



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 07/07/05 106
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG
Interessada : IBM Brasil – Indústria de Máquinas e Serviços Ltda.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/06/2005

Cléza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IPI. ISENÇÃO. BENS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO FABRICADOS NO PAÍS. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES. REQUISITOS MATERIAL E FORMAL. DOAÇÃO E COMODATO. DIFERENCIAÇÃO.

Para a declaração do inadimplemento das condições para a fruição da isenção deferida aos bens de informática e automação fabricados no País, é imprescindível a observância dos requisitos material e formal estabelecidos na legislação de regência.

A doação e o comodato são espécies contratuais dotadas de previsão legal individualizada e de características, elementos e requisitos objetivos e subjetivos próprios que lhes conferem absoluta distinção, com produção de efeitos e implicações jurídicas igualmente divergentes, não podendo ser confundidos ou tratados similarmente, ainda mais no concernente aos ditames de legislação tributária outorgante de isenção fiscal, que se submetem à interpretação literal.

VALOR TRIBUTÁVEL. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO COM BASE NO ART. 15 DA LEI Nº 4.502/1964.

A previsão emanada da alínea “b” do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502/1964 não permite que este dispositivo seja considerado como hipótese legal concedente de redução de base de cálculo nas “vendas a varejo”, em que o contribuinte, para efeito de apuração do débito do IPI na operação, estaria legalmente autorizado a subtrair o percentual de 30% do valor da operação consignado nas notas fiscais de saída, premissa essa adotada na exigência relacionada, tornando-a insustentável.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JUIZ DE FORA - MG.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral, pela interessada, o Dr. Condorcet Pereira de Rezende.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Maria Cristina Roza da Costa, Raimar da Silva Aguiar, Antonio Zomer, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Tokafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG

RELATÓRIO

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG, mediante o Acórdão DRJ/JFA Nº 3311/2003 (fls. 613/643), exonerou integralmente o crédito tributário objeto do auto de infração de fls. 310/315, razão pela qual recorreu de ofício desta decisão a este Conselho, em cumprimento ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 e na Portaria MF nº 375, de 07/12/2001.

A Interessada, conforme sumário do Termo de Constatação de fls. 376/382 elaborado pela decisão recorrida, foi acusada de cometer as seguintes infrações:

I – PRIMEIRA INFRAÇÃO

1- Dos Fatos

Informou que *“O contribuinte (...) beneficiou-se durante os anos de 1995 e 1996 de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para bens de informática e automação fabricados no país, concedida através da Lei 8.191, de 11 de junho de 1991 que teve seus efeitos restringidos e seus prazos prorrogados pela Lei 8.248 de 23 de outubro de 1991. Tal isenção é condicionada ao cumprimento de exigências técnicas, a serem apreciadas pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, e tributárias, a serem aferidas pela Secretaria da Receita Federal.”* (fl. 376).

2- Da Legislação Aplicável

Apontou e transcreveu, na fl. 376, o art. 11, parágrafo único, e art. 12, todos da Lei nº 8.248/91 e o art. 7º e seus parágrafos 1º e 2º, todos do Decreto nº 792, de 02 de abril de 1993, que regulamenta os artigos 2º, 4º, 6º, 7º e 11 daquela lei, explicitando as condições de fruição da isenção e pauta.

Além disso, destacou que *“O Decreto 792 determina ainda que a empresa beneficiária deverá encaminhar ao Ministério da Ciência e Tecnologia os relatórios demonstrativos do cumprimento das obrigações estabelecidas em seus artigos. Tais relatórios serão apreciados pelo MCT e Ministério da Fazenda, que publicarão o resultado de sua análise no Diário Oficial da União (Art. 9º e parágrafos)”* (fl. 377).

3- Da análise dos documentos apresentados

Ressaltou que a análise dos documentos apresentados pela fiscalizada – quais sejam, *“(..fls. 64/71) extensa relação dos convênios praticados além dos Pareceres Técnicos MCT/SEPIN/021/97, relativo ao ano de 1995 (fls. 10/20) e MCT/SEPIN/COPR/042/98 (fls. 21/44), este contestado pela empresa e retificado pelo parecer MCT/SEPIN/358/98 (fls. 45/63), relativo ao ano de 1996, emitidos pelo Ministério da Ciência e Tecnologia relativos a tais convênios...”* – ensejou a conclusão de que *“embora as instituições conveniadas, em sua maioria, satisfaçam aos requisitos da Lei 8.248/93 em seu Art. 11, parágrafo único, os valores efetivamente repassados em dinheiro e estas encontram-se muito aquém dos preceituados neste Instituto Legal que, em seu Artigo 12, não considera como atividade de pesquisa e desenvolvimento a doação de bens e serviços de informática”* (fl. 377).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Assinalou que *“Na análise dos Relatórios de execução físico-financeira das atividades de P&D em informática, um por instituição conveniada, verifica-se que a maior parte dos valores empregados o foi através de recursos materiais fornecidos (equipamentos), cedidos em forma de comodato, ou em serviços prestados pela própria empresa, basicamente instalação e manutenção dos equipamentos fornecidos. Apenas pequena parte dos valores dos convênios foram recursos financeiros efetivamente repassados e, em alguns casos, sequer houve repasse de dinheiro”* (fl. 377).

Destacou, ademais, que *“os recursos financeiros efetivamente repassados não satisfazem às condições determinadas pela Lei n.º 8.248/91 e Decreto n.º 792/93 quais sejam, a efetiva aplicação de, no mínimo, 2% do faturamento bruto decorrente da comercialização, no mercado interno, de bens e serviços de informática em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento através de convênios com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, vedado que se considere como atividade de pesquisa e desenvolvimento a doação de bens e serviços de informática (Lei 8.248/91, Art. 12). Lembramos que o comodato de bens, instrumento geralmente utilizado pela empresa para disponibilizar equipamentos no decorrer dos convênios, incorre na mesma categoria da doação, similantemente a esta, não satisfazendo às condições da Lei”* (fl. 377).

Dessa forma, acrescentou que *“conforme o § 2º do Art. 7º do Decreto n.º 792/93 na eventualidade de a aplicação dos valores em determinado ano-calendário não atingir o percentual determinado (2% do faturamento), o valor residual corrigido monetariamente e acrescido de 12 (doze) por cento, deverá ser obrigatoriamente aplicado no ano-calendário seguinte, sem prejuízo da aplicação normal correspondente a este período. Neste caso específico, o contribuinte deveria ter aplicado até o final de 1996 o valor residual transferido do ano-calendário 1995, e até o final de 1997 o residuo de 1996, o que não ocorreu em ambos os casos”* (fl. 377).

Com efeito, realizou a autuante, por meio das tabelas acostadas às fls. 378/379, apurações e levantamentos que ensejaram as conclusões transcritas a seguir.

4- Das conclusões

“Primeiramente faz-se necessário esclarecimento quanto à aparente contradição entre os Pareceres Técnicos do Ministério da Ciência e Tecnologia e a análise efetuada no decorrer desta fiscalização quanto ao cumprimento dos ditames da Lei 8.248/93. Trata-se, tão-somente, de análises diferenciadas devido a esferas de competência diferenciadas.

Conquanto caiba ao MCT analisar tecnicamente as condições de fruição do benefício, inclusive previamente à sua concessão (Arts. 4º, 5º e 6º do Decreto nº 792/93), observando a capacitação tecnológica das empresas, seus processos produtivos e os produtos passíveis de obterem o benefício da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tal competência não exclui a obrigação da Secretaria da Receita Federal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias por parte das empresas beneficiadas.

Esta competência paralela gerou, no caso em tela, interpretações conflitantes por parte dos órgãos envolvidos. Nos permitimos discordar das conclusões dos Pareceres Técnicos do MCT quanto aos efeitos tributários, e apenas quanto a estes, do Dispositivo Legal aplicável, Lei nº 8.248/91, especialmente em seu Art. 12: ‘Para os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/16/2005

2º CC-MF
Fl.

Creusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

efeitos desta Lei não se considera como atividade de pesquisa e desenvolvimento a doação de bens e serviços de informática'.

Conforme já mencionado no início desta exposição, esse Instituto Legal há de ser interpretado segundo os ditames da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que, em seu Capítulo IV, onde trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária preceitua:

Conforme já mencionado no início desta exposição, esse Instituto Legal há de ser interpretado segundo os ditames da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que, em seu Capítulo IV, onde trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária preceitua:

Art. 111 – *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

I – (...)

II – *outorga de isenção.*

III – (...)

Segundo preconiza o Art. 9º da Lei 8.248/91, na hipótese do não cumprimento das exigências para gozo dos benefícios, poderá ser suspensa sua concessão, sem prejuízo do ressarcimento dos benefícios anteriormente usufruídos, atualizados, e acrescidos de multas pecuniárias aplicáveis aos débitos fiscais relativos aos tributos da mesma natureza.

Conforme dados das tabelas constantes do item 3 acima (...), é inevitável a conclusão de que as condições de fruição do benefício da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foram descumpridas, ensejando este Auto de Infração com cobrança do imposto não lançado nas saídas do estabelecimento durante os anos de 1995 e 1996, além das multas e juros correspondentes (fls. 115/125)" (fl. 380).

II – SEGUNDA INFRAÇÃO

1- Dos Fatos

Assinalou que se tratava "de utilização indevida por parte do contribuinte de redução do valor tributável do IPI de mercadorias saídas do estabelecimento industrial para venda a empresas de arrendamento mercantil durante os anos-calendário 1995 a 1998. O contribuinte considerou como valor tributável 70% (setenta por cento) dos valores constantes das Notas Fiscais de venda em tais condições, lançando o Imposto sobre Produtos Industrializados em valores 30% (trinta por cento) inferiores aos determinados pela legislação" (fls. 380/381).

2- Da Legislação Aplicável

Apontou e transcreveu, na fl. 381, o artigo 15, incisos I e II e alíneas "a" e "b", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

3- Da análise dos documentos apresentados

Ressaltou que a contribuinte, intimada a esclarecer (fls. 02/03) como valorava as mercadorias saídas de seu estabelecimento em operações de arrendamento mercantil, declarara (na fl. 06) que não realizava tais operações, tendo-se limitando em vender equipamentos a empresas de arrendamento mercantil com utilização do preço de venda a consumidor final como valor tributável.



Processo n^o : 15374.000897/99-96
Recurso n^o : 123.955
Acórdão n^o : 202-16.200

Clézia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Informou a posterior apresentação de "*relatórios decendiais das saídas de produtos vendidos às empresas de arrendamento mercantil (fls. 5/9) onde fica demonstrada a redução da base de cálculo do Imposto por meio da redução do valor tributável, com apuração de um 'delta' de 30% (trinta por cento) dos valores das Notas Fiscais de venda, valor este excluído na apuração do IPI*" (fl. 381).

Entretanto, ressaltou que "*o dispositivo legal que permite tal redução (...) aplica-se somente a vendas para consumidor final, não sendo este o caso das vendas a empresas de arrendamento mercantil. Tais empresas, por sua natureza, obviamente não 'consomem' os bens mas os repassam a outras empresas, estes, sim, os consumidores finais*" (fl. 381).

Nessa linha de entendimento, desenvolveu arrazoado no sentido de "*As empresas citadas pelo contribuinte no documento aos fls. 6 como adquirentes de seus equipamentos (...) cujo objeto social é o arrendamento mercantil, caracterizam-se como empresas de Intermediação Financeira, pela Legislação Comercial e do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Desta forma, tais empresas praticam intermediação de negócios, enquadrando-se como auxiliares do comércio, isto é, uma 'ponte' entre o produtor dos equipamentos – A IBM, e o consumidor dos mesmos – o arrendatário, aquele que efetivamente utilizará o bem em seu negócio. Conforme declarado pela empresa (...) é o próprio arrendatário dos equipamentos que escolhe a empresa arrendadora que intermediará o negócio. Somente este fato, já deixaria clara a venda para intermediário e não para consumidor final. Ainda pelo volume de vendas efetuadas pelo contribuinte às empresas acima citadas, descaracteriza-se a venda a varejo preconizada na legislação como condição necessária para utilização do benefício da redução*" (fls. 381/382).

4- Das conclusões

"*Pelo exposto acima verifica-se que as vendas efetuadas para empresas de arrendamento mercantil durante o ano de 1995, 1996, 1997 e 1998 não poderiam ter sido enquadradas como vendas a varejo para consumidor, condição necessária para que apenas 70% (setenta por cento) do valor das correspondentes vendas fossem considerados como valor tributável do IPI. Desta forma foi lavrado este Auto de Infração com cobrança do IPI sobre os valores excluídos (Delta de 30%) nos relatórios decendiais de saída de mercadorias (fls. 126/261), acrescidos das multas e juros correspondentes*" (fl. 382).

Os fundamentos da autoridade de primeira instância que motivaram a exoneração do crédito tributário lançado foram os seguintes, *verbis*:

I- Da Primeira Autuação

No tocante à primeira autuação, decorre da conclusão da AFRF autuante exposto no Termo de Constatação Fiscal, nas fls. 376/380, de que a autuada descumprira disposições legais condicionais – em especial, as do art. 11 e seu parágrafo único da Lei n^o 8.248, de 23 de outubro de 1991, e do art. 7^o e seus §§ 1^o e 2^o do Decreto n^o 792, de 02 de abril de 1993 – para fruição do benefício fiscal da isenção do IPI prevista no art. 1^o da Lei n^o 8.191, de 11 de junho de 1991, e referida no art. 4^o daquela Lei n^o 8.248/91, com regulamentação dada pelo citado Decreto n^o 792/93, ensejando tal descumprimento a aplicação do preceito sancionador do art. 9^o da Lei n^o 8.248/91 e, por conseguinte, a lavratura de auto de infração para cobrança dos valores de IPI não lançados em saídas do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuzá Tanafuji
Secretária da Segunda Câmara

estabelecimento ocorridas em períodos de apuração compreendidos entre 1995 e 1996, acrescidos da multa de ofício e demais consectários legais.

Os dispositivos legais supra-aludidos, bem como outros pertinentes à apreciação da matéria, são os seguintes:

Lei nº 8.191/91:

"Art 1º. Fica instituída isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) aos equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos, inclusive aos de automação industrial e de processamento de dados, importados ou de fabricação nacional, bem como respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas, até 31 de março de 1993.

§1º O Poder Executivo, ouvida a Comissão Empresarial de Competitividade, relacionará, por decreto, os bens que farão jus ao benefício de que trata este artigo."

Lei nº 8.248/91:

"Art 4º. Para as empresas que cumprirem as exigências para o gozo de benefícios, definidos nesta lei, e, somente para os bens de informática e automação fabricados no País, com níveis de valor agregado local compatíveis com as características de cada produto, serão estendidos pelo prazo de sete anos, a partir de 29 de outubro de 1992, os benefícios de que trata a Lei nº 8.191, de 11 de junho de 1991.

Parágrafo único. A relação dos bens de que trata este artigo será definida pelo Poder Executivo, por proposta do CONIN (...).

(...)

Art 9º. Na hipótese do não cumprimento, por empresas produtoras de bens e serviços de informática, das exigências para gozo dos benefícios de que trata esta lei, poderá ser suspensa a sua concessão, sem prejuízo do ressarcimento dos benefícios anteriormente usufruídos, atualizados, e acrescidos de multas pecuniárias aplicáveis aos débitos fiscais relativos aos tributos da mesma natureza.

(...)

Art 11. Para fazer jus aos benefícios previstos nesta lei, as empresas que tenham como finalidade a produção de bens e serviços de informática deverão aplicar, anualmente, no mínimo 5% (cinco por cento) do seu faturamento bruto no mercado interno decorrente da comercialização de bens e serviços de informática (deduzidos os tributos correspondentes a tais

J

6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

comercializações), em atividades de pesquisas e desenvolvimento a serem realizadas no País, conforme projeto elaborado pelas próprias empresas.

Parágrafo único. No mínimo 2% (dois por cento) do faturamento bruto mencionado no caput deste artigo deverão ser aplicados em convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, oficiais ou reconhecidas.

Art 12. Para os efeitos desta lei não se considera como atividade de pesquisa e desenvolvimento a doação de bens e serviços de informática."

Decreto nº 762/93:

"Art 1º. São isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), até 29 de outubro de 1999, com fundamento no disposto no art. 1º da Lei nº 8.191, de 11 de junho de 1991, e no art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, os bens de informática e automação, com níveis de valor agregado local compatíveis com as características de cada produto, fabricados no País por empresas que cumpram as exigências estabelecidas nos arts. 2º ou 11 do último diploma legal, e os respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas que, em quantidade normal, acompanham aqueles bens.

(...)

Art 7º. Para fazer jus aos benefícios previstos nos arts. 1º a 3º, as empresas que tenham como finalidade a produção de bens e serviços de informática e automação deverão aplicar, em cada ano-calendário, cinco por cento, no mínimo, do seu faturamento bruto decorrente da comercialização, no mercado interno, de bens e serviços de informática e automação, deduzidos os tributos incidentes, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em informática e automação a serem realizadas no País, conforme elaborado pelas próprias empresas.

§1º No mínimo dois por cento do faturamento bruto mencionado no caput deste artigo deverão ser aplicados, em cada ano-calendário, em convênios, com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, oficiais ou reconhecidas, definidos no art. 13.

§2º Na eventualidade de a aplicação prevista no caput deste artigo não atingir o mínimo nele fixado e sem prejuízo do disposto no parágrafo 1º, o valor residual, corrigido monetariamente e acrescido de doze por cento, deverá ser obrigatoriamente aplicado no ano-calendário

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20 16 12005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

seguinte, respeitada a aplicação normal correspondente a esse mesmo período.

(...)

Art 14 . Para os efeitos deste decreto, consideram-se atividades de pesquisa e desenvolvimento:

I - pesquisa: trabalho teórico ou experimental realizado de forma sistemática para adquirir novos conhecimentos visando a atingir um objetivo específico, descobrir novas aplicações ou obter uma ampla e precisa compreensão dos fundamentos subjacentes aos fenômenos e fatos observados sem prévia definição para o aproveitamento prático dos resultados desse trabalho;

II - desenvolvimento: trabalho sistemático utilizando o conhecimento adquirido na pesquisa ou experiência prática para desenvolver novos materiais, produtos ou dispositivos, implementar novos processos, sistemas ou serviços ou, então, para aperfeiçoar os já produzidos ou implantados, incorporando características inovadoras;

III - treinamento em ciência e tecnologia: treinamento especializado de nível médio ou superior, bem como aperfeiçoamento e pós-graduação de nível superior;

IV - serviço científico e tecnológico: serviços de assessoria ou consultoria, de estudos prospectivos, de ensaios, normalização, metrologia ou qualidade, assim como os prestados por centros de informação e documentação;

V - sistema da qualidade: programas de capacitação e certificação que objetivem a implantação de programas de gestão e garantia de qualidade.

§1º Serão enquadrados como dispêndios de pesquisa e desenvolvimento os gastos realizados na execução ou contratação das atividades especificadas no caput deste artigo, referentes a:

- a) aquisição ou uso de programas de computador, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, seus acessórios, sobressalentes e ferramentas, assim como de instalações;*
- b) obras civis;*
- c) recursos humanos, diretos e indiretos;*
- d) aquisição de livros e periódicos;*
- e) materiais de consumo;*
- f) viagens;*
- g) treinamento;*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

h) serviços de terceiros;

i) participação, inclusive na forma de aporte de recursos financeiros, na execução de programas e projetos de interesse nacional considerados prioritários pelo MCT;

j) pagamentos efetuados a título de royalties, assistência técnico-científica, serviços especializados e assemelhados, na transferência de tecnologia desenvolvida conforme disposto no caput deste artigo, por centros ou institutos de pesquisa e entidades brasileiras de ensino que atendam ao disposto no artigo anterior.

§2º O montante da aplicação de que trata o art. 7º, § 1º, refere-se à parcela relativa ao pagamento dos dispêndios e remunerações das instituições de ensino ou pesquisa efetuado pela empresa excluindo-se os demais gastos, próprios ou contratados com outras empresas, realizados no âmbito do convênio.

§3º Para os efeitos deste decreto, não se considera como atividade de pesquisa e desenvolvimento a doação de bens e serviços de informática e automação.

§4º Os dispêndios efetuados na aquisição ou uso de bens e serviços fornecidos pela(s) empresa(s) participante(s), necessários à realização das atividades de pesquisa e desenvolvimento de que trata este artigo, poderão ser computados, para a apuração do montante de gastos, pelos seus valores de custo ou, alternativamente, pelos valores correspondentes a cinquenta por cento dos preços de venda ou de aluguel ou cessão de direito de uso relativo ao período de uso dos mesmos, vigentes, na ocasião, para usuário final."

Voltando à retromencionada conclusão da exatora, ela adveio de apurações e cálculos verificativos constantes das tabelas de fls. 378/379, os quais, por sua vez, foram elaborados em razão do entendimento daquela de que as cessões em comodato efetivadas pela empresa atuada para disponibilizar equipamentos e programas de informática no decorrer de convênios realizados para prática de atividades de pesquisa e desenvolvimento em informática e automação equivaliam a doações efetuadas, merecendo tais cessões, portanto, com base na prescrição emanada do art. 12 da Lei nº 8.248/91, ser desconsideradas.

Deveras, observa-se que todo o delineamento conclusivo expendido pela AFRF atuante sobre a primeira autuação tem como cerne, como fundamento, a sua consideração quanto à equivalência de efeitos entre a doação e o comodato, porquanto foi desse ponto que partiu toda a sua abordagem referente à questão do atendimento pela atuada dos preceitos legais de regência da isenção do IPI em questão.

Por sua vez, a atuada centrou seu arrazoado contestatório no destaque da diferenciação entre os aludidos institutos e na ressalva da validade legal da utilização do comodato no tocante à legislação que versa sobre a isenção do IPI em questão.

↓



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20 16 2005

2º CC-MF
Fl.

Cléuzia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Sendo assim, para o deslinde do litígio, mostra-se necessário realizar inicialmente uma análise acurada e minudente acerca da doação e do comodato.

De plano, importa consignar que ambos os institutos representam modalidades de contratos que se encontram expressamente previstos no Código Civil – tanto no antigo: Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, vigente até 11 de janeiro de 2003, quanto no em vigor a partir dessa data: Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. A doação é tratada no antigo Código Civil no Capítulo III do Título V: “Das Várias Espécies de Contrato”, e o comodato, na Seção I do Capítulo V: “Do Empréstimo” do mesmo Título V. No novo Código Civil, a doação é regida pelo Capítulo IV do Título VI, igualmente nominado “Das Várias Espécies de Contrato”, e o comodato, na Seção I do Capítulo VI: “Do Empréstimo” desse Título VI.

No concernente à doação, sua definição legal no Código Civil de 1916 era:

“Art. 1.165. Doação é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita.”

No atual Código, consta assim:

“Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

Dentre os caracteres e elementos jurídicos que conformam tal instituto, destacam-se, além da contratualidade, a unilateralidade do doador – que exclusivamente contrai obrigações; a liberalidade – elemento subjetivo caracterizador especial e fundamental, que pressupõe o *animus donandi* do doador, isto é, a sua vontade desinteressada de fazer benefício ao donatário, abrangendo, aqui, a gratuidade, pela ausência de contrapartida por parte do donatário; e a transferência patrimonial do doador para o donatário – elemento objetivo que pressupõe diminuição (empobrecimento) do patrimônio do primeiro e aumento (enriquecimento) correspondente do segundo, sem contrapartida deste.

Tem-se, assim, que a caracterização da doação encontra traço decisivo nos seus elementos subjetivo e objetivo, quais sejam, a efetiva transferência de propriedade, pelo doador, de patrimônio seu ao donatário, advindo do firme propósito, do ânimo, daquele de, por liberalidade e a expensas próprias, sem contrapartida, promover enriquecimento patrimonial do beneficiário (donatário).

Nesse sentido, importa transcrever trecho de Orlando Gomes na obra “Contratos”, 11ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 236:

“Para haver doação, mister se faz, primeiramente, a diminuição em um patrimônio e aumento correspondente em outro. O donatário há de enriquecer na medida em que o doador empobrece. O enriquecimento pode consistir em qualquer atribuição patrimonial: aquisição, pelo donatário, de propriedade ou direito real limitado, cessão de créditos ou de quaisquer vantagens. O empobrecimento do doador constitui o elemento de caracterização que permite distinguir a doação de outros negócios jurídicos, como, v.g., a renúncia.

g

P



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuzi Tanafuji
Secretária da Segunda Câmara

Completa-se com o elemento subjetivo: o 'animus donandi'. Indispensável à caracterização da doação é, com efeito, a intenção de praticar um ato de liberalidade. O doador deve ter a vontade de enriquecer o donatário, a expensas próprias. Se lhe falta esse propósito, o contrato não será de doação. É o 'animus donandi' que o caracteriza. Não basta a gratuidade. Traço decisivo da doação é a liberalidade, a vontade desinteressada de fazer benefício a alguém, empobrecendo-se ao proporcionar à outra parte uma aquisição 'lucrativa causa'. A intenção liberal concretiza-se, em suma, no intuito de enriquecer o beneficiário.

Há casos em que o enriquecimento ocorre sem doação, porque falta o 'animus donandi' (...)."

Também se mostra de bom alvitre citar excerto da obra "Instituições de Direito Civil" - Volume III, de Roberto de Ruggiero, traduzida por Ary dos Santos, 3ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1973, pp. 340/341:

"(...) O que se requer é que a vantagem implique um enriquecimento do donatário, isto é, que aumente o seu patrimônio e ao aumento corresponda uma diminuição no patrimônio do doador. (...). São, pois, de pôr de fora do seu âmbito todos aqueles outros atos que, embora conferindo uma vantagem sem equivalente, não implicam uma perda patrimonial.

São estes todos os outros negócios a título gratuito que têm de comum com a doação o caráter de gratuidade, mas não o da demissão de si de uma coisa ou de perda patrimonial. Na verdade, a categoria dos atos a título gratuito compreende a doação, que é o negócio gratuito por excelência, mas não se esgota com ela; também no comodato, no depósito, no mandato, no mútuo sem juros há uma vantagem ou um serviço que o comodante, o depositário, o mandatário e o mutuante prestam à outra parte, mas falta aqui a verdadeira e própria atribuição patrimonial ou a correspondente diminuição do patrimônio em quem presta aquele serviço ou vantagem; falta a separação de um direito de um dos dois patrimônios e a sua aquisição pelo outro por modo definitivo. No mútuo a soma não passa para o mutuário senão para ser restituída; no comodato o uso concedido não faz perder qualquer direito ao patrimônio do comodante e o próprio gozo do comodatário não é independente da relação obrigatória, sendo pelo contrário independente o gozo do donatário.

(...)

O caráter mais saliente de toda a relação é o espírito de liberalidade, que anima a disposição patrimonial e que, sendo o seu fim, constitui também a causa (em sentido técnico) do contrato. A intenção de beneficiar ou 'animus donandi' é na verdade o que caracteriza o negócio e lhe dá a feição particular, que o distingue de todos os outros. Não basta a gratuidade em si e por si, isto é, uma atribuição patrimonial sem co-respectivo, sendo preciso que ela tenha a vivificá-la o ânimo liberal, existindo tal ânimo todas as

P
11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/16/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

vezes que, sem qualquer constrição e com a consciência de não poder a tal ser por qualquer forma obrigados, nós espontaneamente concedemos a outrem uma vantagem patrimonial."

Já relativamente ao comodato, são coincidentes as definições legais constantes do Código Civil de 1916 (no art. 1.248) e do atualmente em vigor (no art. 579):

"O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto."

De imediato, verifica-se que esse instituto trata de modalidade de contrato referente a "empréstimo", o qual tem inerente o requisito da temporariedade, que obriga, em um prazo determinado ou indeterminado, a devolução (a restituição) da coisa emprestada. Dentre outros requisitos essenciais que conformam tal instituto, destaca-se a gratuidade, que decorre do dever de o empréstimo, ou cessão, da coisa pelo comodatário ser não onerosa, isto é, com vedação ao comodante de receber qualquer retribuição à coisa cedida. Por conseqüência, a estipulação de alguma remuneração ou contraprestação desconfigura o contrato de comodato, convertendo-o em locação ou em contrato atípico.

Ademais, referindo-se a definição legal exclusivamente a coisas não fungíveis, ficam expressamente afastadas as fungíveis e as consumíveis, pelo que resta claro tratar o comodato de empréstimo ou cessão para uso, ou seja, a coisa emprestada por uma das partes (comodante) à outra (comodatário) deve, depois de algum tempo, ser devolvida à primeira na sua individualidade, sem possibilidade de que possa ser restituída por outra do mesmo gênero, qualidade ou quantidade. E por ser empréstimo ou cessão de uso, não há transferência de domínio patrimonial (de propriedade) da coisa emprestada, mas apenas o seu uso, não necessitando, assim, que ela pertença ao comodante, podendo, com isso, também o "possuidor" da coisa cedê-la em comodato.

Sobre a matéria, a retrocitada obra de Roberto de Ruggiero, traduzida por Ary dos Santos, nas pp. 314/315, discorre assim:

"Dar a alguém, sem retribuição, uma coisa para que se sirva dela para um uso determinado e, findo o uso, a restituir, é o que tecnicamente se chama dar de comodato. Comodato ou empréstimo para uso é definido na verdade (...) como o contrato pelo qual uma das partes (comodante) entrega à outra (comodatário) uma coisa, a fim de se servir dela por um tempo ou uso determinado, com a obrigação de restituir a mesma coisa recebida.

(...) A concessão é essencialmente gratuita, sendo feita para prestar a outrem um serviço e assim, em regra, no interesse exclusivo de quem a recebe. Se a utilidade que a coisa dá fosse cedida contra uma retribuição, cair-se-ia numa figura contratual completamente diferente, isto é: na locação. (...).

O que é essencial na relação é, além da gratuidade da concessão, a entrega de uma coisa sem transferência do domínio ou de outro direito real, e isso para um uso determinado, que torne impossível a sua restituição diminuída ou mudada.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cléuza Takafuji
Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

(...) Da coisa, transfere-se e não se deve transferir senão a posse natural, não se requerendo, portanto, que o comodante tenha a sua propriedade.

O uso, para o qual a coisa é dada, ou já ficou expressamente determinado ou deverá determinar-se com base na sua natureza e normal destino econômico. Pode, assim, consistir em todas as utilidades de que é suscetível ou só em algumas, conforme a vontade do comodante. Mas, visto que o contrato se destina à restituição, é manifesto que apenas se podem dar as coisas que com o uso não se consomem ou que, sendo consumíveis, não se consomem com aquele uso especial que as partes tiverem em atenção.

(...)

A obrigação fundamental é a de restituir a coisa dada em comodato no prazo fixado ou depois de a ter usado, e restituí-la a quem a deu, seja ou não o proprietário e assim ao próprio ladrão. Qualquer demora na restituição acarreta, como regra, o ônus da perda ou da deterioração mesmo por caso fortuito, além da indenização normal por danos. (...).

Deve o comodatário servir-se da coisa só para o uso que se convencionou ou, na falta de convenção, para aquele determinado pela sua natureza (...). Se falta a esta obrigação, não só pode ser privado extemporaneamente da mesma coisa, como é obrigado à indenização por danos (...)."

De todas as explanações retro, depreende-se com segurança que a doação e o comodato possuem cada qual características, elementos e requisitos objetivos e subjetivos próprios, peculiares, que ensejam a configuração de duas figuras jurídicas completamente distintas (inclusive com previsões legais específicas no Código Civil) tanto na essência quanto sistematicamente. Ou seja, aqueles institutos conformam-se em modalidades contratuais advindas de vontades diferenciadas, com produção de efeitos e implicações jurídicas igualmente divergentes. São individualizados portanto, não podendo, sob qualquer aspecto, ser confundidos ou tratados similarmente.

E justamente por causa dessa individualização e distinção existentes entre a doação e o comodato, este julgador não pode aceitar como precedente o entendimento da AFRF autuante expendido no Termo de Constatação Fiscal no sentido de que "o comodato de bens, instrumento geralmente utilizado pela empresa para disponibilizar equipamentos no decorrer dos convênios, incorre na mesma categoria da doação, similarmente a esta, não satisfazendo às condições da Lei" (Lei nº 8.248/91), do qual decorreu sua conclusão acerca da aplicabilidade da vedação do art. 12 dessa lei às operações de comodato realizadas pela fiscalizada e a conseqüente consideração de desatendimento das condições legais de fruição da isenção do IPI em tela.

Isso porque, primeiramente, à luz do que preceitua o inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a legislação tributária que dispõe sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, isto é, de modo restrito ao exato conteúdo e alcance das palavras que compõem a redação do texto normativo isencional, não sendo legalmente admissível a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

realização de interpretação que se revele inovadora ou mesmo extensiva, tal como se vislumbra do entendimento exposto pela autuante.

Com efeito, se há, conforme mencionado e transcrito no início deste voto, dispositivos expressos na legislação tributária que prevêm e estipulam normas de regência e regulamentação adstritas ao benefício fiscal da isenção do IPI em pauta, impede que os comandos normativos que defluem da redação dos seus textos legais sejam interpretados de modo literal, restrito. Assim, sendo a previsão de vedação determinada pelo art. 12 da Lei nº 8.248/91 – e também presente na regulamentação dada pelo § 3º do 14 do Decreto nº 792/93 – explicitamente referente à doação, não se pode pretender, justamente por aquela literalidade e pela individualização (distinção) existente entre as modalidades contratuais da doação e do comodato, que tal vedação exclusiva à primeira modalidade (doação) se refira e alcance também as operações atinentes à segunda (comodato).

Além disso, a impossibilidade da pretensão apontada acima fica totalmente evidente quando, da leitura minudente das disposições dadas pelo aludido Decreto nº 792/93, que regulamenta a isenção em tela, constata-se a existência de previsão efetiva de que as operações de comodato realizadas como cessão de direito de uso expressamente em conformidade com o disposto pelo § 1º, alínea “a”, e § 4º, todos do art. 14 desse decreto, encontram-se plenamente abrangidas dentro das condições legais de concessão da isenção, contando, portanto, com total legitimidade. Em outras palavras, não só não consta da legislação de regência da isenção em questão a vedação ao comodato, como, pelo contrário, há textual previsão de aceitação de sua ocorrência desde que efetuada consoante o disposto pelos aludidos §§ 1º e 4º.

Cabe, aqui, para maior clareza de entendimento, repetir os preceitos legais supramencionados, destacando-se em **negrito** os pontos ora suscitados como de relevância:

Art 14. Para os efeitos deste decreto, consideram-se atividades de pesquisa e desenvolvimento:

.....

§1º Serão enquadrados como dispêndios de pesquisa e desenvolvimento os gastos realizados na execução ou contratação das atividades especificadas no caput deste artigo, referentes a:

a) aquisição ou uso de programas de computador, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, seus acessórios, sobressalentes e ferramentas, assim como de instalações;

.....

§4º Os dispêndios efetuados na aquisição ou uso de bens e serviços fornecidos pela(s) empresa(s) participante(s), necessários à realização das atividades de pesquisa e desenvolvimento de que trata este artigo, poderão ser computados, para a apuração do montante de gastos, pelos seus valores de custo ou, alternativamente, pelos valores correspondentes a cinquenta por cento dos preços de venda ou de aluguel ou cessão de direito de uso relativo ao período de uso dos mesmos, vigentes, na ocasião, para usuário final.”

JA

P



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20 16 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Efetivamente, as atividades de pesquisa e desenvolvimento em informática e automação definidas no *caput* e incisos I a V do art. 14 do Decreto 792/93 tratam de atividades eminentemente intelectuais que, pela sua natureza, necessitam, na maioria das vezes, da realização de outras complementares, secundárias, realizadas com o fim específico de viabilizar a consecução daquelas principais. No § 1º do citado art. 14 estão expressamente elencadas quais são as tais atividades de complemento, tais como as de aquisição ou de uso programas de computador, de máquinas, de equipamentos, de aparelhos e instrumentos, de instalações específicas, de construção de obras civis, de contratação de recursos humanos, de aquisição de livros, periódicos e materiais de consumo, dentre outras.

Ressalte-se, mais uma vez, que tais atividades-meio são as especificadamente complementares e imprescindíveis às principais – atividades-fim – de pesquisa e desenvolvimento, estando, pois, aquelas, intrinsecamente ligadas à consecução destas. E exatamente por isso é que a legislação autoriza possam os gastos realizados para efetivação daquelas (das complementares) ser considerados como “dispêndios” de pesquisa e desenvolvimento. Nesse sentido, e nos termos da alínea “a” do § 1º daquele art. 14, tem-se que os gastos com o uso de máquinas, equipamentos aparelhos e instrumentos utilizados como necessários à execução ou contratação das atividades principais enquadram-se como sendo esse tipo de “dispêndio”.

Com isso, o pagamento de tais “dispêndios” inerentes e necessários, efetuado pela empresa beneficiária da isenção do IPI em pauta, pode ser alocado no cômputo do montante por ela aplicado nas atividades-fim de pesquisa e desenvolvimento tratadas pelo art. 14 do Decreto nº 792/93.

Sendo assim, para efeito de cumprimento do disposto pelo § 1º do art. 7º do decreto em questão, pode a empresa beneficiária da isenção fornecer bens (máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos) às entidades conveniadas definidas no art. 13 e encarregadas das atividades de pesquisa ou de desenvolvimento para serem usados na consecução destas, desde que esse uso dos bens atenda estritamente a condição essencial e vinculativa de intrínseca especificidade e complementaridade à consecução das atividades. E é justamente por conta dessa necessária condição fundamental, *sine qua non*, que no § 3º do art. 14 do referido decreto consta a previsão legal de impedimento da doação de bens de informática da empresa beneficiária (doadora) à entidade conveniada (donatária), porquanto, sob esse instituto da doação, em que há efetiva transferência da propriedade da coisa, a qual passa à livre disposição da donatária, perde-se completamente a possibilidade de ser exigido o acato ou cumprimento àquela mencionada condição vinculativa.

Já, por outro lado, relativamente ao fornecimento de bens em comodato pela empresa beneficiária (comodante) à entidade conveniada implementadora da atividade de pesquisa ou de desenvolvimento (comodatária) para serem usados por esta estrita e essencialmente na consecução de tal atividade, é perfeitamente viável e consentâneo com o disposto na legislação normativa da isenção em tela. Deveras, no comodato, como já ressaltado, ocorre apenas a cessão de direito de uso do bem, sem transferência de sua propriedade, do domínio, da livre disposição para o comodatário, podendo-se, assim, para os bens cedidos em comodato para as entidades conveniadas definidas no art. 13 do Decreto nº 792/93, ser exigida a observância da condição supramencionada de estrita vinculação do uso destes à consecução das atividades-fim de pesquisa e desenvolvimento de informática e automação mencionadas no *caput* do art. 7º e definidas no *caput* e incisos do art. 14 do decreto em comento. Com efeito, se respeitada



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 2016 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

tal condição, atende-se plenamente as prescrições legais isençionais, não havendo por que considerar deslegitimado o comodato. É o que se deflui da exegese do § 4º do art. 14, atentando-se, outrossim, para efeito do cômputo valorativo dos “dispêndio” de pesquisa e desenvolvimento referentes ao uso dos bens, ao que dispõe a redação da parte final desse comando normativo.

Ademais, importa consignar que, posteriormente, os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001, produziram alterações na redação dos arts. 4º, 9º e 11 da Lei nº 8.248/91 e, em conformidade com a determinação do art. 12 daquela lei posterior, foi dada, por meio do Decreto nº 3.800, de 20 de abril de 2001 (transcrito logo a seguir), nova regulamentação aos tais artigos da segunda lei mencionada. Nesse decreto, os arts. 1º, 8º e 9º referem-se à questão ora em comento e, em que pese, pela temporalidade, não se aplicarem aos períodos consignados na autuação em apreço, a redação bem elaborada que possuem serve de subsídio para corroborar o entendimento exposto neste voto:

“DECRETO Nº 3.800, DE 20 DE ABRIL DE 2001

Regulamenta os arts. 4º, 9º e 11 da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, e os arts. 8º e 11 da Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001, que tratam do benefício fiscal concedida às empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação, que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, e dá outras providências.

O VICE-PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no exercício do cargo de Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 12 da Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001,

DECRETA:

Art. 1º. As empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação, que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, farão jus aos seguintes benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - incidentes sobre os bens de que trata o § 1º deste artigo, desde que atendidos os requisitos estabelecidos neste Decreto:

I - (...)

(...)

II - nas demais regiões:

A) isenção até 31 de dezembro de 2000;

b) redução do imposto devido, nos seguintes percentuais:

(...)

§ 1º Os benefícios fiscais somente incidirão sobre os bens de informática e automação de que tratam os §§ 1º C e 1º do art. 4º da Lei nº 8.248, 23 de outubro de 1991, que sejam produzidos no País e que estejam em conformidade com o Processo Produtivo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Básico - PPB estabelecido em portaria conjunta dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia.

(...)

Art. 8º. Consideram-se atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, para fins do disposto no art. 1º deste Decreto:

I - trabalho teórico ou experimental realizado de forma sistemática para adquirir novos conhecimentos, visando a atingir objetivo específico, descobrir novas aplicações ou obter ampla e precisa compreensão dos fundamentos subjacentes aos fenômenos e fatos observados, sem prévia definição para o aproveitamento prático dos resultados;

II - trabalho sistemático utilizando o conhecimento adquirido na pesquisa ou experiência prática, para desenvolver novos materiais, produtos, dispositivos ou programas de computador, para implementar novos processos, sistemas ou serviços ou, então, para aperfeiçoar os já produzidos ou implantados, incorporando características inovadoras;

III - formação e capacitação profissional de níveis médio e superior em tecnologias da informação; e

IV - serviço científico e tecnológico de assessoria, consultoria, estudos, ensaios, metrologia, normalização, gestão tecnológica, fomento à invenção e inovação, gestão e controle da propriedade intelectual gerada dentro das atividades de pesquisa e desenvolvimento, bem como implantação e operação de incubadoras de base tecnológica em tecnologia da informação.

Art. 9º. Serão enquadrados como dispêndios de pesquisa e desenvolvimento os gastos realizados na execução ou contratação das atividades especificadas no artigo anterior, desde que se refiram a:

I - uso de programas de computador, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, seus acessórios, sobressalentes e ferramentas, assim como serviço de instalação dessas máquinas e equipamentos;

(...)

§ 1º Excetuados os serviços de instalação, os gastos de que trata o inciso I do caput deste artigo deverão ser computados pelos valores da depreciação, da amortização, do aluguel ou da cessão de direito de uso desses recursos, correspondentes ao período da sua utilização na execução das atividades de pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º A cessão de recursos materiais, definitiva ou por pelo menos cinco anos, a instituições de ensino e pesquisa credenciadas e aos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

programas de que trata o parágrafo seguinte, necessária à realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento, será computada para a apuração do montante dos gastos, alternativamente:

I - pelos seus valores de custo de produção ou aquisição, deduzida a respectiva depreciação acumulada; ou

II - por cinquenta por cento do valor de mercado, mediante laudo de avaliação.

(...)

Art. 11. Serão considerados como aplicação do ano:

I- os dispêndios correspondentes à execução de atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas dentro do respectivo ano-calendário;

II- (...)

III- (...)

Art. 12. A doação de bens e serviços de informática e automação não se considera como atividade de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação."

(negritos acrescentados)

Da leitura do *caput* e inciso I do art. 9º conjugada especificamente com os seus §§ 1º e 2º, além do art. 11, todos do comando acima, observa-se a clara previsão de que os valores dos recursos atinentes a máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos (e seus acessórios, sobressalentes e ferramentas) objetos de comodato – isto é, de cessão do direito de uso – e essencialmente necessários à realização das atividades de pesquisas e desenvolvimento em tecnologia de informação consideradas no art. 8º sejam considerados e computados como gastos enquadrados como “dispêndios de pesquisa e desenvolvimento” daquelas atividades. Portanto, a aceitação do comodato de bens nas condições legais expostas resta patente e, de outro lado, também se torna evidente que a doação de bens de informática, por extrapolar a simples concessão do direito de uso, dissocia-se totalmente da hipótese de ser enquadrada como dispêndio de pesquisa e desenvolvimento intrinsecamente ligado àquelas atividades do art. 8º, razão por que recebe a vedação do art. 12.

Repita-se que o Decreto nº 3.800/2001 supracitado não se aplica aos fatos objetos da presente autuação, mas, por tratar da mesma matéria versada no Decreto nº 792/93 e tendo em conta a clareza da redação dos seus dispositivos mencionados no parágrafo acima, este julgador considera a interpretação e entendimento dos preceitos dele emanados como elemento importante para subsidiar o seu entendimento e convicção.

Além disso, vislumbra-se corroborar a compreensão aqui exposta o teor de certas considerações (transcritas abaixo) feitas no Parecer Técnico MCT/SEPIN nº 07250/97-5, de 29 de abril de 1997, às fls. 32/33 dos autos, de cuja leitura claramente se deflui que, relativamente aos convênios efetuados pela empresa autuada (a IBM) com entidades diversas, não foi deslegitimado o comodato pela sua prática em si, mas sim porque foi constatado que as atividades desenvolvidas com a utilização dos bens cedidos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleusa Yatafuji
Secretária da Segunda Câmara

caracterizaram-se como atividades não essencialmente de pesquisa e desenvolvimento em informática e automação.

"a) Convênios com Núcleos do SOFTEX 2000:

- apesar dos equipamentos serem cedidos em comodato por prazos superiores a 1 ano, a IBM se responsabiliza pela manutenção por apenas 1 ano;*
- não foram identificados os produtos, apenas siglas como Pc e SW, e nem a quantidade cedida, conforme solicitado no roteiro, impossibilitando uma avaliação objetiva de seus valores. Os bens por ela produzidos estão sendo cedidos pelo valor de custo, portanto na próxima auditoria técnica deverá ser exigida a planilha de custos;*
- foram incluídos na relação dos Núcleos SOFTEX beneficiados instituições como a Fundação Padre Leonel França (Laboratório IBM de Desenvolvimento de Software do Instituto de Tecnologia de Software) e Universidade Federal de Pernambuco/Departamento de Informática. em 18.02.98, através do ofício nº 015/98-CGSA/SEPIN solicitamos à Fundação SOFTEX 2000 a confirmação de que as entidades relacionadas no Relatório realmente fazem parte dos núcleos;*
- na descrição dos recursos cedidos ao CITS – Centro Internacional de Tecnologia de Software informa, sem apresentar justificativas, a subcontratação da empresa SHN – Sist. de Inform. Houve a cessão de bens em comodato e repasse de recursos financeiros no valor de 179.322,53 Ufir para o desenvolvimento de um projeto identificado como Maxipro. Se o valor pago correspondeu ao trabalho de 350 horas (constante na tabela) teríamos uma remuneração muito elevada, da ordem de 512 Ufir/hora. Esses recursos, na forma apresentada, não poderão ser contabilizados como aplicação no Programa Prioritário SOFTEX 2000 e nem como gasto de projeto/programa de P&D (as informações apresentadas são insuficientes para permitir o seu enquadramento ao disposto n art. 14 do Decreto nº 792/93);*

(...)

b) Programas e Projetos com Instituições de ensino e pesquisa:

- Pelo número de instituições de ensino/pesquisa e volume de recursos envolvidos sobressaem os convênios que objetivam a implantação/ampliação de laboratórios de informática e redes de computadores destinados à formação e desenvolvimento de recursos humanos (subitem IV na descrição acima). Mas, pela forma como são distribuídos os recursos, aparentam ser mais instrumentos de política de marketing do que de desenvolvimento científico e tecnológico (...).*
- Os equipamentos e programas de computador são cedidos em comodato por um período de 5 anos, com a IBM se*



Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

responsabilizando pela sua manutenção 1 ano. Assim, pelo restante do período o ônus da manutenção é assumido pela instituição. Ou seja, além da responsabilidade da realização das atividades de P&D, a instituição assume o serviço de manutenção dos bens necessários à sua execução.

• Em muitos desses laboratórios a atividade de treinamento científico e tecnológico não se destina à formação e desenvolvimento de profissionais para a área de informática. É antes um treinamento para o uso da informática com o objetivo de aprimorar a formação de alunos de outros cursos.

(...)

• Esses projetos, mesmo aqueles identificados simplesmente como de implantação, modernização ou ampliação de laboratórios de P&D, tem duração uniforme de 5 anos (prazo de comodato dos produtos fornecidos), mostrando a ausência de vinculação entre a natureza, porte e características do projeto e seu prazo de execução. (...)."

Percebe-se, portanto, que o Ministério da Ciência e Tecnologia, ao emitir o resultado de sua análise técnica do relatório demonstrativo da empresa autuada relativo ao ano de 1996, tomou por fulcro para a emissão de parecer negativo para alguns convênios não a prática do comodato em si, mas a inadequação da natureza da atividade desenvolvida com o uso dos equipamentos e programas de computador cedidos sob tal modalidade contratual. Essa constatação conforma-se em mais um elemento de convicção para este julgador de que o comodato realizado consentaneamente com as disposições da legislação referente à isenção do IPI em pauta conta com plena previsibilidade legal e legitimidade, não configurando, por outro lado, em absoluto, qualquer similaridade com a doação.

Com isso, e por tudo mais que foi exposto, este julgador depreende que, no caso concreto, não encontra guarida o posicionamento da AFRF autuante exposto no Termo de Constatação Fiscal, à fl. 377, de ter tratado como equivalentes a doações as cessões em comodato realizadas pela autuada para disponibilizar equipamentos e programas de informática no decorrer dos convênios, tendo-as desconsiderado com base na sua interpretação sobre o que dispõe o art. 12 da Lei nº 8.248/91 e, a partir daí, ter efetuado cálculos e apurações que redundaram na sua conclusão de que a empresa autuada não satisfizera determinadas condições legais para fruição da isenção do IPI em questão, especialmente no tocante ao art. 11 e seu parágrafo único, ambos daquela Lei nº 8.248/91, e ao art. 7º e seus §§ 1º e 2º, do Decreto nº 792/93, pelo que aplicou o preceito sancionador do art. 9º da referida lei e formalizou a exação fiscal correspondente.

Destarte, para este julgador a fundamentação que ensejou a autuação referente à 1ª infração mostra-se deveras fragilizada, razão pela qual não merece perdurar a exigência de ofício respectiva.

II- Da Segunda Autuação

Relativamente à segunda autuação, refere-se a períodos de apuração dos anos de 1995 a 1998 e a situação fática caracterizadora da infração gira em torno de não restarem configuradas como sendo "vendas a varejo" as saídas de produtos industrializados promovidas pelo estabelecimento fiscalizado e destinadas a empresas de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 2016/12/05

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

arrendamento mercantil, razão pela qual a Fiscalização não admitiu que fosse aplicada à hipótese o preceito legal de que trata a alínea "b" do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Nesse sentido, dispõe o TERMO DE CONSTATAÇÃO do auto de infração na fl. 381:

"(...)

O Decreto nº 87.981, de 23/12/82, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados determina como valor tributável mínimo a utilização de 70% (setenta por cento) do preço de venda a consumidor final na venda a varejo dos produtos industrializados. Tal dispositivo tem como matriz legal o artigo 15 da Lei 4.502/94 [sic] que dispõe verbis:

Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I- ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou, na sua falta ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido para revenda, a estabelecimento de terceiro como o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42);

II- a 70% (setenta por cento) do preço de venda aos consumidores não inferior ao previsto no inciso anterior;

a) quando o produto for remetido a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, o qual opere exclusivamente na venda a varejo;

b) quando o produto for vendido a varejo pelo próprio estabelecimento produtor."

No contexto, importa também ressaltar o seguinte trecho do referido TERMO DE CONSTATAÇÃO também na fl. 381:

"(...)

Posteriormente foram encaminhadas a esta fiscalização os relatórios decendiais das saídas de produtos vendidos às empresas de arrendamento mercantil (fls. 5/9) onde fica demonstrada a redução da base de cálculo do Imposto por meio de redução do valor tributável, com apuração de um 'delta' de 30% (trinta por cento) dos valores das Notas Fiscais de venda, valor este excluído na apuração do IPI. Ocorre que o dispositivo legal que permite tal redução, transcrito acima, aplica-se somente a vendas para consumidor final, não sendo este o caso das vendas a empresas de arrendamento mercantil. Tais empresas, por sua natureza, obviamente não 'consomem' os bens mas os repassam a outras empresas, estes, sim, os consumidores finais.(...)."

Na sua conclusão, consta a seguinte exposição (fl. 382):

"...verifica-se que as vendas efetuadas para empresas de arrendamento mercantil durante o ano de 1995, 1996, 1997 e 1998 não poderiam ter sido enquadradas como vendas a varejo para consumidor, condição necessária para que apenas 70% (setenta

21



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cléuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

por cento) do valor das correspondentes vendas fossem considerados como valor tributável do IPI."

Das transcrições acima, depreende-se que o entendimento consubstanciado na autuação direciona-se no sentido de que o valor tributável mínimo previsto no art. 15 da Lei nº 4.502/64, englobando a específica hipótese do seu inciso II, alínea "b", trata de uma previsão legal de redução de base de cálculo do IPI, no percentual de 30%, para efeito da apuração do débito do imposto, aplicável nas vendas de produtos industrializados caracterizadas como do tipo "venda a varejo" ou "venda a consumidor final".

Entretanto, consoante a análise e considerações expendidas a seguir, verifica-se que tal entendimento não merece prosperar, implicando, por consequência, a inviabilidade da exação de ofício respectiva.

Primeiramente, observando-se bem a disposição legal do aludido artigo 15, verifica-se, principalmente a partir da redação de seu *caput*, que a matéria ali designada trata da determinação de um limite mínimo para o valor tributável (ou base de cálculo do imposto) dos produtos industrializados sujeitos à incidência do IPI nas operações de saída praticadas pelo estabelecimento industrial especificamente indicadas no seu inciso I e nas alíneas "a" e "b" do inciso II, tendo em vista que essas operações, por peculiares, poderiam, caso não houvesse a limitação legal, ensejar a possibilidade de ser em muito reduzida a tributação daquele imposto.

Assim, a razão de um valor tributável mínimo previsto em lei visa ao estabelecimento de uma espécie de "trava" ou "salvaguarda" legal na estipulação do valor praticado pelo estabelecimento industrial naquelas específicas operações sujeitas ao IPI referidas no parágrafo acima, impedindo-se, desse modo, que tal valor tributável então praticado possa ser inferior ao valor mínimo também estipulado nos incisos I e II do mencionado art. 15. Todavia, essa previsão legal de "valor tributável mínimo" não guarda qualquer relação ou semelhança com uma hipótese de previsão legal de redução de base de cálculo, em que o contribuinte, para efeito de apuração do débito do IPI na operação, estaria legalmente autorizado a subtrair o percentual de 30% do valor tributável desse imposto consignado nas notas fiscais de saída relativas às "vendas a varejo", tal como se deflui do entendimento manifestado pela autuante.

Ora, é cediço que o valor do IPI incidente na saída do produto industrializado é calculado a partir da aplicação de uma alíquota específica sobre um valor tributável que, regra geral, se consubstancia no valor (preço) daquela operação de saída do produto, discriminado na nota fiscal de venda, tal como estipulado no art. 14 da Lei nº 4.502/64 (especificamente o inciso II e parágrafo único desse artigo para o caso dos produtos industrializados nacionais, como são os do presente processo). Tal artigo determina, assim, a base de cálculo, ou o valor tributável, do IPI:

"Art. 14. Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

I- quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;

a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão;

b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse, para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescidos

J



Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

do valor destes e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;

II- quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento o produtor, incluídas tôdas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escrituradas em separado, os de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento. "

(negritos acrescidos)

Destarte, resta evidente que, nos termos da legislação tributária, o valor tributável de referência para o cálculo do IPI devido é o valor (preço) da operação adstrita à ocorrência do fato gerador desse imposto (a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial), ou seja, é o valor praticado pelo produtor industrial, discriminado na nota fiscal de saída, o qual, nas peculiares operações previstas no inciso I e nas alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502/64, não pode ser inferior ao valor mínimo também estipulado por esses dispositivos legais, sem que isso, entretanto, conforme já ressaltado, possa ser confundido com uma hipótese de redução de valor tributável (de base de cálculo) concedida àquele estabelecimento industrial contribuinte do imposto. Repita-se, valor tributável (base de cálculo) do tributo é o valor (preço) real da operação, e valor tributável mínimo é aquele previsto como "limite mínimo" considerado em lei para evitar a possibilidade de ocorrer subfaturamento, com conseqüente redução da tributação do IPI, em operações também legalmente especificadas, conformando-se em espécie de norma antielisão ou de salvaguarda fiscal e não de norma concessiva de um benefício referente à redução de base de cálculo, tal como consignado no TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL do auto de infração.

Desse modo, não pode o estabelecimento industrial, ao praticar operações de saída de produtos de sua fabricação, estipular um determinado valor para tal operação e, para efeito de apuração do respectivo débito do IPI incidente, promover uma redução do valor tributável até os valores mínimos previstos no art. 15 da Lei nº 4.502/64.

Além disso, importa consignar que, nos períodos de apuração considerados no lançamento de ofício, nem mesmo a possibilidade de aplicação de valor tributável mínimo às operações de saída realizadas pela autuada se mostra admissível. Isso porque a razão da existência da disposição legal emanada da alínea "b" do inciso II, do art. 15 da Lei nº 4.502/64, tomada como referência na autuação, encontrava fulcro pelo fato de essa aludida lei ter previsto, no seu art. 2º, inciso II, conjugado com o seu art. 5º, inciso I, alínea "b", que constituía fato gerador do IPI a simples exposição à venda a varejo, dentro do estabelecimento industrial, do produto industrializado.

"Art.2º. Constitui fato gerador do impôsto:

I- quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II- quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

(...)

Art. 5º. Para os efeitos do artigo 2º:

I- considera-se saído do estabelecimento produtor o produto;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

a) que dentro do estabelecimento fôr consumido ou utilizado, desde que não o seja na industrialização ou acondicionamento de outros produtos tributados ou não;

b) que dentro do estabelecimento fôr exposto à venda a varejo;

c) que fôr vendido por intermédio de ambulantes, armazéns gerais ou outros depositários.”

(negritos acrescidos)

Com efeito, essa exposição à venda a varejo, apesar de acontecer no estabelecimento industrial, devia ser feita dentro de uma seção de varejo distinta e isolada da parte fabril (seção de produção). Nesse sentido, estabelecia o RIPI aprovado pelo Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967, no artigo 6º, que os estabelecimentos industriais e equiparados que possuísem seção de venda a varejo deviam mantê-la completamente isolada das demais seções, por meio de paredes, de modo que fosse assegurada perfeita distinção e controle dos produtos vendidos em cada uma delas, importando o descumprimento de tal obrigação na exigência do imposto sobre todas as vendas realizadas.

Desse modo, por ficção legal, a transferência do produto industrializado para a seção de varejo da fábrica, para exposição à venda, era considerada como sendo a saída do estabelecimento produtor (na realidade, saída da seção de produção do estabelecimento), constituindo, assim, fato gerador para efeito de incidência do IPI. Havia, então, tributação desse imposto na simples exposição para venda a varejo, sem que houvesse uma saída física, real, do estabelecimento industrial (considerado como um todo, englobando seção de varejo e de produção).

Logo, sob o aspecto temporal, o fato gerador ocorria na simples exposição à venda; quanto ao seu aspecto material, atinente à sua valoração (quantificação), a referência era o valor real da operação, isto é, o preço realmente praticado na efetivação da venda ao consumidor final (ou seja, na saída real, concreta, do estabelecimento industrial), nos termos do art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502/64. Porém, como a exposição à venda constituía apenas uma expectativa de venda e não uma venda concretizada, sem determinação do real valor de saída do produto vendido, a citada lei estipulava um valor tributável mínimo para efeito de tributação do IPI na operação de exposição: 70% daquele preço de exposição para venda a consumidor (art. 15, II, “b” da Lei nº 4.502/64), não inferior ao preço previsto no inciso I do art. 15. Na ocasião da realização (concretização) da venda, se o preço praticado tivesse sido superior àquele da exposição à venda, devia o estabelecimento promover o recolhimento da diferença para o necessário cumprimento do valor (real) da operação de venda (§ 4º do art. 21 do RIPI/67).

Entretanto, com a entrada em vigor do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968 (que versou sobre alterações e outras disposições aplicáveis à legislação pertinente ao IPI), o seu art. 1º, alteração 1ª, suprimiu a alínea “b” do inciso I do art. 5º da Lei nº 4.502/64, ensejando, por consequência, a retirada da ocorrência de fato gerador do IPI na exposição do produto para venda a varejo dentro do estabelecimento industrial (na seção de varejo deste).

“Art 1º. A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Alteração 1ª. Suprima-se a alínea ‘b’, do inciso I, do artigo 5º.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Com efeito, a efetivação da saída do produto industrializado por meio da operação de venda a varejo realizada pelo estabelecimento industrial passou a consubstanciar a situação fática geradora do IPI, sendo o valor tributável (base de cálculo) do tributo justamente aquele correspondente ao valor (preço) dessa operação de saída (venda), nos termos do art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502/64, sem qualquer possibilidade de aplicação da hipótese de valor tributável mínimo prevista pela alínea "b" do inciso II do art. 15 dessa lei.

Corroborava toda essa expensão o fato de que o texto referente à citada alínea deixou de constar do Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, que aprovou o Regulamento do IPI de 1982, onde, no art. 68 e seu inciso II, foi mantida apenas a determinação de valor tributável mínimo para a hipótese de remessas para outros estabelecimentos da mesma firma ou interdependentes que operassem exclusivamente no varejo, isto é, que não fossem contribuintes do IPI.

Art 68. O valor tributável não poderá ser inferior:

I- ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente:

II- (...)

II- a 70% (setenta por cento) do preço de venda a consumidor nem ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido por um a outro estabelecimento de remetente, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;"

(negritos acrescidos)

Outrossim, atesta o acima exposto a constatação de que o inciso III do art. 37 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, ao dar nova redação àquele art. 15 da Lei nº 4.502/64, expôs um texto único, consolidado, sem incisos, alíneas e parágrafos, que não menciona aquela hipótese prevista originalmente naquela alínea "b" do inciso II do citado art. 15.

"Art. 37. Os dispositivos abaixo enumerados, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

III- o inciso II do art. 15:

"II - a 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo."

Assim, desde a vigência do Decreto-lei nº 400/68, nas vendas diretamente efetuadas pelo estabelecimento industrial (englobando as "vendas a varejo" ou não), ocorre o fato gerador do IPI na efetiva saída do produto e o valor tributável (base de cálculo) para cálculo do tributo é o preço da operação de que decorrer o fato gerador, nos termos do art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502/64 e do art. 63, inciso II, do RIPI/82 (abaixo transcrito) não havendo mais qualquer possibilidade de aplicação de valor tributável mínimo a tais operações de venda (saídas) a varejo nos moldes da previsão emanada da alínea "b" do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502/64, tal como citado no TERMO DE



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/16/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

CONSTATAÇÃO (fl. 381) como base legal da autuação, assim como resta totalmente incabível que este dispositivo seja considerada como hipótese legal concedente de redução de base de cálculo, tal como manifestado no referido TERMO DE CONSTATAÇÃO, nas fls. 381/382.

"Art 63. Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui o valor tributável:

(...)

II- dos produtos nacionais, o preço da operação de que decorrer o fato gerador."

Cabe aqui, ademais, salientar que a atividade da Secretaria da Receita Federal – SRF – conforma-se, sob todos os aspectos, em atividade de caráter executivo, administrativo, submetida (vinculada) às disposições normativas emanadas do Chefe do Poder Executivo, que, no caso do IPI, é, principalmente, o seu Regulamento – que é aprovado por Decreto Presidencial –, razão pela qual os preceitos dele constantes e vigentes no período fiscalizado devem ser, por dever legal, estritamente observados pelas autoridades fiscais no exercício de suas funções, o que, entretanto, não se vislumbra ter ocorrido na exação em questão.

Deveras, tendo em conta, conforme já exposto, que todo o contexto aventado no presente processo pela AFRF autuante como base da segunda autuação centrou-se em questões relativas à interpretação do conceito de "venda a varejo" e sua implicação na extensão dos efeitos da alínea "b" do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502/64, bem como ao entendimento de que esse comando legal dispunha sobre redução de base de cálculo do IPI, foi solicitada, nos termos do item 2 (fl. 605) do Despacho da Presidência nº 3-42/2002 da 3ª Turma de Julgamento da DRJ-Juiz de Fora/MG e com fulcro no § 3º (abaixo transcrito) do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, a lavratura de auto de infração complementar à Delegacia da Receita Federal de origem, visando à referência da situação fática como sendo a simples saída de produto tributado, cujo "valor tributável" (base de cálculo) decorre do "valor (preço) da operação" consignado nas notas fiscais de saída do estabelecimento industrial, e à correspondente necessidade de alteração da base legal do lançamento de acordo com as disposições do art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502/64 e art. 63, inciso II, do RIPI/82.

"§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada."

(negritos acrescidos)

Contudo, a Divisão de Fiscalização I da Delegacia de Fiscalização do Rio de Janeiro, em manifestação às fls. 608/609, posicionou-se pela negativa à solicitação supra.

Sendo assim, para este julgador, a autuação relativa à 2ª infração consubstanciada no presente processo resta comprometida tanto em termos fáticos quanto jurídicos, porquanto se mostra eivada justamente na sua "razão de ser", na motivação que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF. em 20/16/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

a ensejou, implicando, com efeito, a falta de fundamento e conseqüente insustentabilidade não só dos valores de IPI que a autuante indicou na fl. 518 para serem excluídos da autuação em decorrência de diligência realizada por solicitação da DRJ-Rio de Janeiro e referentes a valores de vendas efetuadas a consumidores finais, mas de todo o lançamento formalizado relativamente a essa infração, razão por que a exação de ofício correspondente não merece prosperar.

É o relatório.



Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Este recurso de ofício foi motivado por ter o Colegiado de primeira instância dispensado crédito tributário em montante superior ao seu limite de alçada.

No que respeita à primeira infração, tenho como irrepreensíveis os bem lançados fundamentos da decisão recorrida demonstrando o equívoco da fiscalização em tratar como equivalentes a doações as cessões em comodato realizadas pela autuada para disponibilizar equipamentos e programas de informática no decorrer dos convênios para incluí-las também na vedação art. 12 da Lei nº 8.248/91 e, a partir daí, ter efetuado cálculos e apurações que redundaram na conclusão do Fisco de que a empresa autuada não satisfizera determinadas condições legais para fruição da isenção do IPI em tela, especialmente no tocante ao art. 11 e seu parágrafo único, ambos daquela Lei nº 8.248/91, e ao art. 7º e seus §§ 1º e 2º, do Decreto nº 792/93, pelo que aplicou o preceito sancionador do art. 9º da referida lei e formalizou a exação fiscal correspondente.

Além do mais, tendo em vista o rito estabelecido na legislação de regência para o a declaração do inadimplemento das condições para a fruição da isenção deferida dos bens de informática e automação fabricados no País, notadamente o disposto nos arts. 9º e 10º do Decreto nº 792/93¹, considero que para tal seria imprescindível a observância dos requisitos material e formal estabelecidos, ou seja, a constatação desse inadimplemento necessariamente teria que constar da análise empreendida pelo MCT e Minifaz, publicada no DOU, a que alude o § 2º do referido decreto, o que aliás foi muito bem percebido pela DRJ em Juiz de Fora - MG, ao propor no documento de fls. 602/605 que a DEFIC - Rio de Janeiro - RJ carresse para os autos os aludidos atos administrativos.

¹ Art. 9º A empresa beneficiária deverá, até a data fixada para a entrega da declaração anual, encaminhar ao MCT os relatórios demonstrativos do cumprimento, no ano anterior, das obrigações estabelecidas nos arts. 7º e 8º.

1º As aplicações de que tratam o *caput* do art. 7º e seu § 1º deverão corresponder ao faturamento ocorrido a partir do início do mês da primeira fruição do benefício até o encerramento do correspondente ano-calendário, adotando-se esse mesmo período para o balanço comercial de que trata o art. 8º, § 1º.

2º Os relatórios demonstrativos serão apreciados pelo MCT e Minifaz que publicarão o resultado da sua análise no *Diário Oficial da União*.

3º Além dos relatórios especificados no *caput* deste artigo a empresa beneficiária deverá enviar ao MCT, no mesmo prazo:

a) relatórios demonstrativos do faturamento decorrente da comercialização, no ano anterior, de bens contemplados com o incentivo do art. 1º e do atendimento às condições estabelecidas no art. 6º, § 1º;

b) relatórios de execução físico-financeira das atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas no ano anterior e demonstrativo do atendimento às condições estabelecidas no art. 12, se beneficiária do incentivo referido no art. 2º;

c) relatórios demonstrativos dos recursos captados no ano anterior e do atendimento às condições a que se refere o art. 4º, III, se habilitada à captação dos recursos de que trata o art. 3º.

4º Os relatórios referidos neste artigo deverão ser elaborados em conformidade com as instruções baixadas pelo MCT, de acordo com a orientação do Conin.

Art. 10. A empresa que deixar de atender aos requisitos referidos no art. 4º ou descumprir as exigências estabelecidas nos arts. 7º a 9º perderá o direito à fruição dos benefícios, sem prejuízo do ressarcimento previsto no art. 9º da Lei nº 8.248/91.

Art. 11. Caberá ao Conin, sem prejuízo das atribuições de outros órgãos da Administração Pública, realizar o acompanhamento e a avaliação da utilização dos incentivos referidos nos arts. 1º a 3º, da execução das atividades de pesquisa e desenvolvimento de que tratam os arts. 2º e 7º e dos programas especificados no art. 8º, bem como fiscalizar o cumprimento das obrigações estabelecidas neste decreto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20 / 6 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Por certo que a disposição inserta no art. 11 de respeito às atribuições de outros órgãos da administração pública, relacionadas com as operações objeto de isenção, não permite que o juízo desse inadimplemento e as suas graves conseqüências decorressem de uma fiscalização de rotina no âmbito da SRF, superando aquele requisito e até mesmo opondo à posição no caso do órgão incumbido pelo Poder Executivo de realizar o acompanhamento e a avaliação da utilização dos incentivos da espécie e das obrigações correlacionadas (Conin).

No tocante à segunda infração, igualmente corretos os fundamentos da decisão recorrida ao expor com clareza meridiana o erro da qualificação jurídica dos fatos cometidos pela fiscalização, ao partir da premissa de que o disposto na alínea "b" do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, permitiria que nas vendas a consumidor final apenas 70% (setenta por cento) do valor dessas vendas fossem consideradas como valor tributável do IPI. Assim, autuou a Interessada por entender que as vendas realizadas às empresas de arrendamento mercantil não satisfariam a condição para a obtenção do "benefício de redução de 30% do valor tributável", já que "tais empresas, por sua natureza, obviamente não 'consomem' os bens mas os repassam a outras empresas, estes, sim, os consumidores finais".

Desse modo, instaurou-se neste processo um litígio em torno de uma questão (ser ou não ser as empresas de arrendamento mercantil consumidores finais dos bens adquiridos para arrendamento) totalmente inadequada com a situação fática apurada, qual seja, a pura e simples saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial sem levar em conta o preço da operação de que decorreu o fato gerador, consoante determina o art. 14, II, da Lei nº 4.502/64 (RIPI/82, art. 63, II), mercê de uma indevida redução de 30% do valor tributável (fator "delta").

A hipótese dos autos nada tem a ver com saídas a título de locação ou arrendamento mercantil (aqui a Interessada não opera com arrendamento mercantil e sim vende para empresas do ramo, inclusive a uma empresa ligada) ou que decorre de operação a título gratuito, situações em que se poderia cogitar da aplicação da norma de valor tributável mínimo prevista na alínea "b" do inciso II do art. 15 da Lei nº 4.502/64, excepcionalmente adotada como critério para fixação do valor tributável em operações que tais, por força do disposto no art. 16 da matriz legal do IPI. Para a decisão recorrida, nem isso seria o caso, pois no período em análise essa disposição de fixação de valor tributável mínimo teria perdido sua razão de ser, tendo em vista a revogação da alínea "b" do inciso I do art. 5º da Lei nº 4.502/64, consoante minudente exposição que fez sobre o assunto.

Na esteira daquela equivocada premissa, parte substancial do presente auto de infração foi exonerada em face de a Interessada ter alegado na sua impugnação que as vendas que informara inicialmente não seriam todas para empresas de arrendamento mercantil, mas parte delas incontroversamente para "consumidores finais" (vendas a varejo), no que foi acatada na oportunidade em que o processo ainda se encontrava na jurisdição da DRJ no Rio de Janeiro - RJ.

Com isso concordo com a decisão recorrida de que a exigência nesta parte restou comprometida tanto em termos fáticos quanto na sua motivação, tendo em vista que o critério jurídico na qual se sustenta é incorreto e induziu a instauração do litígio num plano estranho à realidade dos autos, de sorte que a Interessada não foi instada a se manifestar sobre o real motivo que justificaria a exigência e nem tenha espontaneamente sobre ele se pronunciado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.000897/99-96
Recurso nº : 123.955
Acórdão nº : 202-16.200

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Por último, de se lamentar que não tenha sido acolhida a proposta da decisão recorrida de lavratura de auto de infração complementar, já que a situação se ajustaria a uma das hipóteses a que alude o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, na sua redação atual, qual seja, a de em razão de "exames posteriores" no curso do processo se verificar incorreções que resultem em alteração da fundamentação legal da exigência.

Isto posto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO