



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

Processo nº	10865.004274/2008-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3202-000.817 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	27 de junho de 2013
Matéria	IPI. CRÉDITO BÁSICO.
Recorrente	GUAÇU S/A DE PAPEIS E EMBALAGENS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2005

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que incidiu nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

O princípio da não-cumulatividade não enseja direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos não tributados (alíquota zero) pelo IPI não dá direito a crédito do imposto nas operações posteriores. O texto constitucional (artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), o CTN (artigo 49) e a legislação ordinária, foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante *cobrado* nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos não tributados, não há, portanto, o que se creditar. Súmula CARF nº 10.

APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF No. 02.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Júnior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama, que davam provimento parcial ao recurso.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício formalizado através de auto de infração (e-fls. 04/ss) para a cobrança do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício e juros moratórios, no montante de R\$ 8.671.217,59, pelo uso indevido de crédito básico do imposto. Segundo a fiscalização, o contribuinte adquiriu aparas de papel, lenhas e produtos químicos *não tributados* pelo imposto (alíquota zero) e os utilizou em seu processo produtivo, efetuando créditos de IPI sobre os valores apuradas nessas aquisições e, por conseguinte, deduzindo-os do saldo do imposto a pagar.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 002/013, cientificado em 04/12/2008, totalizando o crédito tributário de R\$ 8.671.217,59, inclusos multa e juros de mora.

Segundo a descrição dos fatos no Termo de Constatação Fiscal (fls.017/018), na execução de ação fiscal constataram-se irregularidades que ensejaram o correspondente lançamento. A irregularidade identificada foi o crédito extemporâneo, no período do auto de infração, efetuado pela contribuinte a partir da apuração de valores correspondentes a aquisições de aparas de papel, lenha e produtos químicos, utilizados no seu processo produtivo de 1996 a 2003, cujas entradas se deram com alíquota zero de IPI, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal.

O auto de infração correspondente ao presente processo refere-se ao período de dezembro de 2003 a fevereiro de 2005.

A fundamentação legal para o lançamento consta dos autos As fls. 005 e 012.

Inconformada a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou, em 05/01/2009, a tempestiva impugnação de fls. 072/089 e documentos anexos, aduzindo em sua defesa as razões que se seguem.

1. Preliminarmente, clama pela nulidade do auto, em face de não ter havido infração no exercício de seu direito de crédito da matéria-prima básica para a fabricação de produto que teve saída tributada, já que o art. 164, inciso I, o Decreto nº 4.544/2002 - RIPI, combinado com os arts. 135 e 4º desse mesmo decreto, não impede o direito ao creditamento no caso das aparas.

2. No mérito, defende que o direito de creditamento do IPI nas aquisições de aparas para fabricação de papel e papelão está previsto nos arts. 164 e 165 do RIPI, respectivamente para o caso geral e para a aquisição de comerciantes. Com base no art. 135 do RIPI, alega que há previsão de utilização como base de cálculo da diferença de preço entre a aquisição e a revenda. Complementa sustentando o direito ao crédito, sendo irrelevante se a matéria-prima é isenta, não-tributada ou alíquota zero, pois os fatos relevantes são o direito ao crédito previsto em lei e a caracterização da utilização dessa matéria-prima na industrialização. Cita jurisprudência.

3. Também alega que a fabricação de embalagens personalizadas, ramo preponderante da contribuinte, é atividade de prestação de serviços e sujeita ao ISS e não ao IPI, pois as embalagens produzidas são utilizadas exclusivamente pelos encomendantes, não sendo para fins de posterior comercialização, e são produzidas em processo que se enquadra como composição gráfica com fornecimento de mercadorias. Traz jurisprudência.

4. Insurge-se contra a aplicação da multa de 75% por ser muito elevada e de natureza confiscatória, pois a impugnante não se utilizou de meios ilícitos para efetuar o crédito do IPI, dado que o procedimento foi devidamente comunicado ao Fisco por meio do PER/DCOMP nº 38672.36151.310703.1.3.01-4600, de 31/07/2003, bem como registrado em seus livros.

5. Conclui clamando pela nulidade do auto de infração em virtude da procedência do crédito tributário utilizado, ou, alternativamente, pelo reconhecimento da não-incidência do IPI na produção de embalagens personalizadas, e pelo não encaminhamento à cobrança executiva do valor questionado, bem como pela sua não inscrição no CADIN até a decisão final.

É o relatório.

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-31.954, em 14 de dezembro de 2010 (e-folhas 220/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO.

Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

A multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado é aplicada no percentual determinado expressamente em lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada regularmente cientificada do Acórdão proferido pela DRJ – Ribeirão Preto, em 14/01/2011 (e-folhas 242/ss), interpôs Recurso Voluntário em 16/02/2011 (e-fls. 246/ss), onde repisa os argumentos trazidos em sua impugnação.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Como bem destacado no acórdão da DRJ-Ribeirão Preto, a Recorrente insurgiu-se apenas em relação à glosa de créditos decorrentes da aquisição de aparas de papel, não tendo feito qualquer tipo de questionamento à glosa de créditos decorrentes da aquisição de **lenha e de produtos químicos** utilizados na industrialização, devendo, portanto, estas últimas ser consideradas matérias não impugnadas na esfera administrativa, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, a controvérsia em discussão nestes autos refere-se à possibilidade da empresa creditar-se do IPI em relação às aquisições de **aparas de papel** não tributados pelo IPI.

Da impossibilidade do creditamento do IPI sobre insumos adquiridos com alíquota zero

Pelo relato, vê-se que a Recorrente está pleiteando o cancelamento do lançamento porque entende legítima a escrituração e o aproveitamento de crédito de IPI

decorrente da aquisição de aparas de papel não tributados (alíquota zero), ou seja, não onerados na aquisição pelo imposto.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito de creditar-se desse tributo referente à matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem não tributados pelo IPI. A controvérsia tem como “pano de fundo” a correta interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI permite que o contribuinte compense o tributo destacado na nota fiscal de aquisição de insumos de fornecedores com aquele que for devido na operação seguinte, na saída do produto.

Neste sentido dispõe a Carta Magna (art. 153, parágrafo 3º, inciso II) ao prescrever que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”

O CTN, da mesma forma, em seu artigo 49 e parágrafo único, trata da não cumulatividade do IPI:

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser **compensado com o que for devido** nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e no art. 163 do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/2002), é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado **o valor do IPI que forá cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior).

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 164, inciso I, do RIPI/2002, a seguir transcrita:

“Art. 164. 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 MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-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;". (grifo não constante do original)

Como visto a Carta Magna, o CTN e os demais dispositivos da legislação foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado/pago nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos não tributado (alíquota zero), não há o que se creditar, portanto, não há também que se falar em não-cumulatividade.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo lançado (na nota fiscal de aquisição de insumo) na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é imperativo ao garantir a compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança (nem lançamento na nota fiscal houve) do tributo na operação de entrada de insumo, não há que falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como parece pretender a Recorrente.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de suspensão do imposto, de alíquota neutra (zero), de isenção ou de não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à **compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores**, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

O crédito do IPI utilizado pela Recorrente, portanto, trata-se de um valor fictício, presumido, posto que ele não existe de fato, repita-se, não foi pago pelo contribuinte e nem cobrado pelo Fisco na operação anterior. Não houve ônus ao contribuinte na aquisição dos insumos.

Não há lei específica que autorize o contribuinte utilizar os créditos originários da aquisição de insumos não tributados, para a hipótese tratada no caso em discussão. E mais, a Constituição Federal veda expressamente a concessão de crédito presumido, sem lei que autorize, conforme dicção do § 6º do art. 150, *verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a

impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (negrito)

O entendimento proferido na decisão recorrida, mantida neste voto, está em perfeita harmonia com a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), que, na sessão do dia 15/02/2007, negou provimento, por maioria, aos Recursos Extraordinários (REs) nºs 370.682 e 353.657, decidindo pela impossibilidade de compensação de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero. Concluindo o julgamento dos Recursos Extraordinários acima, em sessão plenária do dia 25/06/2007, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por dez votos a um, que a União poderá reaver o IPI das empresas que compensaram tributos com créditos de matérias-primas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero.

Transcreve-se a ementa e trechos do voto constantes do RE nº 370.682/SC, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes, sessão de 25/06/2007:

Ementa:

Recurso extraordinário. Tributário.

- 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência.*
- 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.*
- 4. Recurso extraordinário provido.*

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela Recorrente, além de superada, não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei, até porque não tem efeito vinculante.

Mais ainda, este Tribunal Administrativo já firmou entendimento de que a aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera crédito do IPI, nos termos da Súmula nº 10, abaixo transcrita:

SÚMULA nº 10 - A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

Tributação das embalagens personalizadas industrializadas

Quanto ao argumento trazido pela Recorrente de que utiliza as aparas de papel recicladas para a “produção de embalagens personalizadas com os dados e uso exclusivo dos encomendantes” e, por isso, seria “operação típica de prestação de serviços, estando esta atividade sujeita ao imposto municipal ISS e não ao tributo estadual do ICMS nem tampouco ao tributo federal do IPI”, não merece prosperar por falta de qualquer conexão lógica com a matéria objeto do lançamento de ofício lavrado.

A autuação fiscal trata exclusivamente da **glosa dos créditos** escriturados pela Recorrente sobre a entrada de insumos adquiridos com alíquota zero e **não de débitos** relativos aos tributos devidos na industrialização (saída do estabelecimento) e não reconhecidos pelo sujeito passivo, como já destacado na decisão recorrida.

Deste modo, o argumento apresentado sobre a referida matéria não será apreciado no presente voto, por não se referir à matéria objeto do lançamento tributário em discussão.

Da multa de ofício

Por fim, no tocante ao argumento da Recorrente de que a multa de 75% sobre o valor do tributo “é muito elevada, bem como confiscatória” ou que não “utilizou-se de meios ilícitos para efetuar o crédito do IPI”, entendo que o Contencioso Administrativo não é a instância competente para a discussão destas matérias.

Nesta esfera se faz o controle da legalidade na aplicação da legislação tributária aos casos concretos, sem adentrar no mérito de eventuais inconstitucionalidades de leis regularmente editadas segundo o processo legislativo, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário (artigo 102 da CF/88). Este Colegiado pode reconhecer apenas inconstitucionalidades já declaradas, definitivamente, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ou nas demais situações expressamente previstas nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009, condições que não se apresentam no presente caso. Neste sentido, inclusive, foi aprovada a Súmula CARF No. 02, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Assim, o lançamento tributário seguiu estritamente o que determina a legislação em vigor, em nada merecendo reforma. A multa de ofício deve ser cobrada nos casos de falta de recolhimento do imposto devido, conforme prescreve o art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96 e pela Lei nº 11.488/2007), *verbis*:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Conclusão

À vista do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI em 04/07/2013 19:43:45.

Documento autenticado digitalmente por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI em 04/07/2013.

Documento assinado digitalmente por: IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA em 09/07/2013 e LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI em 04/07/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/11/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.1119.15105.Z5N6

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
72D553BDA3FE8BB2876D4387A53283BB366510BD**