado por este.

A decisão recorrida, por sua vez, quanto a este item, alude que o contribuinte não contrapõe o fato do produto destinar-se a uso e consumo do próprio encomendante. Tendo em vista a incompetência da autoridade administrativa em apreciar questões de jaez constitucional (*princípio da não-cumulatividade*), manteve o lançamento.

Penso que a questão não pode resolver-se em circunscrição tão singela. Deflui dos fatos que a recorrente recebeu matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem do encomendante. Segundo a ora recorrente, industrializador por encomenda, tais produtos, quando adquiridos pelo encomendante, tiveram a incidência do IPI, e por este foram suportados.

Não me parece haver dúvida quanto a isto. Por tal, de examinar-se a questão sob o manto da aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade.

Para tanto, reproduzo o que diz o Código Tributário Nacional quanto à tal figura jurídico-tributária:

*“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.”*

Ainda que possa parecer, em leitura superficial, que tenha que ter havido pagamento do imposto (*destaque na nota fiscal de aquisição ou, in casu, na nota de remessa dos materiais*) nos produtos entrados no estabelecimento, não entendo tão restrita a interpretação. Quando a regra do CTN refere-se ao imposto pago, enseja o entendimento que, em etapa



Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

anterior, tenha havido a incidência do tributo. Não me parece representar interpretação restritiva de que tal etapa seja a imediatamente anterior.

Vou mais além. As remessas de tais produtos tributados, pelo encomendante, ao estabelecimento do industrializador por encomenda, recorrente no presente caso, por disposição expressa do regulamento do IPI, são contempladas pela figura da suspensão do tributo (*inciso I do artigo 36*).

Em tal circunstância ocorre o seguinte fenômeno. O encomendante adquire tais materiais de seu fornecedor sem creditar-se do tributo, pois o produto, após a industrialização por encomenda é destinado ao seu uso ou consumo. Suportou o tributo, portanto, computando-o no valor dos insumos remetidos ao industrializador, ora recorrente. Quando da remessa para este, a operação está ao abrigo da suspensão.

O industrializador, ao remeter de volta o produto industrializado, o fez com a incidência do tributo, sobre seus materiais. Deveria fazê-lo com a incidência do tributo sobre os materiais remetidos pelo encomendante, inclusive, em face da destinação do mesmo. Em assim agindo, nova incidência do IPI relativa a este montante, sobre o novo produto (*industrializado por encomenda*). Nada contra a operação, com razoáveis contornos da ocorrência do fato gerador. No entanto, viciada pela não compensação com o tributo pago em etapa anterior.

Duas situações alternativas deveriam ocorrer para prevenir a vilania:

*A primeira*, a remessa para industrialização com incidência do tributo, sem prejuízo antecedente do creditamento do mesmo pelo encomendante, pois me parece incoerente que a legislação não contemple a circunstância quando sabido de antemão que o produto industrializado por encomenda deverá sofrer a incidência do tributo. No retorno para o encomendante, a incidência nos termos do artigo 63, § 2º do RIPI/82, como reclamada no auto de infração.

Esclareço:

A remessa para industrialização, por forma genérica, está contemplada pela suspensão da incidência do IPI. O retorno também, porém com a exceção mote da presente discussão.

Por tal situação, temos a incidência do IPI na aquisição, pelo encomendante, dos materiais posteriormente remetidos ao industrializador, precavidos pela suspensão.

No retorno, tal produto industrializado por encomenda, surpresa, há a incidência do tributo sobre tais insumos. Por tal motivo, justifico esta primeira operação possível.

*A segunda*, assegurar ao contribuinte o crédito relativo ao IPI pago em operação anterior à do recebimento dos insumos empregados na industrialização por encomenda.

A decorrência de tal procedimento seria o lançamento do tributo composto pelos materiais recebidos, o que foi perpetrado pelo auto de infração, mais o decorrente dos insumos e dos valores agregados pelo próprio industrializador, o que foi feito.

Qualquer uma das duas circunstâncias acima previstas, preventiva da observância do princípio da não-cumulatividade.



Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

Opto pela segunda, pelo que deve ser dado provimento ao recurso quanto a este item, para assegurar o direito ao creditamento dos valores do IPI incidente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem advindos do encomendante e aplicados no produto industrializado por encomenda, refazendo-se a escrita fiscal.

O terceiro item da acusação fiscal diz respeito à glosa de créditos determinante da ocorrência de saldo devedor do tributo, por conta do descumprimento das obrigações formais pertinentes.

O contribuinte, em sua peça impugnatória alude que emitiu as competentes notas fiscais de entrada e as escriturou no livro de Registro de Entradas. Quanto à não escrituração do reingresso das devoluções no livro de Registro da Produção e do Estoque, alega que a exigência de tal livro fiscal foi prorrogada várias vezes, encontrando-se em vigor a última prorrogação, através da Portaria nº 469/79.

A decisão vergastada contesta a argumentação posta pelo contribuinte, aludindo que as Portarias mencionadas não suspenderam a obrigatoriedade da escrituração referida, substituindo-a por fichas.

No recurso interposto, o contribuinte alega que sua produção não envolve a existência de estoque, visto que seus produtos são fabricados sob encomenda, submetidos a especificações técnicas minuciosas e que raramente ocorre a fabricação de produtos em série.

Dentro da linha que já adotei em questão semelhante, não vejo como prosperar a pretensão do contribuinte. Em processo precedente (nº 13708.001184/92-29) prolatei voto relativo à matéria guerreada, fulminando o direito do contribuinte. Naquele, assim referi a questão:

*“A legislação pertinente é clara no sentido de determinar que o crédito do imposto relativo às devoluções fica condicionado, entre outras, à exigência da escrituração de livro de Registro de controle da produção e do estoque, ou substituto equivalente.”*

Mais adiante, prossegui:

*“As normas legais, plenamente válidas, que exigem determinado comportamento do destinatário dos produtos devolvidos, servem para dar contornos de validade e lisura às respectivas operações, sendo que, não cumpridas e carentes de outros meios de prova que atinjam o objetivo almejado, ensejam a glosa do crédito perpetrado.*

*O contribuinte, a um, não cumpriu as exigências regulamentares e, a dois, não logrou provar devidamente as operações de devolução, quanto ao seu aspecto material.”*

Como deflui do voto prolatado, a decisão, à época fulminou as alegações do contribuinte por faltar-lhe total comprovação das operações perpetradas.

No presente processo nem ao menos existe qualquer registro similar. Refiro ainda ser altamente discutível a justificativa do contribuinte para dispensar-se da feitura do Livro de Registro da Produção e do Estoque. Esta simples alegação não se sustenta, até porque, *data vênia*, se há mínima movimentação de estoque na empresa, tanto mais fácil o seu controle. Neste aspecto, nego provimento ao recurso interposto.



Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

O último item da acusação fiscal a ser examinado (*nº IV*) diz respeito à falta e insuficiência de lançamento do tributo nas notas fiscais relacionadas nos quadros 09, 13, 14, 16 e 17, sendo exigida a multa prevista no artigo 364, II, do RIPI.

De pronto, refiro que o quadro 09 refere-se à insuficiência de lançamento decorrente de equivocada classificação fiscal, pertinente, portanto, ao julgamento de competência do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do processo original, do qual o presente foi apartado.

O quadro 13 mencionado refere-se a saídas com redução indevida do valor tributável do IPI. Tal redução (*ver quadro 07*), relativa à saída com isenção indevida do artigo 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88, bem como com redução indevida da base de cálculo de 50% após 05 de outubro de 1990. Já o quadro 14 refere-se igualmente à utilização indevida da isenção do artigo 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88 (partes e peças de máquinas industriais). Os quadros 16 e 17 dizem respeito à falta de lançamento do valor referente aos materiais recebidos do encomendante para industrialização por terceiro e destinados ao uso e consumo daquele.

De início refiro que a questão envolvendo estes dois últimos quadros (*16 e 17*) tem, por óbvio, o mesmo deslinde como atribuído no presente voto ao item II da exigência, fazendo com que a multa seja aplicada no valor correspondente ao imposto que, após o refazimento da escrita fiscal, venha a ser apurado com o reconhecimento dos créditos relativos aos insumos remetidos pelo encomendante.

Resta examinar as questões contidas no referido item IV, pertinentes à isenção do artigo 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88 e a questionada redução da base de cálculo.

Com respeito a tais pontos, de esclarecer que ambos tem convivência simbiótica. A isenção proclamada foi convertida em redução da base de cálculo do tributo, através da Lei nº 7.988/89.

A defesa do contribuinte em relação a estes diz respeito à validade da isenção até a Lei acima citada, que a transformou em redução de base de cálculo e a sua não revogação a contar da fluência do prazo de 02 anos da promulgação da Carta Magna de 1988.

A decisão recorrida alude que a isenção não alcançava as partes e peças das máquinas produzidas, e a redução da base de cálculo estabelecida na Lei nº 7.988/89 não sobreviveu após 05 de outubro de 1990, em face do que estabelece o artigo 41 do ADCT.

Analiso primeiramente a questão relativa à proclamada isenção indevida, referentes às notas fiscais no Quadro 14. Com efeito, no período apurado, a regra insculpida no artigo 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.451/88, somente admitia a isenção sobre, *litteris*, acessórios, sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens. A literalidade da interpretação da norma isentiva está marcada a fogo no inciso II do artigo 111 do CTN. O contribuinte, em nenhum momento negou o fato de tratar-se a exigência aplicada sobre o fornecimento de partes e peças isoladamente do equipamento principal. Tal fato determina a manutenção do lançamento como grafado.

Já com relação à redução da base de cálculo sobre as vendas de máquinas e equipamentos, cujos documentos de saída estão relacionados no Quadro 13, instituída pela Lei nº 7.988/89, e em substituição à isenção precedente, com razão a recorrente. Transcrevo excerto de



Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

voto por mim prolatado relativo à matéria, no Processo n.º: 10830.000625/92-26, Recurso n.º: 103909:

*“O inciso I do artigo 17 do decreto-lei n.º 2.433/88 foi alterado artigo 5º da Lei n.º 7.988 de 28 de dezembro de 1989, alterando a isenção ali contida para redução da alíquota em 50% (cinquenta por cento).*

*Agarra-se a autoridade monocrática no argumento de que, no silêncio da lei aos demais incisos, não houve a confirmação expressa da continuidade do incentivo. Portanto, vencido o biênio aprazado pelo parágrafo 1º do artigo 41 do ADCT, revogado tacitamente o incentivo.*

*Discordo. Não há qualquer imposição de que a confirmação do incentivo deva dar-se por forma expressa. Aceito, sem embargos, que tal confirmação possa dar-se de forma tácita, por patente manifestação de vontade.*

*Parece-me amparado por lógica o entendimento que, tendo o executivo apreciado o incentivo da isenção do inciso I do Decreto-lei e resolvido alterá-lo para redução de alíquota, manifestou clara disposição de manter o incentivo contido nos demais incisos ao quedar-se silente quanto aos mesmos. Tacitamente os confirmou.*

*Não quisesse sua manutenção integral ou, a exemplo do inciso I, parcial, manifestar-se-ia expressamente.*

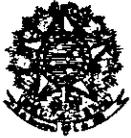
*Aliás, dois aspectos relevantes a sustentar o argumento. O primeiro, ainda que concorde em parte com a autoridade monocrática quanto a potencial discussão de seus potenciais efeitos jurídicos, a revogação expressa de todo o artigo 17 sob comento, pelo artigo 7º da Lei n.º 8.191/91. Tal fato representa ter o Executivo entendimento de que a regra do mencionado artigo tinha plena vigência e eficácia.*

*O segundo aspecto, precedentes do Segundo Conselho de Contribuintes neste mesmo sentido (acórdãos n.ºs 203-02127 e 203-02540, entre outros).”*

Verifico, por penúltimo, que o lançamento foi agravado com a incidência da TRD, até 26 de julho de 1991. A inaplicabilidade da referida taxa referencial, como índice de correção, no período de 04 de fevereiro a 29 de agosto de 1991, é decisão desta Câmara, constituindo jurisprudência remansosa na Instância Revisora, que tem pautado seus julgamentos segundo o entendimento dos Tribunais.

Finalmente, a multa a ser aplicada na parte remanescente do auto lavrado deverá ser reduzida para 75%, a teor do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em obediência ao disposto no artigo 106, II, c, do CTN.

Transpostas todas as questões trazidas a julgamento, dou provimento parcial do recurso para que sejam deduzidos do lançamento respectivo, os créditos incidentes sobre os materiais (*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*) aplicados nos produtos fabricados por encomenda, destinados ao uso e consumo do encomendante, (item II), bem como para reconhecer o direito à redução da base de cálculo praticada pelo contribuinte, determinada pela Lei nº 7.988/98 (item IV, Quadro 13), bem como para excluir do lançamento a multa aplicada com base no artigo 173 do RIPI/82 (item V), além de afastar a aplicação da TRD



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13839.003007/00-91  
Recurso nº : 116.932  
Acórdão nº : 201-76.889

entre 04 de fevereiro e a data da ciência do auto de infração e, finalmente, reduzir a multa sobre o valor mantido para 75%.

Quanto aos demais itens (*III e quadro 14 do item IV*), nego provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

Sala das Sessões em 15 de abril de 2003.

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER