



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.902435/2012-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.178 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente ESDEVA INDUSTRIA GRAFICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

IPI. RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado fazer prova inequívoca do seu crédito, mediante a observância de todos os requisitos legais e formais.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU DESTINADOS A PRODUTO NÃO TRIBUTADO.

Insumos classificados na TIPI como NT não dão direito a crédito do IPI. Tampouco existe direito a crédito do referido imposto em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

IPI. RESSARCIMENTO. CÁLCULO DO CRÉDITO.

Quando o estabelecimento não dispuser de controle sobre estoque de insumos aplicados em produtos industrializados sujeitos a tributação ou não tributados, poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.176, de 26 de agosto de 2020, prolatado no julgamento do processo 10640.909560/2011-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório excertos do relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera apenas em parte o direito creditório relativo a Pedido de Ressarcimento de créditos de IPI, pela constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado, tendo em vista a ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos.

Os fundamentos do Despacho Decisório e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Os fundamentos da decisão de piso constam do voto exarado, sumariados na sua ementa, abaixo transcrita:

IPI. RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado fazer prova inequívoca do seu crédito, mediante a observância de todos os requisitos legais e formais.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU DESTINADOS A PRODUTO NÃO TRIBUTADO.

Insumos classificados na TIPI como NT não dão direito a crédito do IPI. Tampouco existe direito a crédito do referido imposto em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

IPI. RESSARCIMENTO. CÁLCULO DO CRÉDITO.

Quando o estabelecimento não dispuser de controle sobre estoque de insumos aplicados em produtos industrializados sujeitos a tributação ou não tributados, poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente - Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada da decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, tempestivo, no qual preliminarmente defende a aplicabilidade com ressalvas do artigo 333 do CPC¹, em virtude do princípio da verdade material, bem como a possibilidade de alegar fatos novos, tanto na matéria fática como no mérito do recurso, como consta do sítio da RFB. Nessa toada, aponta *erro material no referencial utilizado no Relatório Fiscal de 06/20/2013, quanto aos valores de saídas NT do 3º Trimestre de 2009*, e diz que *devem ser excluídas tanto as receitas oriundas da*

¹ Art. 333. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

atividade de prestação de serviços gráficos, quanto as relativas à prestação de serviços de classificados e de serviços de publicidade, pois não interferem na apuração do IPI. Aduz que houve desconsideração dos efeitos da aquisição de papel imune na glosa dos créditos de IPI. Ao final, reafirma a inaplicabilidade para o caso da recorrente, do procedimento eleito pela fiscalização, e solicita reforma da decisão recorrida, para reconhecer a compensação e o ressarcimento pleiteado.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado e conhecido.

Conforme relatado, a recorrente defende a possibilidade de alegar fatos novos, não esgrimidos em primeira instância, e com isso aponta *erro material no referencial utilizado no Relatório Fiscal de 06/20/2013, quanto aos valores de saídas NT do 3º Trimestre de 2009*, e ainda diz que *devem ser excluídas tanto as receitas oriundas da atividade de prestação de serviços gráficos, quanto as relativas à prestação de serviços de classificados e de serviços de publicidade, pois não interferem na apuração do IPI.*

Quanto às matérias renovadas em segundo grau, reafirma a inaplicabilidade para o caso da recorrente, do procedimento eleito pela fiscalização (art. 3º da IN SRF nº 33, de 1999) ² e aduz que houve *desconsideração dos efeitos da aquisição de papel imune na glosa dos créditos de IPI.*

A seguir, passa-se a tratar das matérias elencadas supra de acordo com sua pertinência processual.

DA PRECLUSÃO

A alegação de que é possível alegar fatos novos, não esgrimidos em primeira instância, por conta do princípio da verdade material, e ainda que consta no sítio da RFB tal assertiva, não encontra respaldo na realidade do processo administrativo fiscal.

No sítio da RFB consta: *Poderá ainda, além das alegações já apresentadas, trazer novas alegações referentes ao mérito julgado na*

² DOS CRÉDITOS INERENTES AOS INSUMOS (MP, PI, ME) COM DESTINAÇÃO COMUM

Art. 3º Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

decisão contestada. Aqui está plasmado o princípio do contraditório, por excelência, pois uma vez definida pela decisão contestada a extensão do mérito do litígio, pode o contribuinte voltar à carga (por força da dialeticidade inerente ao recurso voluntário) com novas alegações acerca do quanto decidido pelo órgão julgador de primeiro grau. Nada obstante, isso não significa trazer novas alegações de fato acerca de fase anterior à decisão recorrida (no caso dos autos, despacho decisório), pois se isso fosse possível o processo jamais teria término.

Vale referir que os arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, dizem ser a impugnação (ou manifestação de inconformidade) o momento processual para serem mencionados os *motivos de fato e de direito em que se fundamenta o direito do contribuinte, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir e que será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*. Tais normas positivam o sistema preclusivo do contencioso administrativo tributário.

Dito isso, nota-se que **não foram ventiladas em primeira instância as alegações de erro material no referencial utilizado no Relatório Fiscal de 06/20/2013, quanto aos valores de saídas NT do 3º Trimestre de 2009**, bem como que *devem ser excluídas tanto as receitas oriundas da atividade de prestação de serviços gráficos, quanto as relativas à prestação de serviços de classificados e de serviços de publicidade, pois não interferem na apuração do IPI*, daí porque **não podem ser conhecidas neste grau recursal**, sob pena de supressão de instância. Operou-se a **preclusão temporal** acerca dos argumentos, portanto **não se pode conhecer das novas alegações**.

DO CONTROLE DE ESTOQUE

Com respeito às matérias renovadas em segundo grau, *inaplicabilidade para o caso da recorrente, do procedimento eleito pela fiscalização* (art. 3º da IN SRF nº 33, de 1999) e ainda que *houve desconconsideração dos efeitos da aquisição de papel imune na glosa dos créditos de IPI*, vale observar que quando instado pela auditoria-fiscal a comprovar por meio de controle de estoque a quantidade efetiva de insumos aplicados em produtos tributados e não tributados, o contribuinte assim se manifestou:

(...)

Segue relatório de todas as entradas por item de estoque segregando as bases tributadas, isentas e outras em arquivo magnético entregue anexo em CD conciliados com Registro de Entradas e Registro de Apuração do IPI do período objeto da fiscalização que é de 01/10/2008 a 30/06/2011, bem como relatório de saídas das operações tributadas.

Salientamos que estamos apresentando complementarmente as saídas de produtos acabados onde em sua quase totalidade é tributada à alíquota 0% além de alguns produtos que não existe nenhum tipo de tributação (NT).

Vale ressaltar que as informações de aquisições de Papel Imune, isto é, sem crédito de IPI encontram-se informadas na Declaração Especial de Informações Fiscais Relativas ao Controle de Papel Imune - DIF Papel Imune transmitidas de acordo com os prazos legais e como exemplo o 2º Semestre de 2010 em cópia para sua apreciação.

Como bem observou a auditoria-fiscal, **a recorrente não demonstrou possuir qualquer sistema de controle de estoque**, seja por Livro específico - Registro de Controle da Produção e do Estoque - seja por sistema eletrônico:

Com efeito, o contribuinte adquire papel com e sem tributação porém não realiza nenhum controle da quantidade efetiva desse insumo e de outros que foram aplicados em produtos tributados e não tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados. Assim, sem esse controle, não dá pra saber o quanto de insumo tributado (por exemplo: bobinas, reveladores, chapas térmicas, materiais de embalagem) foi utilizado na fabricação de livros, jornais, revistas, folder, cartilhas, encartes e etc, que não são tributados pelo IPI, e em produtos tributados (folhetos, impressos etc). As planilhas entregues em CD nada esclarecem nesse sentido e, portanto, não servem para o atendimento do solicitado no Termo de Intimação Fiscal 03.

Agora, em recurso voluntário, a recorrente diz que existe sim o controle através do "Sistema Kardex", *consistindo em utilização de ficha ou cartão com registro da movimentação de estoque, com informações como data, cliente, vendas, dentre outras - a empresa não tinha essa informação na Ordem de Produção, mas sim no Kardex, sendo possível a recomposição das quantidades e valores alocados.*

Ora, **tal informação não veio a lume nem por ocasião da fiscalização nem por ocasião da manifestação de inconformidade**, assim **não merece ser conhecida a esse passo também**. Trata-se de nova alegação, e operou-se a **preclusão temporal acerca desse argumento também**. Demais disso, não consta qualquer indício de prova da existência de tal controle nos autos.

A questão da falta de controle de estoque é crucial para o deslinde da lide, pois a partir daí decorre a legitimidade da aplicação do art. 3º da IN SRF nº 33, de 1999, que permitia o cálculo dos créditos proporcionalmente com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar.

Sobre o ponto vale rememorar a decisão recorrida:

Cabe salientar, inicialmente, que, embora a Manifestante conteste a aplicação da técnica de rateio aplicada pela Fiscalização, prevista no art. 3º da IN SRF nº 33/1999, a Manifestante nada trouxe de concreto que pudesse afastá-la por incorreta. Tal técnica é aplicada quando o estabelecimento não dispõe de controle de estoque que permita diferenciar, com exatidão, os insumos aplicados em produtos tributados e em não tributados.

Os argumentos da Manifestante de que possui controle sobre tais insumos são baseados em correlações, presunções, aproximações e outras formas de rateio que não encontram base sólida na documentação constante do presente processo. Neste ponto, mais uma vez relembra-se que cabe ao interessado fazer prova inequívoca de seu direito.

Esse último parágrafo da manifestação da decisão recorrida tem a ver com o argumento da recorrente, de que *a manutenção do seu Registro Especial* (de papel imune) e *a entrega das DIF's Papel Imune e notas fiscais eletrônicas* associadas *comprovam o controle de estoque* que permite a segregação do papel imune e do papel sem imunidade. Porém, olvida-se a recorrente que **o papel não é o único insumo utilizado pela pessoa jurídica** para prestar seus serviços, e **não há qualquer previsão na legislação de se fazer controle de estoque somente para um insumo**. O relatório da auditoria-fiscal traz como exemplo de insumos tributados: bobinas, reveladores, chapas térmicas e materiais de embalagem.

Assim é que **fica prejudicado também o argumento de que houve erro material** (art. 149 do CTN) **no caso vertente**, ao serem *apurados os créditos decorrentes de IPI sem a observância de que o principal insumo utilizado pela Recorrente trata-se de papel e boa parte deste papel é imune, tendo a fiscalização tratado indistintamente papel imune e papel tributado*, até porque **o caso dos autos trata de glosa de créditos, e não de lançamento tributário**.

A esse passo, penso oportuno reproduzir a fundamentação da decisão recorrida, que adoto, por escorreita, nos termos do art. 50, § 1º da Lei 9.784 e art. 57, § 3º, do Anexo II do RICARF:

No caso concreto, o Relatório Fiscal de fls. 169 a 173 reporta o histórico de suas verificações, identificando que o interessado industrializa produtos tributados e não tributados.

Adicionalmente, conforme também relatado, não foi possível, pelos elementos fornecidos pela Manifestante, identificar um controle que permita diferenciar a utilização dos insumos na fabricação de produtos sujeitos à tributação do IPI daqueles utilizados na fabricação de produtos NT. O controle de estoques, que deveria ser utilizado para esta finalidade, não contém designação específica de cada insumo adquirido, de forma a permitir a correta alocação dos mesmos, e seus respectivos crédito de IPI, quando registrados, ao correspondente produto tributado ou NT ao qual foi dada saída do estabelecimento.

Outro aspecto não diretamente objeto de contestação por parte da Manifestante diz respeito à possibilidade de creditamento de insumos aplicados a produtos não tributados, uma vez que parece ter a Manifestante um entendimento diverso do que prevêem as normas aplicáveis, e este entendimento é premissa que a leva a contestar o próprio procedimento fiscal.

Tanto o art. 11 da lei nº 9.779, de 1999, quanto o art. 4º da IN SRF nº 33, de 1999, expressam o direito ao ressarcimento de saldo credor de IPI derivado, exclusivamente, da saída de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero. Esta é a regra estabelecida pelos dispositivos acima citados.

Em se tratando de produtos contemplados com a imunidade tributária a que faz referência o art. 150, inc. VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, no caso, livros, jornais e periódicos, eles apresentarão na TIPI – Tabela de Incidência do IPI – a notação NT (Não Tributado). Vale dizer, são produtos industrializados que, por determinação da Constituição, não podem ser alcançados pela incidência do imposto.

O que é imune não pode ser tributado – portanto é não-tributado – em razão da supressão da competência impositiva, pela Constituição, que impede que a lei

defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. Daí a indicação, na TIPI, do produto imune, com a notação NT.

Contextualizados os fatos, resta saber se são passíveis de ressarcimento, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, os créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos imunes.

Cabe destacar, então, certas normatizações e sistemáticas previstas na legislação tributária regulamentadora do IPI, importantes para a solução do litígio.

É pacífico que o IPI é regido pelo princípio da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente no art. 153, § 3º, II, da Carta Magna de 1988, normatizado por disposições constantes do art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e exercido por meio de uma sistemática de apuração denominada “sistema de créditos”, disciplinada pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Assim, dentro de cada período de apuração, dos valores do imposto registrados a débito, atinentes às saídas de produtos tributados do estabelecimento contribuinte, são deduzidos os valores registrados a crédito (créditos básicos), decorrentes das operações de entradas de insumos tributados empregados na produção daqueles produtos saídos. Restando valor a crédito, era transferido para o período seguinte.

Desse modo, somente as operações que sofriam onerosidade do imposto participavam da regra estabelecida pelo mencionado princípio, ou seja, somente as entradas e as saídas efetivamente tributadas por uma alíquota exigível do IPI geravam, respectivamente, créditos e débitos que eram confrontados pelo “sistema de créditos”. Logo, pela própria sistemática da não-cumulatividade, não existindo débito na operação de saída, tornava-se completamente inviável, por impossível, deduzir de um montante inexistente os créditos do imposto relativos às anteriores aquisições de insumos. Por conseguinte, devia o registro de tais créditos na escrita fiscal da contribuinte ser invalidado, por meio da operação de estorno contábil.

Excetuavam-se da sistemática da “não-cumulatividade” os casos em que, por expressa disposição legal, era autorizada a manutenção e utilização daqueles créditos comumente vedados, os quais recebiam a conotação de “créditos incentivados”.

Com o advento da referida MP nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 1999, foi criada, pelo art. 11, uma nova sistemática jurídico-tributária de apuração do IPI, porquanto se deixou de diferenciar os “créditos básicos” dos “incentivados”, passando-se a considerá-los sob uma mesma rubrica, qual seja, “créditos do IPI”, bem como se permitiu que os “créditos” excedentes por insuficiência de débitos (com exceção dos créditos relativos a insumos empregados na fabricação de produtos não-tributados – “NT”, caso dos autos), acumulados em cada trimestre calendário, pudessem ser utilizados de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Destarte, somente a partir de 01/01/1999, quando a utilização dos créditos do IPI passou a ser regida pelo disposto no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999 (conversão da MP nº 1.788, de 29/12/1998), tornou-se possível, por força da nova disposição legal (que ampliou os casos de utilização e aproveitamento dos créditos e saldos credores do imposto), a utilização do saldo credor apurado ao final do trimestre-calendário, para ressarcimento ou compensação, qualquer que tenha sido a origem do crédito escriturado (básico ou incentivado) a partir daquela data.

Note-se que a Lei nº 9.779, de 1999, em seu art. 11 (já reproduzido), claramente definiu sua aplicação aos produtos inclusos no campo de incidência do IPI – quando menciona “*inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero*” –

bem como determinou que fossem observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, denotando sua falta de auto-aplicabilidade.

O disciplinamento adveio com a publicação (D.O.U. de 24/03/1999) da Instrução Normativa (IN) SRF nº 33, de 04/03/1999, que é a norma que regulamenta o aproveitamento, a título de ressarcimento, do saldo credor acumulado no final de cada trimestre-calendário de acordo com a sistemática disposta pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e que deve ser estritamente observada pelos julgadores administrativo-tributários, cabendo a estes tão-somente verificar a aplicabilidade daquela norma à situação fática configurada nos autos.

Nesse contexto, o parágrafo 3º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, que é ato normativo válido e legal, é claro no seu comando quanto ao estorno dos créditos originários de insumos onerados com o IPI, destinados à fabricação de produtos não tributados – NT. (...)

Consolidando o mesmo entendimento, a matéria encontra-se pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, pela edição de Súmula, nos seguintes termos: SÚMULA CARF N.º 20 - *Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*

Nessa moldura, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário; e na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso e, na parte conhecida, em negar provimento.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator