



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.722615/2014-60</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.245 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BORRACHAS VIPAL NORDESTE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS. ESTORNO DE CRÉDITO.

Os créditos básicos de IPI, que tenham sido inicialmente escriturados, mas que verificam-se indevidos, em razão da devolução dos bens, ou por qualquer outra razão, nos termos do art. 254, do RIPI, devem ser estornados na contabilidade de forma a deixar claro que são indevidos. O destaque indevido de IPI na nota fiscal de devolução gera o risco de se repetir indébito por pagamento a maior ou indevido, independente do efeito ser anulatório do crédito inicialmente reconhecido, no período de apuração.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. MOLDES E MATRIZES. IMPOSSIBILIDADE.

Os moldes e matrizes, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo seu desgaste do próprio stress mecânico pela sua submissão a elevadas temperaturas e pressões, necessárias ao processo produtivo, e não pela atuação sobre o produto em fabricação motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito do IPI.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. PRODUTOS VENDIDOS COM SUSPENSÃO. USO COMUM NA FABRICAÇÃO DE OUTROS PRODUTOS SUJEITOS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO. ÔNUS DA PROVA.

Na hipótese da aquisição de insumos que são aplicados tanto em produtos sujeitos a suspensão do pagamento do IPI, como em produtos sujeitos ao pagamento do imposto, o contribuinte deve demonstrar a proporção do crédito de IPI pela aquisição destes insumos em produtos que geram direito a crédito ou não.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA A REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Falta previsão legal para possibilitar o ressarcimento de créditos pela aquisição de bens para a revenda, os quais podem apenas ser compensados, em razão da previsão legal para o ressarcimento estar circunscritas a matérias primas, produtos intermediários e embalagens.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS DE ELEGIBILIDADE.

A apropriação de benefícios tributários deve respeitar os requisitos de elegibilidade ao benefício, que no caso específico exige que a entrada de produtos submetidos aos benefícios tributários da Amazônia Ocidental seja feita pela ZFM, ou por seus entrepostos, através da emissão de Declaração de Ingresso pela SUFRAMA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO POSTERIOR AO INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

O uso de insumos importados em produtos industrializados por encomenda, afasta a possibilidade de suspensão do pagamento do IPI, no seu retorno ao encomendante, por força do art. Por força do § único do art. 138, a denúncia espontânea somente pode produzir seus efeitos se o pagamento do imposto devido realizar-se antes do início de qualquer ato da fiscalização em relação ao crédito específico.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. IPI. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Quando os pressupostos fáticos para a aplicação de ambas as multas estiverem presentes, a imposição de ambas as penalidades na mesma operação pela ocorrência dos fatos geradores de ambas as penalidades autoriza a sua aplicação.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-98.967, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade julgou parcialmente procedente a Impugnação ao lançamento.

Por bem reproduzir os fatos, adoto o relatório do Acórdão de Primeira Instância:

*Trata-se de impugnação de lançamento (e-fls. 2.459 a 2.525) apresentada em 15 de outubro de 2014 contra auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (e-fls. 2.238 a 2.257), lavrado em 15 de setembro de 2014 e cientificado em 30 de setembro de 2014 (e-fl. 2457), relativamente aos períodos de outubro de 2011 a dezembro de 2012.*

*O procedimento fiscal teve início à vista dos Per/Dcomp relativos ao 4º trimestre de 2011 e aos quatro trimestres do ano de 2012.*

*Segundo o auto de infração e seus anexos (e-fls. 2.207 a 2.235), o contribuinte fabrica pneus de motocicletas, bandas de rodagem, misturas de borrachas e nylon emborrachado, que se classificam, respectivamente, nas posições 4011.40.00 (15%), 4012.90.90 (0%), 4005.91.90 (5%) e 5902.10.10 (5%) da Tabela de Incidência do IPI.*

*A Fiscalização informou haver apurado as seguintes irregularidades:*

- 1- Escrituração de créditos indevidos, relativamente a aquisição de ferramentas, partes e peças de máquinas (navalhas, presilha óleo solúvel, faca, papel para registrador e “bladder” para construção) e outros créditos (“braço de potência fase U/V/W p/ inversão de frequência”), a nota fiscal cancelada, a insumo utilizado na industrialização de produtos saídos com suspensão;*
- 2- Solicitação de créditos não passíveis de ressarcimento (importação de mercadorias destinadas a revenda);*
- 3- Saídas de produtos sem lançamento de IPI (utilização indevida de isenção e utilização indevida da suspensão).*

*Em relação à última irregularidade mencionada, a Interessada teria dado saída (NF 56940) a produto com suspensão do imposto para estabelecimento de outro contribuinte, em hipótese prevista para estabelecimento da mesma firma como destinatário.*

*Ademais, também teria utilizado irregularmente a suspensão do imposto em saídas para estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental, no caso de produtos ingressados “por intermédio da Zona Franca de Manaus ou de seus entrepostos”, sem possuir a declaração de ingresso emitida pela Suframa.*

*Em relação às industrializações por encomenda realizadas pela Interessada, em favor da empresa Continental do Brasil Produtos Automotivos, cujas saídas ocorrem entre outubro de 2011 e março de 2013, a Fiscalização esclareceu que, no âmbito do processo administrativo nº 10530.726381/2013-49, pretendeu apresentar denúncia espontânea, por meio de compensação dos débitos decorrentes do emprego indevido do uso irregular da suspensão do imposto.*

*Ressaltou a Fiscalização, no entanto, que “a denúncia espontânea do art. 138 do CTN requer o pagamento de tributos, como está relacionado no próprio Despacho Decisório do processo administrativo nº 10530.726381/2013-49”, que “não houve correção na escrituração do Livro de Registro e Apuração IPI no período fiscalizado, enviado mediante EFD, hash*

AB62A5D3C7C4486C50A7F309E27B17FFACBECCC4-SPED-EFD”, e que a apuração do período de agosto de 2013 conteria erro.

Portanto, não se haveria que falar em suspensão em relação a tais saídas, havendo sido efetuada reconstituição da escrita do IPI, para efeito de apuração do imposto devido e recomposição dos saldos credores, nos termos do anexo I ao termo de verificação fiscal (TVF).

Na impugnação de lançamento (e-fls. 2459 a 2478), após tratar da tempestividade e dos fatos, a Interessada alegou iniciou a defesa pelos “outros créditos”, alegando que as notas fiscais “foram devolvidas com a devida tributação do IPI no mesmo mês, pelas notas fiscais 44859 e 46822”.

Acrescentou o seguinte:

*Ou seja, a ora Impugnante deu entrada nas notas fiscais de entrada n\*s 38279 e 48597, das quais tratam-se conforme a análise do campo dos dados adicionais de notas fiscais de “remessa para reposição em garantia com retorno” e emitiu as notas fiscais de saída destes produtos em devolução n\*s 44859 e 46822 conforme consta nos dados adicionais da NF de saída “remessa em devolução de material” com o destaque do IPI.*

*Além disso, conforme documentação anexa, o crédito de IPI escriturado não foi vinculado pela nota de entrada, por isto foi informado posteriormente em “outros créditos”.*

*Para corroborar com o aqui explicado; traz-se em anexo os livros fiscais de saídas que comprovam o débito de IPI, bem como cópia das notas fiscais de devolução e cópia da tela do Sped Fiscal no qual referencia as tais notas.*

*Também, para melhor comprovação, apresentar-se, da mesma forma em anexo, os livros de entrada das notas 38279 e 48597 (notas fiscais de entrada) que comprova que não foi realizada a escrituração do crédito pelas Notas, razão pelo qual o crédito foi escriturado posteriormente em outros créditos.*

*Em relação aos produtos que não se classificariam como matérias-primas ou produtos intermediários, alegou, primeiramente, que seriam essenciais ao processo produtivo.*

*As navalhas e facas seriam utilizadas em etapa manual do processo, conforme descrito em documento anexo à impugnação, denominado de parecer técnico do Cenpec. Informou, ainda, haver juntado amostras de notas fiscais “para comprovar a periodicidade com que a empresa necessita repor tais produtos”.*

*Em relação à presilha de óleo solúvel, o produto seria consumido no processo de industrialização, em razão de contato direto. De forma semelhante, os papéis para registrador se desgastariam no processo produtivo, conformando-se com o disposto no art. 226, I, do Ripi/2010.*

*No tocante ao “bladder” para construção, esclareceu tratar-se de “objeto que infla para servir com molde interno para os pneus de Motocicletas”, que seria consumido no processo de industrialização.*

*Em relação à nota fiscal cancelada, alegou o seguinte:*

*Entretanto, apesar dos erros nos sistemas da empresa e/ou SEFAZ, cumpre salientar que a Nota Fiscal n\* 1580 trata-se de uma nota fiscal de importação mãe que apesar de constar como cancelada no sistema da Sefaz o crédito pode ser totalmente comprovado pela a emissão das Notas Fiscais filhas n\* 1581, 1582, 1583, 1584, 1585 e 1586, todas devidamente autorizadas pela Secretaria da Fazenda e todas com o valor de R\$ 99.881,93 na qual no somatório total restaria o valor da Nota Fiscal Mãe de R\$ 695.405,35 (seiscentos e noventa e cinco mil quatrocentos e cinco reais e trinta e cinco centavos) que gera o crédito solicitado.*

*Para que não reste dúvida quanto a legitimidade do creditamento da ora Impugnante, juntam-se as Notas Fiscais Filhas n\*s 1581, 1582, 1583, 1584, 1585 e 1586, bem como o arquivo XML da NF-e 1580, onde demonstra os dois eventos, ou seja a autorização e após o cancelamento.*

*Em relação às saídas com suspensão nas industrializações por encomenda, no tocante aos créditos do produto “budene”, alegou que tal produto teria sido adquirido para aplicação na industrialização de produtos de sua fabricação. Acrescentou o seguinte:*

*Ou seja, no caso das notas fiscais nº 28686, 28774, 28798 e 28830 a aquisição do produto “BUDENE 1280” fora com finalidade de uso próprio da ora impugnante e não com a finalidade de industrializar por encomenda como quer fazer crer a Autoridade Fiscal.*

*Como podemos ver, as referidas notas fiscais autuadas pelo Fiscal são na sua integralidade notas fiscais de venda, enviadas no CFOP 5102 que se trata de saída relacionada à venda de mercadoria adquirida ou recebidas de terceiros, o que está totalmente correto e, desta forma, gera o direito ao crédito de IPI.*

*Desta forma, não há o que se falar em aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão, pois a operação foi de venda e com o destaque do IPI, não havendo nenhuma hipótese de suspensão nº presente caso.*

*Para maior ilustração, juntam-se as notas fiscais objetos de autuação que, vossas senhorias, com uma simples leitura destas será possível reconhecer que a operação foi de venda e não de industrialização por encomenda, desta forma, gerando o direito ao crédito que a empresa se creditou.*

*Quanto aos créditos supostamente não passíveis de ressarcimento, alegou que o fato de dar saída aos produtos com destaque do IPI legitimaria a tomada de créditos relativos ao desembaraço aduaneiro, não tendo havido irregularidade alguma no procedimento adotado.*

*Em relação às saídas com suspensão para a empresa Guaporé Comércio de Moto Peças Ltda., alegou que os fatos de a empresa ter sede no Município de Porto Velho, localizado na Amazônia Ocidental, e de apresentar os recibos contidos nos canhotos das notas fiscais comprovariam a destinação dos produtos.*

*Quanto à denúncia espontânea, alegou haver sido legítima, descabendo a incidência de juros e de multa de mora.*

*Acrescentou haver efetuado “o pagamento através de compensações transmitidas nº programa DCOMP”, havendo sido surpreendida pelo auto de infração, que desconsiderou os efeitos da denúncia espontânea, pelo fato de o pagamento não ter sido efetuado em dinheiro.*

*Alegou que a compensação seria uma modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), à qual a Lei nº 8.218, de 1991, com as alterações da Lei nº 11.941, de 2009, daria o mesmo tratamento do pagamento. Citou trecho da Nota Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012.*

*Contestou a possibilidade de exigência concomitante das multas proporcional ao IPI lançado e isolada, que representariam, no total, 115% do valor do IPI exigido. Segundo a Interessada, a terceira infração teria sido submetida às duas multas.*

*Acrescentou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf teria afastado a possibilidade de exigência concomitante das multas proporcional e isolada, nos termos de ementas citadas.*

*Ainda alegou não ser possível a incidência de juros Selic sobre as multas lançadas, apresentando, ao final, o seguinte pedido:*

*Diante do exposto, requer digne-se essa E. Delegacia de Julgamento em receber e acolher in totum a presente Impugnação, no sentido de determinar a desconstituição integral do auto de infração, ora combatido.*

*Sucessivamente, no caso de não ser acolhido o pedido anterior, requer que seja afastada a multa isolada, haja vista a impossibilidade da concomitância da multa de ofício.*

*Cumulativamente ao pedido anterior, requer que seja excluída a aplicação da taxa SELIC sobre a multa.*

*Por derradeiro, protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.*

*É o relatório.*

**Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012 IPI. **PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ANÁLISE POR AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Descabe apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei em sede de processo administrativo fiscal.*

**FALTA DE DESTAQUE DO IPI EM NOTA FISCAL. DEFESA INSUFICIENTE. AUSÊNCIA DE LITÍGIO E PRECLUSÃO.**

*Considera-se não impugnada e preclusa a matéria não abrangida pelas alegações apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012 **MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS. POSSIBILIDADE.**

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício(Súmula Carf nº 108).*

**FALTA DE DESTAQUE DO IPI EM NOTA FISCAL. CONFISSÃO DE DÍVIDA EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.**

*À exceção dos débitos de IPI constantes de declarações de compensação canceladas pelo próprio contribuinte, descabe lançamento de ofício em relação a débitos que tenham sido por ele compensados por meio do instrumento legal, independentemente da situação da homologação ou da inclusão ou não da multa moratória.*

**REGULARIDADE DA ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS E DA SAÍDA DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO OU ISENÇÃO DO IPI. ÔNUS DA PROVA.**

*Havendo o auto de infração demonstrado irregularidades na escrituração de créditos e em saídas de produtos sem o destaque do IPI em nota fiscal, cabe ao contribuinte, no momento da impugnação, apresentar provas que demonstrem o contrário.*

*ASSUNTO: I IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012 MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DE PARTE EM CONJUNTO COM O IMPOSTO E DE PARTE DE FORMA ISOLADA. "BIS IN IDEM". NÃO CONFIGURAÇÃO.*

*A multa por falta de destaque do IPI em nota fiscal pode ser exigida em conjunto com o imposto lançado ou de forma isolada. A base de cálculo da multa, que é total do IPI não destacado em nota fiscal, corresponde à soma de cada uma das parcelas mencionadas, não se havendo que falar em "bis in idem".*

*SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IPI. INGRESSO NA ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*PROVA.*

*A suspensão do imposto, relativamente a produtos que devam passar pela Zona Franca de Manaus, depende da prova de ingresso, demonstrada apenas por meio de declaração de ingresso cuja autenticidade possa ser verificada.*

*AQUISIÇÕES COM DESTAQUE DO IPI. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM.*

*Para efeito de classificação de produtos adquiridos pelo estabelecimento industrial como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, não encontram respaldo na legislação os critérios de necessidade e essencialidade.*

*Os insumos que não se incorporem ao produto fabricado somente geram direito a crédito, quando consumidos de forma imediata e integral em contato com aquele. PN CST Nº 65/1971 e precedentes do STJ.*

*CRÉDITOS DE ESCRITURAÇÃO ADMITIDA. RESSARCIMENTO. DEPENDÊNCIA DE EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.*

*O ressarcimento de créditos de IPI depende de expressa previsão legal.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 12 de novembro de 2019 e apresentou Recurso Voluntário no dia 11 de dezembro de 2019.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. Créditos na aquisição de ferramentas, partes e peças de máquinas e equipamentos – refere-se às notas fiscais nº 38279 e 48597, que tiveram seus bens devolvidos com a devida tributação no mês pelas notas fiscais 44859 e 46822, com resultado nulo para a apuração do IPI (e-fls 2595 a 2604).
- II. Créditos de IPI glosados por não considerar matéria prima ou produto intermediário – alega que há desgaste ou incorporação ao produto.
- III. Créditos decorrentes da aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão – alega que os insumos foram utilizados na industrialização de produtos próprios e não de produtos encomendados por terceiros.
- IV. Créditos não passíveis de ressarcimento – importação de produtos para a revenda.

- V. Saída de produtos para a Amazônia Ocidental – comprovação dos requisitos de benefícios tributários.
- VI. Vendas à empresa Continental – retorno de mercadorias industrializadas por encomenda, contendo insumos importados e afastando a suspensão, argumenta denúncia espontânea processo nº 10530.726381/2013-49.
- VII. Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

*IV – PEDIDOS*

*Ante o exposto, requer se digne este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em receber e acolher in totum o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar parcialmente o r. acórdão recorrido, determinando, no mérito, a total improcedência do Auto de Infração combatido, processo administrativo 10530.722615/2014-60, pois, conforme demonstrado, insubsistente o lançamento realizado.*

*Requer, por fim, a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.*

*Nesses termos, pede deferimento.*

Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.

**I. Créditos na aquisição de ferramentas, partes e peças de máquinas e equipamentos.**

A Recorrente argumenta o seguinte, em seu Recurso Voluntário:

*Conforme se verifica nos autos do processo em epígrafe, o Auto de Infração lavrado em face da Contribuinte imputou à ora Recorrente infração por suposta escrituração indevida créditos de IPI, no período de maio a abril de 2012 a título de “outros créditos”.*

***Os referidos créditos, contudo, são referentes às notas fiscais n. 38279 e 48597, referentes a operações realizadas com o produto “braço de potência fase U/V/W para inversão de frequência”, as quais foram devolvidas com a devida tributação no mês, pelas notas fiscais 44859 e 46822, conforme amplamente demonstrado pela Contribuinte em sede de impugnação (fls. 2595 a 2604).***

*O acórdão recorrido, contudo, apesar de reconhecer que a conduta da Contribuinte não gerou qualquer dano ao erário público, na medida em que expressamente dispõe que “o procedimento adotado pela Interessada implicou, nos meses de abril e maio de 2012, a escrituração de créditos e débitos indevidos em cada mês em valores equivalentes, que se anularam”, rechaçou as arguições da Contribuinte sob o argumento, em síntese, de que “o destaque indevido do imposto não poderia legitimar o creditamento prévio indevido” e que, neste contexto, portanto, seria necessária*

*“demonstração inequívoca do destaque indevido do imposto” – o que, segundo o que já foi analisado até aqui, foi efetuada pela Interessada – e sua escrituração nº RAIPI”.*

No Termo de Verificação Fiscal vemos a seguinte imputação às glosas realizadas:

17. *A contribuinte inseriu na sua escrita fiscal nos meses de abril e maio/2012, o valor de R\$ 23.939,87 e R\$ 5.216,16 como “outros créditos”, referentes às notas fiscais nos 38279 e 48597.*

*Porém, trata-se de “braço de potência fase U/V/W p/ inversor de frequência”, ou seja, partes e peças ou equipamento cuja a apropriação de crédito não é autorizada pela legislação.*

18. *Além disso a contribuinte inclui entre os bens que daria ensejo à contabilização de créditos “entradas e aquisições com créditos do imposto”: navalhas, presilha óleo solúvel, faca, papel para registrador e bladder para construção.*

19. *Porém, tais produtos não dão direitos a crédito de IPI, tendo em vista que não atendem aos requisitos trazidos pelo inciso I do art 226 do RIPI/2010, ou seja, não são decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, matérias de embalagem, nem tão pouco podem ser considerados produtos consumidos no processo de industrialização.*

*(...)*

22. *Estes itens sofrem o desgaste natural inerente às máquinas das quais fazem parte, o que não pode ser confundido com o “consumo no processo de industrialização”, que conferiria o direito ao crédito, conforme dispõe o inciso I do artigo 226 do Decreto 7.212/2010.*

23. *O bladder é uma peça da máquina que infla para servir como molde interno dos pneus de motocicletas. Para fins de ilustração segue foto de um bladder de construção:*

Neste tema, temos duas situações diferentes: a primeira o pedido de crédito na aquisição de bens, que foram devolvidos em garantia, com a alegação de que a operação teria sido feita com o destaque do IPI, o que teria anulado os efeitos do referido crédito, e o segundo partes de máquinas que não foram consideradas como classificáveis na situação de matéria prima ou produto intermediário.

Em relação à devolução de bens que não eram de sua fabricação, assim manifestou-se a DRJ:

*O registro escritural de créditos somente pode ser efetuado nos casos previstos no regulamento e o fato de a Interessada ter dado saída aos mesmos produtos com destaque de IPI não gera, retroativamente, ou, dito de outra forma, não legitima o crédito indevidamente tomado.*

*Em relação às aquisições em questão, a Interessada não era estabelecimento industrial ou estabelecimento equiparado a industrial, de forma que não poderia ter escriturado os créditos, conforme claramente dispõe o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seus arts. 225 a 227.*

*Dessa forma, a Fiscalização efetuou corretamente as glosas.*

*Por outro lado, nas devoluções, tratando-se de produtos sobre os quais não havia incidência do IPI, por não serem de fabricação da Interessada, nem de produtos que caracterizassem seu estabelecimento como equiparado a industrial, não deveria ter havido o destaque do imposto.*

*Portanto, o destaque foi indevido e, portanto, a escrituração dos débitos no RaiPI também foi indevida.*

*Dessa forma, o procedimento adotado pela Interessada implicou, nos meses de abril e maio de 2012, a escrituração de créditos e débitos indevidos em cada mês em valores equivalentes, que se anularam.*

*É claro que a Fiscalização não teria o ônus de prever que as operações ocorreram da forma descrita pela Interessada em sua impugnação.*

*De fato, a defesa apresentada pela Interessada, do ponto de vista técnico, como já esclarecido, não parece correto, pois o destaque indevido do imposto não poderia legitimar o creditamento prévio indevido.*

Considero sem razão à Recorrente neste ponto.

A Recorrente estornou um crédito pela aquisição de produtos que não dariam direito a crédito, e que em seguida foram devolvidos pelo mecanismo de destacar o IPI indevidamente na saída destes mesmos produtos. A Autoridade Julgadora de Primeira Instância reconheceu que o efeito para a apuração do IPI seria de anular o crédito pretendido, no entanto, considero que apesar da conclusão da DRJ estar correto, por outro lado, o lançamento de débito indevido do IPI poderia gerar no futuro a retificação legítima da contabilidade e do RAIFI, por ter se estabelecido um débito do imposto que seria indevido.

A forma como procedeu a Recorrente manteve a geração de um crédito indevido e que teria sim que ser glosado pela fiscalização, restando à Recorrente o estorno do débito incorretamente destacado em documentação fiscal, e nos seus registros contábeis, de forma que o contencioso fiscal não é adequado para proceder estes ajustes.

Com relação aos demais itens, a DRJ reverteu a glosa de parte dos itens, conforme registra-se no Acórdão Recorrido:

*Entretanto, ao contrário das câmaras de vulcanização, as navalhas e facas enquadram-se como ferramentais, nos termos do PN CST no 65, de 1971, uma vez que se desgastam em ação direta sobre o produto fabricado.*

*Nesse caso, há direito de crédito.*

*Finalmente, em relação aos produtos presilha óleo solúvel e papel para registrador, ao que tudo indica (Danfe de e-fl. 2646, por exemplo), trata-se de material de consumo, não havendo a Interessada apresentado prova adicional que demonstrasse ao contrário.*

*Dessa forma, não há como se cogitar de direito de crédito.*

No Acórdão Recorrido, a DRJ aponta outro processo, da mesma Recorrente, de número 10530.723931/2019-63, onde se discute o mesmo tema, com itens e produtos semelhantes.

O referido processo já foi julgado em segunda instância através do Acórdão nº 3301.011-773, onde trata especificamente dos chamados *bladders*, item que faz parte do presente processo, como podemos constatar da reprodução de trecho do Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 2210 e 2111.

*18. Além disso a contribuinte inclui entre os bens que daria ensejo à contabilização de créditos “entradas e aquisições com créditos do imposto”: navalhas, presilha óleo solúvel, faca, papel para registrador e bladder para construção.*

*19. Porém, tais produtos não dão direitos a crédito de IPI, tendo em vista que não atendem aos requisitos trazidos pelo inciso I do art 226 do RIPI/2010, ou seja, não são decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, matérias de embalagem, nem tão pouco podem ser considerados produtos consumidos no processo de industrialização.*

*20. Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.*

*(...)*

*22. Estes itens sofrem o desgaste natural inerente às máquinas das quais fazem parte, o que não pode ser confundido com o “consumo no processo de industrialização”, que conferiria o direito ao crédito, conforme dispõe o inciso I do artigo 226 do Decreto 7.212/2010.*

*23. O bladder é uma peça da máquina que infla para servir como molde interno dos pneus de motocicletas. Para fins de ilustração segue foto de um bladder de construção:*

Estamos tratando então de presilhas de óleo solúvel, papel para registrados e *bladder*.

O direito ao crédito pretendido decorre da aplicação do inciso I, do art. 226, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;***

*(...)*

Esclarecemos que além do que está claramente disposto no RIPI, há a Solução de Consulta COSIT nº 135, de 14 de setembro de 2021, que traz esclarecedor entendimento sobre o tema:

*23. Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que seja esclarecido à consulente que se considera produto intermediário (PI), para efeitos de apuração de créditos do IPI, escapando ao conceito de matéria-prima e material de embalagem:*

*a) o bem que se incorpora ao produto final, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no RIPI/10, dele resultando diretamente um novo produto (PI strictu sensu); ou*

*b) o bem que se consome no processo de industrialização (à semelhança do que ocorre com o PI strictu sensu) em decorrência de contato físico com o produto final, embora a esse não se incorporando, por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida (PI lato sensu).*

*24. Para efeitos de reconhecimento do direito ao crédito básico do IPI não se considera consumido no processo de industrialização o produto que, embora em contato com o produto final, sofra mero desgaste, tal como pode ocorrer com máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados no processo de fabricação.*

Os demais itens que não tiveram suas glosas revertidas, ou tratam-se de bens de consumo que não possuem contato direto com a mercadoria (papel para registrados), ou sofrem desgaste pelo simples fato de serem partes ou peças das máquinas utilizadas na produção, e o seu desgaste não aproveita diretamente ao produto em produção, mas decorrem apenas e exclusivamente do uso e atuação das máquinas e equipamentos dos quais são partes ou peças, presilhas de óleo solúvel e *bladder*.

A Recorrente indica ainda que um *bladder* teria utilização por apenas 3,5 dias na produção dos produtos de sua industrialização. No entanto, o fato do desgaste da peça ou parte resultar em uma vida útil pequena, quando muito a coloca como natureza de consumível, mas isso não implica em prova de sua agregação ao produto final ou de que seu desgaste decorra de seu consumo no processo de industrialização, mas sim de sua capacidade de servir como molde.

Foi juntado aos autos um parecer técnico, de e-fls 2801 a 2865, laudo técnico sobre o processo produtivo da Recorrente, onde encontramos, na e-fl. 2829, uma explicação detalhada do uso dos *bladder*:

### **8.3 Consumo de Bladders (câmaras de vulcanização de pneus)**

*A Vulcanização é uma etapa crítica do processo de produção de pneus. Nesta etapa, os pneus pré-formados são colocados no interior de prensas dotadas de moldes com as formas e desenhos da banda de rodagem especificada. No interior desses moldes, os pneus são pressionados por meio de bladders (câmaras de vulcanização de pneus) (vide Figura 22) que são inflados com água superaquecida e submetido a altas pressões e temperaturas para curar a borracha. Após repetidas operações de vulcanização, os bladders costumam furar ou se romper, devendo ser substituídos. Nas Figuras 23, 24 e 25 podem ser observados bladders danificados, após seu uso nº processo, e recolhidos para posterior descarte.*

*(...)*

*Segundo informações dos operadores, em média, os bladders se desgastam e são substituídos após a vulcanização de 350 a 400 pneus.*

*Constatou-se, portanto, que os bladders de vulcanização são ferramentas essenciais para o processo de vulcanização que se desgastam no processo de produção de pneus e que devem ser substituídos regularmente.*

Vemos que esta peça da máquina serve como parte de molde ou forma que serve para dar forma a banda de rodagem e vulcanizar o pneu, pela pressão e água superaquecida, e como resultado, desgastam-se e apresentam uma vida útil limitada.

O aproveitamento do crédito básico de IPI pela aquisição de moldes e formas já foi objeto de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em processo que avaliava este tipo de crédito para moldes e formas para sapatos, conforme trechos do Acórdão, que reproduzo a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003*

*CRÉDITO PRESUMIDO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. A receita originada da variação cambial positiva obtida nas exportações de produtos é considerada receita decorrente destas exportações, devendo ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996 CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. MOLDES E MATRIZES PARA FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os moldes e matrizes utilizadas na fabricação de calçados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo sua obsolescência devido ao fato de não poderem ser reaproveitados quando da mudança dos modelos de calçados, motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.*

*(...)*

**Voto Vencedor**

*Conselheiro Demes Brito- Redator designado*

*Em que pese os argumentos do voto da Ilustre Conselheira Relatora, discordo diametralmente de seu entendimento.*

*A matéria divergente posta a julgamento nesta E.Câmara Superior, diz respeito quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.*

*Com efeito, inicialmente, se faz necessário, percorrer os contornos jurídicos do Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI, bem como seus fundamentos Constitucionais.*

*O Imposto sobre produtos Industrializados- IPI é um dos tributos mais relevantes na esfera de competência da União Federal, até a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº18, de 01 dezembro de 1965, o IPI era denominado Imposto de Consumo, gravando a saída de produtos do estabelecimento fabril. Contudo, a denominação não se mostrava adequada ao objeto de tributação do IPI, pois consumo, assim, havia de fato uma discrepância entre o nome do tributo e sua realidade econômica, que foi corrigida pela reforma tributária implantada em 1965.*

(...)

*Relativamente à divergência quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados, verifica-se que o processo produtivo da Contribuinte não atende o comando do artigo 147 do RIPI/1998, considerando que não sofre qualquer desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas em função de ação diretamente exercida sobre os produtos fabricados.*

*Compulsando detidamente aos autos, verifico que a própria DRJ constatou que os moldes e matrizes não sofrem desgaste. Vejamos:*

*Diante do exposto, é inegável que não há o consumo dos referidos utilitários no processo de industrialização.*

*As formas, navalhas e matrizes são consideradas moldes e ferramentas, não sofrendo desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de ação exercida diretamente sobre os produtos fabricados.*

*In caso, os produtos glosados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, portanto, inadmissível o direito de crédito presumido em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.*

*(Acórdão nº 9303-0078.541, Conselheiro Redator-Voto Vencedor Demes Brito, 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 18/04/2019)*

Tenho de concordar com este precedente da CSRF, tendo em vista que o desgaste dos *bladders* decorre especificamente do stress mecânico típico de sua operação com altas temperaturas e pressão, e não pela sua atuação sobre o produto em si.

Ademais, à mesma conclusão sobre o *bladder* chegou o Acórdão nº 3301.011-773, conforme podemos constatar com o texto a seguir:

*Do laudo pericial colacionado pela Recorrente observa-se que há identificação dos insumos (navalhas, escovas, facas, tesouras e esteiras), entretanto inexistente detalhamento técnico a respeito das ferramentas de corte e outros bens aplicados no processo produtivo da Recorrente. Sendo, pois, genérico o laudo em relação aos itens glosados pela fiscalização.*

*Assim, com base nos precedentes previamente colocados, entendo como passíveis de ressarcimento os seguintes produtos intermediários: chairas e cabos para lâminas que tem ação direta sobre o produto, assim como as navalhas.*

*Os demais produtos e embalagens ou não tem contato direto e imediato com o bem industrializado, ou não o integram, ou, ainda, são aproveitados apenas para o seu transporte.*

De forma que considero sem razão à Recorrente.

## **II. Créditos decorrentes da aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão**

Tratam-se de créditos decorrentes da aquisição do produto “BUDENE 1280”, que seria utilizada na produção de itens que saíram com suspensão (industrialização por encomenda de terceiros) e itens sujeitos ao pagamento do IPI.

A Recorrente alega em seu Recurso Voluntário que teria demonstrado em sede de impugnação de que a aquisição deste produto foi para uso próprio e não para a industrialização por encomenda da empresa CONTINENTAL. No entanto, o que vemos na impugnação é o que se segue:

*Realmente a ora impugnante realiza operações de industrialização por encomenda da empresa Continental no qual é utilizada a mercadoria "BUDENE 1280".*

*Entretanto neste caso, a empresa adquiriu tal mercadoria com finalidade de consumo na sua própria industrialização em geral para produtos diversos.*

*Ou seja, no caso das notas fiscais no 28686, 28774, 28798 e 28830 a aquisição do produto "BUDENE 1280" fora com finalidade de uso próprio da ora impugnante e não com a finalidade de industrializar por encomenda como quer fazer crer a Autoridade Fiscal.*

*Como podemos ver, as referidas notas fiscais autuadas pelo Fiscal são na sua integralidade notas fiscais de venda, enviadas no CFOP 5102 que se trata de saída relacionada à venda de mercadoria adquirida ou recebidas de terceiros, o que está totalmente correto e, desta forma, gera o direito ao crédito de IPI.*

*Desta forma, não há o que se falar em aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão, pois a operação foi de venda e com o destaque do IPI, não havendo nenhuma hipótese de suspensão no presente caso.*

De fato, é plausível que o referido item seja matéria prima tanto de produtos industrializados para terceiros, como aqueles de produção própria, mas a justificativa de que o CFOP teria sido o de venda por terceiros na aquisição não faz prova a favor do contribuinte, nem afasta a aplicação do art. 254 do RIPI, posto ser natural que numa operação de compra de terceiros, este seja o CFOP a ser aplicado, não guardando nenhuma relação futura com a saída do item com o IPI suspenso ao final da industrialização.

Na prática, caberia à Recorrente por demonstração de custos e de estoques consumidos por processo de industrialização separadamente, que esta aquisição teria sido inteiramente destinada à produção própria, ou ainda, proporcionalmente, por qualquer modalidade de demonstração do rateio, em ambas as situações, suspensão ou pagamento do IPI, já que na impugnação a Recorrente expressamente admite que há uma utilização do produto em ambos os casos.

Sem razão à Recorrente.

### **III. Créditos não ressarcíveis decorrentes da importação de produtos para a revenda.**

A Autoridade Tributária não permitiu o ressarcimento de créditos decorrentes da importação de produtos para revenda, conforme o trecho do TVF abaixo reproduzido.

#### **SOLICITAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO**

*30. Foi realizado batimento entre as mercadorias importadas e os produtos vendidos. Foi constatado que houve revenda de produtos importados. Isto ocorreu com nas notas fiscais de saída nos 325, 54.470 e 56.171. Os créditos de IPI sobre importação de mercadorias destinadas a revenda foram reclassificados pela fiscalização com créditos não ressarcíveis (para apropriação foi utilizado em um valor proporcional a quantidade vendida). Apesar de passíveis ao aproveitamento de crédito (inciso I do art 226 do RIPI/2010), não serão passíveis de ressarcimento conforme Tabela 4 abaixo:*

O art. 11, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, define as hipóteses de créditos de IPI passíveis de ressarcimento.

*Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá*

*ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

A simples leitura do dispositivo legal que permite o ressarcimento dos créditos de IPI, que não puderem ser compensados com os débitos de IPI decorrentes da saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado, é suficiente para resolver a questão, posto que a previsão legal é apenas no sentido de permitir o ressarcimento de créditos decorrentes da aquisição de matéria prima, produto intermediário e embalagem utilizados no processo industrial, excluindo a possibilidade para os bens adquiridos para a revenda.

Sem razão à Recorrente.

#### **IV. Saída de produtos para a Amazônia Ocidental – comprovação dos requisitos de benefícios tributários.**

A Autoridade Tributária lançou crédito tributário de IPI referente ao imposto incidente em operações de saída de produtos para clientes localizados na Amazônia Ocidental por descumprimento art. 96, do Decreto nº 7.212/2010, e art. 18 e 34, da Portaria SUFRAMA nº 529/2006, tendo em vista que a Recorrente não teria comprovado o ingresso no regime da Amazônia Ocidental, conforme previsto no art. 96, do RIPI/2010 e regulamento da Portaria SUFRAMA acima referida.

No decorrer do procedimento de auditoria a Recorrente informou que aguardava a conclusão de procedimento de vistoria técnica pela SUFRAMA a respeito dos produtos em questão.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

*Com a devida vênia, em sede de Impugnação, a Contribuinte, ora Recorrente, demonstrou que a suposta infração refere-se a vendas consignadas nas notas fiscais n. 49.665, 50.373, 50.441, 52.860 e 56.501, as quais foram destinadas a estabelecimento - Guaporé Comércio de Moto Peças Ltda. – localizado na Amazônia Ocidental, demonstrando, inclusive, o recebimento das mercadorias no referido estabelecimento.*

*As referidas notas fiscais foram emitidas com todas as informações necessárias, inclusive o registro da suspensão do IPI, tendo sido feito o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN) junto à SUFRAMA, demonstrando a internalização das mercadorias. Ora, diante deste arcabouço probatório, é inequívoco que as mercadorias ingressaram na Amazônia Ocidental, com o cumprimento de todos os procedimentos exigidos.*

*Ademais, as situações de processamento das notas fiscais podem ser consultadas na base de dados do Suframa, cuja consulta, inclusive, a Contribuinte anexa, por amostragem, ao presente recurso voluntário, demonstrando que as referidas notas fiscais constam como “vistoriadas”, legitimando e a ratificando as arguições até então realizadas.*

Apresenta o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN), como prova de ingresso dos produtos na Amazônia Ocidental, no entanto, o ponto da Autoridade Tributária é a de que há Portaria da SUFRAMA nº 529, de 28 de novembro de 2006, determina o seguinte:

*Art.18 A comprovação do ingresso da mercadoria nacional remetida para as áreas incentivadas sob administração da Suframa, se dará após a realização dos procedimentos estabelecidos nos artigos 2º e 11, respectivamente, quando se tratar de vistoria física ou vistoria técnica, desde que sejam observados os termos do art. 15.*

*Parágrafo único. Será disponibilizada pela Suframa, para impressão, a comprovação do ingresso de mercadoria em sua página na rede mundial de computadores (internet) no sítio <www.suframa.gov.br>.*

*(...)*

*Art.34 Não constituirá prova do ingresso da mercadoria, a expedição de protocolo ou oposição de qualquer carimbo, autenticação, visto, etiqueta, selo de controle pela Suframa ou do fisco de destino, nas vias dos documentos mencionados no inciso III do artigo 2º e nos incisos I, II e III do artigo 11.*

A Recorrente não traz outras provas sobre o cumprimento dos requisitos de elegibilidade ao benefício tributário, cujo ônus da prova recai sobre aquele que pleiteia o direito.

De forma que, na ausência das comprovações exigidas por normativa da SUFRAMA, considero sem razão à Recorrente, por ausência probatória.

**V. Vendas à empresa Continental – retorno de mercadorias industrializadas por encomenda, contendo insumos importados e afastando a suspensão, argumenta denúncia espontânea processo nº 10530.726381/2013-49.**

A Recorrente enviou produtos decorrentes de industrialização por encomenda, com suspensão do IPI, no entanto, a Autoridade Tributária identificou que foram utilizadas matérias primas importadas, em descumprimento aos requisitos para a fruição da suspensão, previstos nos incisos VI e VII, do art. 43, do RIPI/2010.

*Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:*

*(...)*

*VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;*

*VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:*

*a) a comércio; ou*

*b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;*

*(...)*

A Recorrente argumenta que procedeu a compensação dos referidos débitos através do processo nº 10530.726381/2013-49, e que estaria sujeita ao instituto da denúncia espontânea. A DRJ assim se posicionou sobre o cabimento da denúncia espontânea em relação aos débitos submetidos a declarações de compensação:

*Nos termos dos arts. 15, 16, III, 17 e 21 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte discuti-la posteriormente.*

*Dessa forma, as diferenças mencionadas deveriam, em princípio, ter sido objeto de esclarecimento específico quanto à sua origem e de demonstração quanto aos insumos que nelas foram empregados. Como se verá adiante, a relação de insumos e notas fiscais apresentadas aparentam referir-se a todas as saídas, que incluem as que foram objeto da pretendida denúncia espontânea e, ao que tudo indica, e algumas que são objeto de discussão administrativa em sede de manifestações de inconformidade apresentadas contra as não homologações de compensação.*

*Dentre os débitos que foram lançados pelo auto de infração em análise, estão aqueles que foram objeto de compensações informadas nos Perdcomps 28677.18647.240913.1.3.17-9009,*

40592.52576.240913.1.3.17-6577, 02214.04545.240913.1.3.17-1419, 28515.03634.240913.1.3.17-0700, 40649.88147.240913.1.3.17-7655 e 20943.71016.240913.1.3.17-7452.

Segundo informações obtidas dos sistemas eletrônicos, a situação das mencionadas declarações de compensação é a seguinte:

Perdcomp Original	Última Retificadora	Pedido de Cancelamento	Perdcomp com Crédito	Processo	Situação
28677.18647.240913.1.3.17-9009	N/A	34277.83113.240714.1.8.17-4027	37201.12207.230913.1.1.17-2580	10530.900148/2016-87	Cancelamento deferido
40592.52576.240913.1.3.17-6577	N/C	N/A	23249.45384.230913.1.1.17-2828	10530.902173/2013-52	Homologação parcial
02214.04545.240913.1.3.17-1419	19968.16902.310714.1.7.17-4002	N/A	01997.80375.310714.1.5.17-2400	10530.901806/2014-96	Homologação total
28515.03634.240913.1.3.17-0700	N/C	N/A	39741.27589.121213.1.5.17-4200	N/A	Homologação total
40649.88147.240913.1.3.17-7655	N/A	41421.08107.120814.1.8.17-1801	07895.87415.230913.1.1.17-3174	N/A	Cancelamento deferido
20943.71016.240913.1.3.17-7452	N/A	17530.42021.120814.1.8.17-4575	02065.60442.230913.1.1.17-0854	N/A	Cancelamento deferido

(...)

Conforme antecipado no citado despacho do processo nº 10530.726381/2013-49 e anteriormente no presente voto, a multa de mora de mora foi incluída nos cálculos dos débitos.

A questão – efeitos da denúncia espontânea e exigência de acréscimos legais –, de todo modo, não é matéria a ser tratada nos presentes autos, relativamente aos débitos confessados, mas em cada um dos processos em que tenha sido expedido despacho decisório e tenha a Interessada apresentado manifestação de inconformidade.

Finalmente, a última tela trata da homologação total das compensações declaradas nº Perdcomp nº 28515.03634.240913.1.3.17-0700.

(...)

Dessa forma, os débitos compensados nas três declarações de compensação acima mencionadas não poderiam ser objeto de lançamento, independentemente do reconhecimento do direito de crédito, uma vez que foram confessados.

Já os débitos constantes dos Percomps 28677.18647.240913.1.3.17-9009, 40649.88147.240913.1.3.17-7655 e 20943.71016.240913.1.3.17-7452, que foram cancelados pela própria Interessada, devem ser mantidos. Dessa forma, os débitos compensados nas três declarações de compensação acima mencionadas não poderiam ser objeto de lançamento, independentemente do reconhecimento do direito de crédito, uma vez que foram confessados.

Já os débitos constantes dos Percomps 28677.18647.240913.1.3.17-9009, 40649.88147.240913.1.3.17-7655 e 20943.71016.240913.1.3.17-7452, que foram cancelados pela própria Interessada, devem ser mantidos.

(...)

**À vista do exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação de lançamento, para reconhecer o direito de crédito em relação às aquisições das ferramentas “navalhas” e “facas”; para reconhecer o direito ao creditamento escritural, no mês de dezembro de 2012, do valor de R\$ 29.495,75, a título de crédito pago em desembaraço aduaneiro; e para cancelar a parcela do IPI não destacado em nota fiscal, lançada no auto de infração, mas confessada pela Interessada em declarações de compensação não canceladas.**

O termo de início da Ação Fiscal que resultou neste lançamento é de **07 de maio de 2014**, e-fl 2, com ciência no dia **08 de maio de 2014**, e-fl. 6.

A Recorrente em seu Recurso Voluntário informa o seguinte:

*Em sede de impugnação, a Contribuinte reiterou e demonstrou que os débitos relacionados às operações questionadas pela Autoridade Fiscal, ou seja, aqueles referentes às operações de industrialização por encomenda, realizadas com a empresa Continental, em que se utilizou insumos importados, já se encontravam extintos quando da autuação. **Primeiramente, mediante denúncia espontânea e compensação e, posteriormente, com a inclusão no REFIS.***

*Há de se dizer, assim, que as supostas diferenças apontadas no r. acórdão, entre as operações questionadas e as compensações inicialmente realizadas pela Contribuinte, não subsistem. Isto porque, as compensações realizadas abrangeram a totalidade das operações de industrialização em que foram utilizados insumos importados, nas quais, de fato, era devido o IPI.*

(...)

*Ademais, cumpre destacar que, no que tange às compensações canceladas suscitadas no acórdão ora recorrido, conforme já referido nos autos, a Contribuinte efetuou o cancelamento das referidas compensações para incluir os débitos, confessados em denúncia espontânea, relacionados às operações realizadas à empresa Continental, no REFIS da Crise – Processos Administrativos n. 10530.726085/2014-29, conforme se demonstra com o termo de adesão que ora se junta, bem como com planilha relacionando os débitos que foram incluídos.*

*Assim, não restam dúvidas de que não há valores de IPI exigíveis decorrentes das operações realizadas pela Contribuinte com a empresa Continental, eis que, aqueles devidos e confessados, foram integralmente quitados.*

*Por mais esta razão, merece reforma o acórdão ora recorrido e, conseqüentemente, cancelamento o auto de infração lavrado, eis que, pelas razões acima expostas, não merece subsistir.*

Há de fato documentação acostada aos autos sobre o pagamento de parte do que seriam os valores lançados, como se encontra nas e-fls. 2776 a 2790, que refere-se a pedido de quitação antecipada dos parcelamentos, com data no documento, e-fl. 2777, de 03 de novembro de 2014.

Também consta na e-fl 2783, o recebimento do pedido de parcelamento, com data de 13 de agosto de 2014.

Todas estas datas são posteriores à ciência do Termo de Início da Ação Fiscal.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no seu artigo 138, define a denúncia espontânea.

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Tendo em vista que o Acórdão recorrido já deu provimento parcial em relação aos débitos confessados em PER/DCOMP, e que os atos necessários ao pagamento das parcelas submetidos ao REFIS são posteriores à ciência do Termo de Início da Ação Fiscal que resultou no lançamento destes mesmos créditos, aplica-se o parágrafo único do art. 138, do CTN, para afastar a denúncia espontânea.

Sem razão à Recorrente.

#### VI. **Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício.**

A Recorrente alega que o lançamento da multa de ofício cumulativa com a multa isolada por cobertura de crédito configuraria *bis in idem*.

O Acórdão recorrido assim aborda o tema:

*Em relação à alegação de cobrança em duplicidade das multas, esclareça-se, inicialmente, que o art. 569 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados/2010 (com base nas disposições da Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e 11.488, de 2007, art. 13) prevê duas multas distintas, incidentes sobre distintas bases de cálculo.*

*As duas infrações e as multas aplicadas a cada uma delas estão descritas no caput do artigo:*

*Art. 569. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por*

cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

A primeira infração é a falta de destaque (ou, na linguagem das leis citadas, falta de lançamento) do imposto na nota fiscal, sujeita à multa de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser destacado.

A segunda infração é a falta de recolhimento do imposto destacado (portanto, hipótese claramente distinta da primeira), que se sujeita à multa de 75% (entendendo-se “mesma multa” como multa de mesmo percentual) sobre o valor do imposto não recolhido.

Notoriamente, a primeira multa aplica-se sobre o total do imposto que deveria constar da nota fiscal (alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI vezes a base de cálculo), antes de qualquer absorção do imposto por créditos escriturais.

No auto de infração, tais infrações são identificadas pela sigla “NL” (imposto “não lançado” em nota fiscal), conforme se pode verificar no auto de infração.

Já a segunda multa é aplicada somente sobre as diferenças de saldos devedores (IPI a pagar), que tenham deixado de ser apurados em função, por exemplo, da não escrituração, no livro Raipi, do IPI destacado em notas fiscais (infrações do tipo “LNE”: imposto lançado e não escriturado), da escrituração de créditos indevidos, ou da falta de estorno de créditos (infração do tipo “CI”: créditos indevidos do imposto), quando exigido pelo Regulamento.

A primeira infração é mais grave do que a segunda, o que se deduz tanto da ordem em que são previstas as multas, como de sua incidência sobre o imposto não destacado – base de cálculo maior –, independentemente de dela decorrer falta de recolhimento do imposto.

A segunda multa, por sua vez, incide apenas sobre as diferenças de IPI a pagar apuradas no auto de infração, que decorram das infrações distintas da de IPI não destacado em nota fiscal.

Ocorre que, ao levar os valores de IPI não destacado em nota fiscal (“NL”) à reconstituição da escrita, serão eles, eventualmente, absorvidos total ou parcialmente pelos créditos acumulados na escrita.

A parcela da base de cálculo da multa (IPI NL) que, na reconstituição da escrita efetuada pela Fiscalização – no auto de infração –, seja absorvida por créditos escriturados é denominada de “IPI não lançado com cobertura de crédito”. Já a parcela que não seja absorvida por créditos escriturados é chamada de “IPI não lançado sem cobertura de crédito”.

Essa última parcela sempre gera, por não haver créditos escriturais suficientes para absorvê-la, uma diferença de IPI a pagar, que é cobrado no auto de infração, da mesma forma que as diferenças de saldos devedores decorrentes das demais infrações (como LNE e CI).

Por isso, o §8º do artigo em questão prevê que a multa por IPI NL, prevista no artigo, possa ser exigida de duas formas:

§8º A multa de que trata este artigo será exigida (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 8º, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13):

I - juntamente com o imposto, quando este não houver sido lançado nem recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 8º, incisol, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13); ou

II - isoladamente, nos demais casos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 8º, inciso II, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

Vale dizer, a segunda multa, incidente sobre as infrações LNE e CI, é sempre lançada “juntamente com o imposto”, pois incidem sempre sobre o IPI não recolhido decorrido da prática dessas infrações.

Já a primeira multa, incidente sobre o total do IPI NL, em regra, é exigida em duas diferentes parcelas.

A primeira parcela é exigida “juntamente com o imposto” e incide sobre o valor do IPI não recolhido que, eventualmente, decorra da prática da infração. A base de cálculo dessa parcela da multa é o “IPI Não Lançado sem Cobertura de Crédito” (parcela do IPI não destacado na nota fiscal pelo contribuinte que, quando levado à reconstituição da escrita, gera diferença de saldo devedor).

Como a multa incide sobre todo o IPI não destacado em NF, a diferença entre o IPI NL (IPI não destacado em nota pelo contribuinte) e a parcela mencionada no parágrafo anterior é lançada isoladamente, tendo como base de cálculo o “IPI Não Lançado com Cobertura de Crédito”.

Não há, portanto, “bis in idem”, pois a soma das bases de cálculo (“IPI Não Lançado com Cobertura de Crédito” + “IPI Não Lançado sem Cobertura de Crédito”) equivale exatamente ao IPI NL em nota fiscal, conforme previsto na lei.

Essas informações constam das “Outras Informações” contidas na penúltima página do auto de infração.

*No demonstrativo de apuração da multa, é discriminada a apuração das duas parcelas da base de cálculo, ficando claro que as parcelas correspondem ao total do IPI NL.*

*Muito embora o cancelamento de boa parte dessa infração possa implicar alterações significativas na proporção das parcelas da multa, a tabela abaixo contém, em essência, a mesma demonstração do auto de infração (e-fl. 2251):*

MULTA DE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO

Período de Apuração	Valor Não Lançado	I. Lançar s/ Cobertura	Não Lançado c/ Cobertura	Multa	Multa s/ Não Lançado
31/10/2011	89.577,37	89.577,37	0,00	75,00%	0,00
31/12/2011	60.785,73	60.785,73	0,00	75,00%	0,00
31/01/2012	54.248,15	54.248,15	0,00	75,00%	0,00
29/02/2012	56.518,51	56.518,51	0,00	75,00%	0,00
31/03/2012	80.705,90	80.705,90	0,00	75,00%	0,00
30/04/2012	51.806,74	51.806,74	0,00	75,00%	0,00
31/05/2012	115.441,95	115.441,95	0,00	75,00%	0,00
30/06/2012	97.184,12	97.184,12	0,00	75,00%	0,00
31/07/2012	124.506,12	124.506,12	0,00	75,00%	0,00
31/08/2012	190.988,54	183.259,50	7.729,04	75,00%	5.796,78
30/09/2012	89.313,55	0,00	89.313,55	75,00%	66.985,16
31/10/2012	186.959,91	0,00	186.959,91	75,00%	140.219,93
30/11/2012	110.184,13	0,00	110.184,13	75,00%	82.638,10
31/12/2012	130.097,74	0,00	130.097,74	75,00%	97.573,31
<b>Total da Multa</b>					<b>393.213,28</b>

*Pode-se facilmente constatar que os valores da coluna “I. Lançar s/ Cobertura” e “Não Lançado c/ Cobertura” são excludentes.*

*Não há, portanto, que se falar em “bis in idem”.*

Concordo integralmente com a posição da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, de forma que a adoto como minha razão de decidir.

### Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral**