



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

<b>Processo nº</b>	19515.008025/2008-45
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-003.207 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de agosto de 2016
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Recorrente</b>	THOMSON BROADCAST SOLUTIONS DO BRASIL LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMODATO. RETORNO. IMPOSSIBILIDADE.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei, regulamento e normas complementares que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte.

No caso de comodato, a reentrada do produto no estabelecimento remetente não dará direito ao crédito do imposto, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização e ocorrer nova saída tributada.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmíro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou o **lançamento procedente**.

Trata o processo de auto de infração para a exigência de IPI, multa de ofício e juros de mora, no valor total de R\$ 389.712,44.

Em análise dos documentos fiscais apresentados pela contribuinte como comprobatórios dos créditos básicos de IPI apropriados durante o ano-calendário 2005, constatou a fiscalização a apropriação indevida dos seguintes créditos de IPI:

1) créditos decorrentes de diversas devoluções de equipamentos anteriormente cedidos pelo contribuinte em comodato;

2) créditos extemporâneos, notadamente escriturados no mês de novembro de 2005, relativo a devoluções de empréstimo (comodato), com base em notas fiscais de entrada emitidas pelo próprio contribuinte relativas a devoluções feitas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas não contribuintes do IPI, entre os anos de 2001 e 2005;

3) glosa de R\$ 123,23 em abril de 2005, referente a compra de material para consumo, não dando direito à anutenção do IPI;

4) glosa de R\$ 744,05 em julho de 2005, referente a devolução de mercadoria revendida, tendo sido o crédito glosado em face da não apresentação do correspondente documento fiscal e da ausência de prova anterior da saída do estabelecimento do contribuinte com destaque de IPI da mercadoria devolvida.

Além das glosas acima, a fim de restaurar a regularidade da escrituração fiscal do contribuinte, procedeu-se à glosa do crédito indevido registrado em "outros créditos" no Livro Registro de Apuração do IPI durante o mês de outubro de 2005, no montante correspondente a R\$ 2.279.668,91. Contudo, tendo em vista a constatação do efetivo pagamento destes valores pelo contribuinte, foram imputados os pagamentos realizados aos débitos reconhecidos, resultando em insuficiência de recolhimento, relativo a estes valores, de somente R\$0,67.

Cientificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese:

i) Não há amparo jurídico para a equiparação feita pela autoridade administrativa de operação de comodato e operação de aluguel. O parecer CST nº 519/71 não pode ser utilizado para embasar a autuação.

ii) A jurisprudência das Delegacias de Julgamento e do Conselho de Contribuintes é no sentido de permitir o creditamento do IPI no caso de devolução de mercadorias.

iii) O ordenamento jurídico conferiu ao contribuinte o direito ao crédito do IPI, independentemente da origem ou da destinação da mercadoria ou do serviço, a fim de contemplar a incidência do tributo apenas sobre o valor agregado, em cumprimento ao princípio da não cumulatividade;

iv) A multa severa deve ser relevada, pois não condiz com as circunstâncias do caso.

A DRJ/RPO, mediante o Acórdão 14-23.498, de 29 de abril de 2009, julgou o lançamento procedente, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2005*

*NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI.*

*O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade; tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício dar-se nos estritos ditames da lei, independentemente do aspecto puramente financeiro.*

#### *GLOSA DE CRÉDITOS. COMODATO.*

*Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária. Glosa-se os créditos decorrentes da reentrada do produto no estabelecimento remetente no caso de saída por comodato.*

#### *APRESENTAÇÃO DE PROVAS FORA DE PRAZO.*

*Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação, ou da manifestação de inconformidade, é o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário.*

#### *MULTA DE OFÍCIO.*

*Verificada a falta ou insuficiência de lançamento do imposto nas saídas do produto do estabelecimento industrial, aplica-se a penalidade pecuniária combinada.*

#### *Lançamento Procedente*

Cientificada dessa decisão em 11/12/2008, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/01/2010, alegando, em síntese:

- Os impostos incidentes sobre os produtos importados sob regime de admissão temporária ficam suspensos até a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 320 do Decreto 4.543 /02. Portanto, não ocorrendo qualquer das referidas hipóteses, incabível o pagamento do tributo suspenso, como ocorre no presente caso. Não obstante a não ocorrência do fato gerador, a contribuinte entendeu por bem oferecer a denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional), antes de qualquer fiscalização, recolhendo integralmente o

tributo, para então se creditar na forma que determina o art. 167 do Decreto nº 4.544/02 (Regulamento do IPI).

- Apesar de a lei exigir apenas a devolução ou o retorno total ou parcial do bem, independentemente da forma jurídica, a autoridade administrativa, ao identificar todas as devoluções praticadas pelo contribuinte, conforme documentação que lhe foi submetida em atendimento às notificações datadas de 14/08/08 e 10/09/08, considera indevido o creditamento do imposto, por entender que as devoluções teriam decorrido de operações de empréstimos ou comodato, o que seria ao seu ver incabível.

- Não há amparo jurídico para a equiparação feita pela autoridade administrativa de operação de comodato e operação de aluguel. Os dois institutos têm natureza diversa e por isso não podem ser equiparados. Enquanto a locação exige como elemento essencial a remuneração, no comodato o requisito essencial é a gratuidade do negócio, operação essa efetivamente realizada pela impugnante que emprestava equipamento para análise para promoção comercial, sem que houvesse qualquer contraprestação da empresa que recebia o equipamento enviado.

- Nos termos do art. 110, do Código Tributário Nacional, o Parecer CST nº 519/71, que trata especificamente da apropriação de créditos decorrentes de devoluções de mercadorias devolvidas a título de aluguel, não pode ser utilizado para embasar a autuação. O art. 168 do CTN [sic] também não pode fundamentar a autuação uma vez que referido artigo trata especificamente de locação ou arrendamento, que, como se disse, têm também natureza diversa das operações praticadas pela impugnante.

- Uma vez comprovada a entrada e a saída da mercadoria enviada a título de empréstimo (comodato) ou demonstração, ainda que as operações não se revestissem de todas as formalidades legais, é direito da contribuinte o respectivo crédito fiscal do IPI, em homenagem ao princípio da não cumulatividade e da verdade material.

- A jurisprudência das Delegacias de Julgamento e do Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de permitir o creditamento do IPI no caso de devolução de mercadorias.

- A glosa do crédito efetuada pelo Fisco não teve sua motivação devidamente demonstrada, pelo que se deve presumir como correto o aproveitamento daquele crédito, o qual é garantido inclusive pela CF/88, em seu art. 153, §3º, inciso II. Da mesma forma estabelece o §1º, do art. 163, do RIPI.

- O ordenamento jurídico conferiu ao contribuinte o direito ao crédito do IPI, independentemente da origem ou da destinação da mercadoria ou do serviço, a fim de contemplar a incidência do tributo apenas sobre o valor agregado, em cumprimento ao princípio da não cumulatividade. Assim, ainda que extemporâneos, os créditos são legítimos. Glosar tais créditos significa exigir tributo de fato gerador que não ocorreu, o que caracteriza a figura típica de confisco, que ora também se impugna.

- Por fim, a autoridade fiscal estipula multa severa, o que, *data venia*, não condiz com as circunstâncias deste caso, observada a boa-fé desta contribuinte no cumprimento das obrigações fiscais e a total falta de prejuízo ao Fisco. Eventuais irregularidades não representaram falta de pagamento ou qualquer propósito de fraude que justificasse a gravosa punição. Por isso a impugnante requer que seja relevada a penalidade, nos termos da lei.

**Voto**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Quanto à alegação da recorrente acerca do direito ao creditamento de IPI das importações no regime de admissão temporária, trata-se de questão alheia ao presente processo, eis que o direito ao creditamento correspondente já lhe foi concedido pela autoridade fiscal. O que ora se discute é o direito ao creditamento do imposto em fase posterior, no retorno ao estabelecimento da recorrente dos equipamentos (antes importados) cedidos em comodato aos seus clientes.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte. Nesse sentido já foi decidido no Acórdão nº 3302-002.127 - 3ªCâmara/2ªTurma Ordinária, j. 22/05/2013, Rel. Gileno Gurjão Barreto.

Nesse contexto, dispõe o art. 168 do RIPI/2002, vigente à época dos fatos, que é vedada a apropriação de créditos de IPI na devolução de produto objeto de *locação ou arrendamento* que não tiver sido submetido a nova industrialização:

*Art. 168. No caso de locação ou arrendamento, a reentrada do produto no estabelecimento remetente não dará direito ao crédito do imposto, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização e ocorrer nova saída tributada.*

Também está expresso no art. 37, II, "a" do Regulamento do IPI/2002 que não constituem fato gerador do IPI as saídas de produtos subsequentes à primeira nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização. Assim, tributa-se a primeira saída do produto locado. No que concerne às saídas posteriores, só haverá tributação na hipótese de nova industrialização.

O Parecer Normativo CST nº 519/71, que, nos termos do art. 100, I do CTN, que é um ato normativo expedido pela autoridade administrativa, auxiliando na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca do direito ao aproveitamento de créditos do IPI, dispôs que às operações de comodato deveria ser dado o mesmo tratamento dado pelo Regulamento às operações de aluguel.

No caso concreto, a contribuinte empresta, a título gratuito, conforme alega, os equipamentos importados aos seus clientes, auferindo renda somente na prestação de serviços sobre eles. É verdade que as operações de comodato não se confundem com as de aluguel, como afirma a recorrente, mas não há qualquer irregularidade em lhes conferir o mesmo tratamento, pelo contrário, afigura-se bastante razoável, eis que, para ambos institutos, há a obrigação de restituição do bem após um prazo determinado.

Ademais, não há disposição expressa na legislação tributária em sentido contrário, conferindo o direito ao creditamento nas operações de comodato, para as quais não há valor a ser retribuído pelo uso e gozo do bem. Assim, não há qualquer nulidade no presente processo relativamente à motivação das glosas dos créditos da contribuinte.

No que concerne aos precedentes mencionados pela recorrente, além de, obviamente, não vincularem as decisões deste Colegiado, não trataram da questão específica do presente processo, de *retorno de bens objeto de comodato*, regulados pelo art. 168 do RIPI/2002 e Parecer Normativo CST nº 519/71, mas de *devolução e retorno*, cujo creditamento é assegurado pelo art. 167 do RIPI/2002 quando atendido ao disposto nos arts. 169 a 173 do RIPI/2002.

Por fim, quanto à multa de ofício, à mingua de autorização legal, não se cogita da sua relevação por questões de ausência de fraude ou de prejuízo ao Erário, que são elementos que não integram o tipo infracional.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora