



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

Processo nº 10865.723262/2015-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.623 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente INDUSTRIA METALOQUIMICA KELS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS DESONERADOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 18.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto.

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera direito a crédito de IPI.

CARÁTER CONFISCATÓRIO. MULTA APLICADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. MATÉRIA SUMULADA. CARF

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2

MULTA APLICADA. PREVISÃO EXPRESSA DE LEI. REDUÇÃO IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA DE RESERVA LEGAL

É incabível a redução de multa aplicada, cujo percentual está expresso em lei, ante a situação fática demonstrada nos autos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Souza Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 8/15) lavrado contra a empresa INDUSTRIA METALOQUIMICA KELS LTDA, por meio do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor total de R\$ 17.277,91 (imposto (IPI), juros de mora e multa proporcional), referente ao Período de Apuração (PA) relativo a janeiro de 2011 a dezembro de 2013.

A ação fiscal foi iniciada em 05/05/2015 e conforme consta do Relatório Fiscal de fls. 2/6, a Recorrente escriturou o aproveitamento de créditos básicos de IPI indevidos, conforme consta do Relatório Fiscal de fl. 3:

2.3 - CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS DO IPI ⇒ *O sujeito passivo creditou-se indevidamente do IPI, sem o devido amparo legal, decorrente de aquisições de mercadorias cujos códigos de NCM apresentavam alíquota zero na TIPI (conforme consultas no sistema Siscomex em anexo), constantes da “Relação das Notas Fiscais de Entrada com Crédito Indevido do IPI” (em anexo).*

O crédito original de principal constituído foi de R\$ 8.138,85 (fl. 8), sendo lançada multa de ofício proporcional no montante de 75%.

Cientificada da decisão, em 21/01/2016 (fl. 39) a interessada apresentou a impugnação de fls. 43 a 65, em 22/02/2016, argumentando, em síntese, que o aproveitamento de crédito básico de IPI decorrente de aquisição de mercadorias tributadas com alíquota zero encontra esteio no princípio da não cumulatividade do IPI inscrito no art. 153, §3º, II da Constituição Federal.

Que tal creditamento também encontra amparo no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e no art. 256 do Decreto nº 7.212/2010; que a multa de ofício não seria devida, em razão da correção no creditamento efetivado e que sua fixação no percentual de 75%, conforme art. 80, caput, do Decreto nº 4.502/1964 tem caráter confiscatório, violando o art. 150, IV da Constituição Federal.

No entanto, os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA CARF nº 18. A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013*

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. O julgado administrativo não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade da legislação tributária.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a inexistência de previsão legal, há que ser indeferido o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa METALOQUIMICA KELS, tomou ciência do Acórdão em 18/07/2016, via postal - CORREIO - AR (fl. 100). Em 16/08/2016 (SVA fl. 120), a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 102/119.

Em seu Recurso Voluntário, a empresa **METALOQUIMICA KELS**, em apertada síntese, alega as seguintes razões:

**1) Discorre sobre o PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI
INSERTO NO ARTIGO 153, §3, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

- aduz que diferentemente do afirmado na decisão recorrida, a literalidade do texto constitucional permite ao intérprete a fácil verificação de que a não-cumulatividade do IPI não encontra restrição alguma, diversamente do que ocorre com a não-cumulatividade do ICMS, cujo direito ao crédito é vedado nos casos de isenção e não incidência, salvo determinação em contrário da legislação (art. 155, §2º, II, *a* e *b*, da CF).

- destarte, não há dúvida quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade da glosa de créditos realizada neste Auto de Infração vergastado, isto porque a autoridade fiscal, ao autuar a Recorrente por creditamento indevido oriundo de aquisições de mercadorias tributadas com alíquota zero, desrespeitou frontalmente o artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal e também o artigo 11, da Lei nº 9.779/99 e artigo 256, do Decreto nº 7.212/10.

- cita diversos julgados no âmbito do Judiciário e Administrativo.

2) Da Violação ao PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO COM A APLICAÇÃO DE MULTA DE 75% SOBRE O VALOR DOS TRIBUTOS

- como sabido, a "sanção" sob análise (multa de ofício descrita no art. 80, *caput*, da Lei nº 4.502/64) tem por finalidade intimidar o contribuinte para que a conduta eleita como ilícita não se reitere ou não chegue a produzir-se;

- no entanto, a multa aplicada de 75% a cada suposta violação referida no auto de infração em tela padece de caráter meramente confiscatório, sendo, portanto, inconstitucional. Dessa forma, faz-se necessária breve explicação sobre a impossibilidade de aplicação desse tipo de penalidade.

Diante dos fatos e fundamentos jurídicos expostos no presente tópico, sem prejuízo da inexistência de infração tributária, concluir-se-ia ainda que a multa aplicada no montante de 75% é totalmente inconstitucional, pois afronta o princípio do não-confisco, que é limite intransponível do Poder Estatal em relação às empresas e pessoas, prescrito no artigo 150, IV da Constituição Federal, portanto, nulo de pleno direito.

3) Conclusão

À vista de todo o exposto, requer que seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, declarando a inteira nulidade do auto de infração ora combatido.

O processo, então, foi encaminhado a este CARF e distribuído para este Conselheiro dar prosseguimento ao julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator.

1. Da admissibilidade dos recursos

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

2. Objeto da lide

O que está em discussão no recurso voluntário apresentado é a procedência do lançamento, ou seja, o creditamento de IPI, no montante de R\$ 8.138,85 (valor original), decorrente de aquisições de mercadorias cujos códigos de NCM apresentavam alíquota 0 (zero) na TIPI (conforme consultas no sistema SISCOMEX, anexo às fls. 19/21), constantes da **“Relação das Notas Fiscais de Entrada com Crédito Indevido do IPI”** (fls. 17/18).

3. Da GLOSA dos CRÉDITOS - Alíquota Zero

A Recorrente aduz em recurso que, "(...) Diferentemente do afirmado na decisão recorrida, a literalidade do texto constitucional permite ao intérprete a fácil verificação de que a não-cumulatividade do IPI não encontra restrição alguma, diversamente do que ocorre com a não-cumulatividade do ICMS, cujo direito ao crédito é vedado nos casos de isenção e não incidência, salvo determinação em contrário da legislação (art. 155, §2º, II, a e b, da CF). A não-cumulatividade do IPI, por obra do legislador constituinte, é plena, eis que a Carta Magna não só permite como exige o exercício do direito ao crédito do tributo. Qualquer entendimento contrário a este padece de inconstitucionalidade material".

"(...) resta evidenciado o equívoco perpetrado pela fiscalização por ocasião da lavratura do presente Auto de Infração, de forma que deve ser reformada a decisão combatida que manteve a autuação, tendo em vista a constitucionalidade, legalidade e higidez da tomada de créditos de IPI nas operações de aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero.

Como relatado, a Recorrente creditou-se de insumos que tem alíquota 0 (zero), os quais não dão direito a crédito. Sua defesa esmera-se em tese já sepultada, com arrimo no princípio da não-cumulatividade, no sentido de que qualquer insumos, mesmo que sem cobrança de IPI, daria direito a crédito, o qual, em caso, aplicando-se a alíquota dos produtos que dá saída. A Constituição é explícita ao asseverar que só há direito a crédito quando houver cobrança do IPI nas operações anteriores.

"Art. 153 – Compete à União, instituir impostos sobre:

(...)

§3.º - O imposto previsto no inciso IV:

*II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores;" (Grifei)*

Como se vê, é cediço que o direito aos créditos básicos tem origem constitucional diante do princípio da não cumulatividade, entretanto, esse direito não é irrestrito como quer fazer crer a Recorrente, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais para a sua utilização, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos no texto Constitucional.

Também há que se ressaltar que não cabe à autoridade administrativa manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, uma vez que tal atribuição foi conferida em caráter exclusivo ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102 da Constituição.

Os créditos do IPI são escriturados pelo beneficiário, à vista do documento que lhes confere legitimidade (art. 251 do RIPI, de 2010) e o direito à sua utilização está subordinado ao cumprimento das condições para cada caso e das exigências previstas para sua escrituração, estabelecidas no regulamento.

Segundo o sistema adotado pelo legislador nacional, para haver crédito, é necessária a efetiva cobrança do imposto, o que pressupõe a existência de alíquota (maior que zero), gravando o produto entrado no estabelecimento, o que exclui a possibilidade de crédito em relação a insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, por impossibilidade material

para cálculo. Convém lembrar que a alíquota do imposto deve ser fixada por lei, conforme estabelece o art. 97 do CTN (Código Tributário Nacional).

O crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Aliás, é a própria Constituição Federal, no parágrafo 6º do artigo 150, que impõe a existência de lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos presumidos, como incentivos fiscais, ou redução da base de cálculo.

Exemplo claro é o crédito do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, objeto de vários julgamento desta Turma.

A impossibilidade de creditamento de insumos adquiridos sob operação isenta, com alíquota zero ou de produtos com notação NT, excetuando-se as aquisições de produtos isentos adquiridos da ZFM, sob julgamento em regime de Repercussão Geral (RE 592.981/SP), é matéria já de longe sedimentada pelo STF, que reviu, inclusive, a posição adotada no RE 212.484-2. Destaca-se o RE 370.682-9, 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.

E também o RE nº 566.819, de 29/09/2010:

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

Verifica-se ainda o Acórdão mais recente e julgado sob regime de Repercussão Geral: RE nº 398.365, de 27/08/2015, que nos vincula nos termos regimentais, o qual traz o histórico da evolução jurisprudencial do STF acerca do tema:

*Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. **Reafirmação de jurisprudência.** (Grifei)*

À certa altura do voto, consigna o Ministro relator que "*há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero*".

No mesmo sentido, dispõe a Súmula nº 18 do CARF:

Súmula CARF nº 18: *A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.*

Considerando-se todo o acima exposto, em com base na Súmula CARF nº 18, necessário reconhecer correto o procedimento adotado pelo Fisco ao efetivar a glosa dos créditos de IPI escriturados com fundamento em aquisição pela interessada de **insumos tributados com alíquota zero**, mantendo-se a autuação em seus exatos termos.

4. Da Aplicação da Multa de 75% - do Caráter Confiscatório e da inconstitucionalidade

Preliminarmente há que se ressaltar que, conforme visto acima, o creditamento relativo a insumos tributados com alíquota zero se deu de maneira irregular, ensejando, portanto, o lançamento de ofício.

No entanto, alega a Recorrente que "(...) *Referida multa atinge patamar tão exorbitante que se faz maior do que a própria tributação do valor principal em si, ou seja, sua existência perde finalidade a ser aplicada de tal forma, e torna-se puramente confiscatória*".

Quanto ao cancelamento das multas pretendida pela Recorrente, cabe ressaltar que a cominação de uma penalidade, é matéria adstrita à reserva legal, conforme art. 97, V, do Código Tributário Nacional - CTN, devendo haver em decorrência do princípio da estrita legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese legal.

Com efeito, em decorrência da situação fática apontada nos autos (descrita no Relatório Fiscal), a fiscalização constatou o aproveitamento de crédito básico de IPI decorrente de aquisição de mercadorias tributadas com alíquota zero na TIPI, o que não encontra amparo na legislação vigente a época dos fatos ("*Relação das Notas Fiscais de Entrada com Crédito Indevido do IPI*" às fls. 17/18).

Ademais, multa de ofício aplicada está respaldada no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, *in 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. (negritos nossos)*

A multa aplicada está prevista em lei e não cabe a aplicação de qualquer outro índice. Assim, conforme assinalado, estando a aplicação de uma penalidade submetida à reserva legal e dispondo a lei acima destacada sobre a hipótese legal aplicável ao caso, ante a situação fática retratada, sendo o atividade de lançamento vinculada e obrigatória, foi efetuado em observância às disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, sendo portanto incabível a redução ou dispensa da multa pleiteada.

Portanto, correta a imposição da multa.

A Recorrente alega também que a multa de 75% aplicada no referido no auto de infração, padece de caráter meramente confiscatório, sendo, portanto, inconstitucional. Veja-se: "*Ora, se a multa aplicada é de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário, é produtora que ela é confiscatória, e, portanto, sua aplicação é inconstitucional*".

Como se vê, a Recorrente argumenta sobre a constitucionalidade da multa aplicada. Todavia, no que concerne aos órgãos julgadores administrativos de litígios fiscais, na área federal, estes estão jungidos à observância do contido no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº. 11.941, de 2009, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, a autoridade administrativa não tem competência legal para decidir acerca de inconstitucionalidade de normas legais, matéria reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de inconstitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo daquele Poder.

Desta forma, trata-se de matéria que, como se sabe, não pode ser apreciada no âmbito administrativo, consoante entendimento consolidado pela Súmula CARF nº 2, segundo o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses do art. 62 do Regimento Interno (RICARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

5. Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, mantendo-se a decisão recorrida em TODOS os seus termos e fundamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra