



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.913580/2010-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.261 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente EMPRESA FOLHA DA MANHA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

IPI. CREDITAMENTO DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS IPI. DESONERADOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 18.

Nas operações desoneradas (alíquota zero, isenção ou não-incidência), como não há cobrança de IPI, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN, art. 25 da Lei nº 4.502/1964 e art. 11 da Lei nº 9.779/1999. Aplicação da Súmula CARF nº 18.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Hécio Lafetá Reis (Presidente), que lhe davam parcial provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hécio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Hécio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento. Por uma questão de economia reproduzo o relatório abaixo:

Trata-se de Despacho Decisório Eletrônico do Delegado da Receita Federal do Brasil em Barueri/SP que indeferiu o pedido de restituição/ressarcimento formulado através do PER/DCOMP nº 06468.42978.130406.1.3.01-0306, transmitido em 13 de abril de 2006,

no valor de R\$ 206.685,06, e não homologou a compensação nele declarada. O Despacho Decisório foi exarado em 5 de outubro de 2010 e o interessado foi dele cientificado em 14 de outubro de 2010, conforme consta na fl. 06.

Os motivos apontados para o indeferimento do crédito foram a constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao pleiteado e a ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. Conforme esclarecido no Termo de Constatação Fiscal de fl. 56 e seguintes, a produção do contribuinte consiste em jornais e publicações periódicas, abarcados pela imunidade constitucional do art. 150 da Constituição Federal de 1988 e também reproduzida no art. 18 do Regulamento do IPI - Decreto 7.212/2010.

A Fiscalização entendeu ser incorreta a classificação fiscal dos jornais produzidos pelo contribuinte, adotada em sua escrita fiscal. Segundo relata e documenta em seu Termo de Constatação Fiscal, o contribuinte vinha adotando o “EX” tarifário abrigado no código “4902.10.00-EX 01” da TIPI, que prevê alíquota “0” para os produtos ali enquadrados. Em oposição à escolha do contribuinte, o fiscal entendeu que, por força da imunidade tributária conferida a esse produto pela Constituição Federal e, assim, os manter fora do alcance do IPI, sua correta classificação fiscal deveria ser no código “4902.10.00” da TIPI, que os define como “NT” (não tributados). Também as sucatas do processo produtivo (aparas de papel, jornais avariados, canudos de papel, retalhos, etc) são classificadas como não-tributados quanto ao IPI.

NOTA → A classificação fiscal adotada pelo contribuinte não é objeto de discussão no outro PAF (2011-71 - Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007) que deste mesmo Contribuinte que será julgado nesta mesma sessão, conforme já relatado, no período fiscalizado foi constatado que o contribuinte adota a classificados no código 4902.10.00 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, que são produtos imunes e constam como não tributados (NT)

Em seu relatório, afirma o fiscal que “descabe o enquadramento do jornal na classificação fiscal 4902.10.00 Ex 01, aplicável a publicações cujo objetivo principal seja a publicidade e não seu conteúdo noticioso e informativo”. Informa “não restar dúvida, no caso, de que o produto comercializado pelo contribuinte é um jornal, que, contendo ou não publicidade, é amparado pela imunidade constitucional, situando-se, portanto, fora do campo de incidência do IPI”.

Além disso, observa que “o contribuinte argumenta de modo incoerente com relação à classificação fiscal que atrelaria o produto fabricado à alíquota zero, pois, caso entendesse que a publicação não merecesse a imunidade constitucional por ocasião de sua saída, não deveria valer-se da mesma para adquirir, sem incidência de IPI, o papel destinado à sua impressão”, como restou documentado em notas fiscais de aquisição de papel imune apresentadas à Fiscalização no curso do procedimento fiscal.

A partir dessa análise, **o fiscal reclassificou os produtos no código TIPI que entendeu ser mais aplicável:** código 4902.10.00 – “jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou contendo publicidade, que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana” - cujo enquadramento na TIPI é caracterizado como “NT”, destinado a produtos não abarcados pelo campo de incidência do IPI. E concluiu que, conforme o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, combinado com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05, de 17 de abril de 2006 (ADI SRF nº 05/2006), não haveria amparo para reconhecimento do crédito declarado no PER/DCOMP nº 06468.42978.130406.1.3.01-0306, que restou integralmente glosado.

Irresignado, o contribuinte apresentou, em 8 de novembro de 2010, manifestação de inconformidade, na qual alega que a correta classificação fiscal dos produtos que industrializa está abrigada no “EX 01” da posição 4902.10.00 da TIPI, pois o jornal “Folha de São Paulo” é comercializado diariamente e contém publicidade, se enquadrando com perfeição à descrição daquela classificação fiscal. Sustenta que, de

acordo com as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado ("RGI/SH"), na classificação fiscal dos produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, o que leva à imediata conclusão de que a classificação por ele adotada é a mais correta. Reafirma que, da simples leitura da descrição do "EX 01" da posição 4902.10.00 da TIPI, não se depreende qualquer intenção do chefe do Poder Executivo de restringir a aplicação da alíquota zero do IPI às "publicações cujo objetivo principal seja a publicidade e não seu conteúdo noticioso e informativo", conforme foi sustentado pelo fiscal autuante. Acrescenta que a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que o enquadramento no "EX" deve obedecer à sua descrição literal, de modo que, atendidas as especificidades do "EX", o produto deve ser classificado em tal, não cabendo aos agentes da Administração Pública aplicarem uma interpretação restritiva ao "EX" em questão.

Afirma que, apesar da imunidade constitucional atribuída às operações realizadas com jornais, o chefe do Poder Executivo, em consonância com os princípios da não cumulatividade e da seletividade, definiu a alíquota zero de IPI para os jornais e publicações periódicas publicadas "pelo menos 4 vezes por semana e com publicidade", como é o caso concreto. E que o enquadramento de seu produto no "EX" da posição 4902.10.00 lhe garante o direito de não pagar o IPI nas saídas de seu estabelecimento e também lhe assegura o direito à escrituração e compensação do saldo credor do IPI proveniente das aquisições de insumos tributados e utilizados na industrialização dos seus produtos.

Entende que, embora possa existir discordância do tratamento fiscal dispensado a um determinado produto, como pode ocorrer com a atribuição do "EX", esse regime jurídico instituído pelo chefe do Poder Executivo não pode ser contestado pelos demais órgãos da Administração Pública Federal, responsáveis pelo cumprimento da legislação tributária. A atribuição do "EX" a um determinado produto implica o expresse reconhecimento da sua extrafiscalidade pelo chefe do Poder Executivo, cujo objetivo maior é preservar determinado valor e não a mera arrecadação tributária.

Acrescenta que, "o que garante a imunidade do papel, nos termos dos artigos 18 e 20 do Decreto nº 4.544/2002, é o fato de ter sido adquirido e utilizado na impressão do jornal, sendo absolutamente irrelevante o fato de o jornal ser imune ou sujeito à alíquota zero como decorrência com aludido "EX"(...), pouco importando o tratamento dispensado pela legislação do IPI às operações posteriores realizadas com o produto final (jornal)."

Reitera que não está pleiteando créditos referentes à aquisição de papel imune, mas sim os créditos de IPI incidentes nas aquisições de insumos tributados por esse imposto.

Também argui que, ainda que não lhe seja reconhecido o direito de enquadramento no "EX" da posição 4902.10.00 da TIPI, o crédito pleiteado tem amparo no art. 11 da Lei 9.779, de 1999 e que, nas operações imunes ao IPI, para que haja a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, seria necessário considerar o imposto exigido nas operações anteriores em relação às posteriores, pois a obrigação tributária remanesceu, não obstante a exclusão do crédito tributário. Acrescenta não ter sido caracterizada pretensão expressa do legislador em vedar a possibilidade de "aproveitamento de créditos de IPI incidentes nas aquisições de insumos tributados e aplicados na industrialização de produtos imunes" e que o art. 4º da Instrução Normativa n.º 33/1999 dispõe exatamente nesse sentido.

Sustenta que o uso do termo "inclusive", no texto do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, seria para determinar que, além do produto isento ou tributado à alíquota zero, haveria outras hipóteses de permissão ao creditamento, como é o caso dos produtos imunes por ele industrializados. Invoca o posicionamento da doutrina para defender seu entendimento e cita ainda decisões do Conselho de Contribuintes, amparando sua pretensão.

NOTA → Aqui vale reforçar que no PAF (2011-71 - Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007) a ora Recorrente faz o mesmo pleito, onde além de arguir sobre o princípio da não cumulatividade, sustenta que o uso do termo “inclusive” no texto do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999 seria para determinar que além do produto isento ou tributado à alíquota zero haveria outras hipóteses de permissão ao creditamento, como o caso dos produtos imunes industrializados.

Acrescenta que, a despeito da imunidade aplicável a produtos editoriais como jornais e revistas, sua atividade não estaria afastada do campo de incidência do IPI, pois trata-se de um autêntico processo fabril, mais especificamente processo de transformação.

Finaliza solicitando o reconhecimento integral do crédito e a homologação da compensação declarada.

É o Relatório.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente com dispensa da ementa, concluindo que:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o Despacho Decisório contestado, nos termos do relatório e voto.

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese:

II.1 – Da correta classificação fiscal do produto industrializado e comercializado pela Recorrente

II.2 – Da (descabida) interpretação do v. acórdão recorrido ao “EX01” da posição 4902.10.00 da “TIPI”

II.3 – A imunidade do jornal não impede a manutenção e o aproveitamento dos créditos de IPI

II.3.1 – Da impossibilidade de aplicação retroativa do novo entendimento constante do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 27 de abril de 2006

II.3.1.1 – Da Nova Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro (Lei nº 13.655/2018) e o Princípio da Segurança Jurídica

Sendo esses os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Não há preliminares a serem apreciadas.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI formulado através do PER/DCOMP nº 06468.42978.130406.1.3.01-0306, no valor de R\$ 206.685,06, que teve a homologação negada por meio de despacho decisório eletrônico.

Alegou a fiscalização que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao pleiteado e a ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. Conforme esclarecido no Termo de Constatação Fiscal de fl. 56 e seguintes, o contribuinte classifica de forma equivocada os jornais e publicações periódicas, no código 4902.10.00 – EX 01 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, que prevê alíquota zero aos produtos ali enquadrados.

Em sua defesa o contribuinte alega que a classificação adotada esta correta em razão de ser mais específica de acordo com as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado – RGI SH), vejamos:

20. Assim, demonstrou a Recorrente em sua manifestação de inconformidade que a correta classificação fiscal do jornal “Folha de São Paulo” deve ser realizada observando-se suas características essenciais, que sejam: (I) publicação diária; e (II) presença de publicidade.

21. Nesse sentido, a Tabela de Incidência do IPI vigente à época dos fatos, baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul e aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002, dispunha sobre a classificação fiscal dos jornais da seguinte forma:

Código NCM	EX	Descrição	Alíquota do IPI
4902		Jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou contendo publicidade	
4902.10.00		Que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana	NT
4902.10.00	01	Com publicidade	0
4902.90.00		Outros	NT
4902.90.00	01	Com publicidade	0

22. Conforme se verifica da “TIPI”, o Código NCM “4902” foi atribuído aos “jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou contendo publicidade”.

23. Para os jornais “que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana” foi atribuído o Código NCM 4902.10.00, tendo tais produtos sido classificados como não-tributados (NT).

24. Porém, para os jornais “que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana” e “com publicidade”, como é exatamente o caso da “Folha de São Paulo”, o Chefe do Poder Executivo, por meio de Decreto, atribuiu expressamente o “EX 01”, sujeitando-os à alíquota zero.

25. De acordo com as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado (“RGI/SH”), na classificação fiscal dos produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

26. Aplicando-se essa regra básica de interpretação (a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas) ao caso concreto, não há dúvida de que a classificação fiscal correta do jornal “Folha de São Paulo” é o “EX 01” da posição 4902.10.00 da “TIPI”,

pois, repita-se, sua publicação é diária e tem publicidade, como, aliás, destacado pelo r. despacho decisório e pelo v. acórdão recorrido.

27. Dessa forma, a Recorrente demonstrou em sua manifestação de inconformidade que, estando o jornal “Folha de São Paulo” classificado no “EX 01” da posição 4902.10.00 da “TIPI”, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002 (em vigor à época dos fatos), as operações realizadas pela Recorrente estão, sim, sujeitas à alíquota zero do IPI e, portanto, é legítimo seu direito aos créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados pelo imposto, nos termos de artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Nesse passo a controvérsia reside na possibilidade de tomada de crédito de IPI nas aquisições de insumos tributados por esse imposto, matérias primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), utilizados na industrialização do jornal “Folha de São Paulo” que goza de imunidade **objetiva**, estabelecida pelo art. 155, § 3º e no art. 150, inc. VI, “d”, da Constituição Federal, que no sentir do contribuinte estão classificados na posição 4902.10.00 – EX 01 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, que prevê alíquota zero aos produtos ali enquadrados.

Destaco, por oportuno que, no **PAF n.º 10880.908054/2011-71**, julgado nessa mesma sessão, período de apuração do 1º TRI de 2007, o contribuinte classifica os mesmos produtos aqui analisados como “NT”, sem incluí-los no EX 01 e não se discute sobre possível reclassificação dos produtos. Diferente ocorre neste PAF que ora se julga, já que a Fiscalização e DRJ criticam a classificação adotada pelo contribuinte em posição com alíquota zero, embora não apresentem a melhor classificação a ser adotada e reconheça ser jornal com publicidade e distribuição por pelo menos 4 vezes por semana. Destaco as considerações feitas pelo juízo *a quo*, vejamos:

Não restam dúvidas de que o produto fabricado pelo interessado, Empresa Folha da Manhã S.A., é um jornal, de caráter informativo, cuja publicação e distribuição ocorre pelo menos 4 vezes por semana. **Também não há controvérsia sobre o fato do jornal conter publicidade em seu corpo.**

Não há, na Notas desse Capítulo relativas à posição em análise, qualquer disposição, menção ou restrição que se possam aplicar diretamente ao enquadramento do jornal publicado na posição indicada pelo fiscal autuante ou no “EX” pretendido pelo interessado.

Ambas as posições são passíveis de aplicação, mas apenas uma delas poderá ser adotada. Dessa forma, não parece ser no texto da posição ou no texto do “EX” que se encontra a diretriz para elucidar a questão ora posta.

Senão vejamos. A prevalecer a interpretação dada pelo manifestante, seu produto - jornal, publicado pelo menos 4 vezes na semana, e que contém publicidade em seu corpo-, estaria no “EX 01 da posição 4902.10.00, cuja tributação estaria submetida, até esse momento, à alíquota zero. Note-se que, diferentemente da posição 4902.10.00, o “EX 01” não contempla a não incidência do IPI ao produto ali descrito. Pelo contrário, o enquadramento no “EX 01” dessa posição corrobora a incidência de IPI, ainda que, temporariamente, submetido à alíquota zero. Isso significa que, conforme necessidade ou diretriz de governo, os produtos ali abrigados poderão, a qualquer momento, sofrer incidência de IPI, a alíquotas definidas em ato do Chefe do Executivo.

Já a posição 4902.10.00 abriga produtos que estão fora do campo de incidência do IPI, visto estarem classificados sob nomenclatura “NT”, ou seja, “não tributado”. Essa posição garante que nenhum ato do chefe do Poder Executivo poderá alcançar os produtos nela abarcados, com o objetivo de tributá-los.

Evidentemente que, da leitura rasa das descrições das posições na TIPI, extrai-se que apenas o fato de o jornal ou a publicação conterem ou não conterem publicidade seria o diferencial que autorizaria o chefe do Poder Executivo exercer sua prerrogativa de tributar ou não aquela publicação, por meio de decretos que viesse a exarar.

Todavia, cabe aqui lembrar que a ordem jurídica se insere em um escopo de harmonização entre normas e que a validade de uma norma de hierarquia menor necessariamente passa pela obediência e limitação dadas pelas normas de maior amplitude e grau de hierarquia.

Nesse sentido, um decreto deve se limitar a detalhar e normatizar direitos previstos em leis, assim como essas devem ser elaboradas dentro dos princípios e limitações definidos pela Constituição Federal. Tanto as leis, como os decretos e normas administrativas exarados devem, pois, se submeter à norma magna do país, qual seja, a sua Constituição.

Assim temos que, na matéria relativa ao IPI- imposto de natureza objetiva quis a Constituição Federal garantir alguns atributos e prerrogativas aos produtos abrangidos por esse tributo, tais como a seletividade, a essencialidade e a não-cumulatividade. Essas prerrogativas, definidas pela Constituição Federal, devem ser observadas pelo legislador ordinário e pelos chefes de poder, quando da elaboração de atos de sua competência. Como exemplo da aplicação dessas regras-matrizes, tem-se a publicação de leis que garantem a não cumulatividade desse imposto, assim como a publicação de decretos que estipulam a alíquota aplicável ao produto, de forma a espelhar sua essencialidade e sua seletividade. Frise-se serem a seletividade e essencialidade valores mutáveis na sociedade e, exatamente por esse motivo, foi previsto que sua concretização deve ser feita por meio de fixação alíquotas do imposto, a serem definidas em ato do chefe do Poder Executivo, em consonância com as políticas de governo e em conformidade com a matriz constitucional.

Observava-se, que constou nas fls. 58 do Termo de Constatação fiscal o contribuinte adquire papel destinado à sua impressão com alíquota zero.

Além disso, observa-se que o contribuinte argumenta de modo incoerente com relação à classificação fiscal que atrelaria o produto fabricado à alíquota zero, pois, caso entendesse que a publicação "Folha de São Paulo" não merecesse a imunidade constitucional por ocasião de sua saída, não deveria valer-se da mesma para adquirir sem incidência de IPI o papel destinado à sua impressão.

No entanto, o contribuinte invoca a imunidade constitucional para aquisição do papel destinado à impressão do jornal, sobre o qual incide a alíquota de 0%, conforme declara à fiscalização em documento de 21/07/2010, ao qual anexa as notas fiscais de nº 087.354, 087.635 a 087.643, 088.014, 088.221, 088.293, 088.311, 088.339, 088.424, 088.441, 088.443, 088.447, 088.448, 088.451, 088.948, todas relativas à aquisição de papel imune. Descabe, portanto, pleitear a classificação 49.02.10.00 Ex 01 tão somente para aproveitar-se indevidamente dos créditos.

E sobre esse ponto o Recurso Voluntário deixa de esclarecer de forma direta e inequívoca o que foi verificado pela fiscalização, alegando de maneira superficial e desprovida de comprovação que: ***“SE existiram aquisições de papel sem incidência de IPI ou sujeitas a alíquota zero não se está a pleitear os créditos decorrentes de tais operações, pois não teria havido o pagamento do IPI”***, como destaque no trecho do Recurso e-fls. 105:

(...)

55. Com efeito, o que garante a imunidade do papel, nos termos dos artigos 18 e 20 do Decreto nº 4.544/2002, é o fato de ter sido adquirido e utilizado na impressão do jornal, sendo absolutamente irrelevante o fato de o jornal ser imune ou sujeito à alíquota zero como decorrência com aludido “EX”.

56. Vale dizer, é a destinação do papel e sua efetiva utilização na impressão do jornal que lhe garante a imunidade, pouco importando o tratamento dispensado pela legislação do IPI às operações posteriores realizadas com o produto final (jornal).

57. De toda forma, o que importa para o caso concreto é que o crédito pleiteado pela **Recorrente** se refere, exclusivamente, às aquisições de **insumos tributados pelo IPI** e aplicados na industrialização do jornal “**Folha de São Paulo**”, dentre outros com as mesmas características.

58. Nessas condições, **SE** existiram aquisições de papel sem incidência do IPI ou sujeitas à alíquota zero, como alegado pelo r. despacho decisório, é evidente que a Recorrente não está a pleitear os créditos decorrentes de tais operações, pois não teria havido o pagamento do IPI. (grifei)

Ora, não há margem para a condição “**SE**” na tomada de crédito tributário, **caberia a recorrente trazer aos autos a comprovação de que adquiriu produto com tributação positiva do IPI**, para que baseada no princípio da não-cumulatividade, amparada em norma autorizativa, pleiteasse os créditos incidentes e assim desconstruir as alegações da Fiscalização quanto a aquisição do papel destinado à impressão do jornal, sobre o qual incide a alíquota de 0%, fato que não ocorreu.

Dentro desse contexto verifica-se que o contribuinte requer crédito sobre produto adquirido com alíquota zero, fato que contraria o princípio da não cumulatividade. E sobre o assunto há posicionamento predominante no CARF, que pacificou a compreensão do tema por meio da **Súmula n.º 18**, veja-se:

Súmula CARF nº 18

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

De acordo com o art. 72¹ do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, as súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos conselheiros, sob pena de perda de mandato².

Pelas conclusões acima, independe a classificação fiscal adota pelo contribuinte sobre os produtos que industrializa, no caso os jornais, visto que não há destaque de IPI nos produtos adquiridos e empregados na industrialização, logo, não há do que se creditar.

Nesse sentido foi o entendimento firmado por unanimidade no Acórdão n.º **3302-010.537** de Relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

² Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI deixar

de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS IMUNES E NÃO TRIBUTADOS (NT). CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento do saldo credor do IPI, apurado em cada trimestre-calendário, como ressarcimento e/ou compensação, somente alcança os créditos decorrentes da aquisição de insumos empregados em produtos tributados, ainda que imunes pela destinação ao exterior, isentos ou tributados à alíquota zero, não contemplando os demais produtos imunes e não tributados (NT).

Igualmente foi decidido, também por unanimidade, no Acórdão n.º **3301-005.084** de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

(...)

IPI. CREDITAMENTO DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS DESONERADOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 18.

Nas operações desoneradas (alíquota zero, isenção ou não incidência), como não há cobrança de IPI, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN, art. 25 da Lei nº 4.502/1964 e art. 11 da Lei nº 9.779/1999. Precedentes: STF, RE nº 370.682/SC, RE nº 353.657/PR e RE nº 566.819/RS. STJ, REsp nº 1.134.903/SP (recurso representativo de controvérsia). Aplicação da Súmula CARF nº 18.

CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DE IMUNIDADE NAS OPERAÇÕES DE VENDAS. ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do gozo da imunidade tributária em contraposição ao lançamento.

(...)

Em suas razões a relatora destacou ainda que:

II. Crédito de IPI sobre aquisição de mercadorias com alíquota zero

A empresa tomou crédito de aquisições de insumos com alíquota zero, aplicando a alíquota de 5%, que é aquela que incide sobre os produtos por ela industrializados.

Não há razão no argumento, pois a legislação tributária não permite a apropriação de créditos escriturais na aquisição de matérias primas desoneradas aplicadas na industrialização, como a seguir se expõe.

A não cumulatividade estabelecida no art. 153, § 3º, II, da CF, implica que os produtos que tenham sido tributados pelo IPI geram créditos na entrada em estabelecimentos contribuintes para fins de compensação com o que for devido a título desse mesmo imposto em saídas tributadas realizadas num período de apuração, confrontados os créditos e débitos no RAIPI.

Com isso, volta-se à quantificação tributária nas várias etapas de processo produtivo plurifásico, com a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao

consumidor final) seja onerada pelo que se agregou em cada fase anterior. Disso decorre que se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em creditamento, assim, se a entrada de matéria prima for não tributada (alíquota zero, isenção ou não incidência), então não haverá direito a crédito escritural correspondente à entrada.

O STF, ao contrário do que alega a Recorrente, nos RE nº 370.682SC e nº 353.657PR, decidiu de modo contrário à sua pretensão:

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. **RE 370.682SC, DJ 19/12/2007.**

E

IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO. EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. RE 353.657PR, DJ 07/03/2008.

Em seguida, o STF, no julgamento do RE nº 566.819, alinhou a negativa da possibilidade de creditamento em relação a insumo adquirido sob qualquer regime de desoneração, assentando que insumo isento não dá direito a crédito de IPI:

IPI. CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. **IPI. CRÉDITO. INSUMO ISENTO.** Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. **IPI CRÉDITO.**

DIFERENÇA. INSUMO. ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. RE 566.819, DJ 10/02/2011.

No mesmo sentido, o STJ, em recurso repetitivo, no REsp nº 1.134.903 SP, DJ 24/06/2010, consignou a impossibilidade de creditamento nas entradas isentas:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. **A aquisição de matéria prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio**

constitucional da não cumulatividade (...) 4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal. (...) 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Em suma, nas operações desoneradas, como não há cobrança de IPI, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN, art. 25 da Lei nº 4.502/1964 e art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

E ainda, cite-se a Súmula CARF nº 18, a qual prescreve que a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

Assim, por tudo que o arcabouço normativo prevê, bem como a jurisprudência, judicial e administrativa, já decidiram, resta claro que em respeito ao princípio da não cumulatividade, não cabe ao recorrente se creditar do IPI sobre os papéis adquiridos com alíquota zero.

Por fim, imperioso destacar que a recorrente não trouxe aos autos provas do que buscou pleitear, embora tenha sido oportunizada com o Recurso Voluntário, ou seja, contradizendo a Autoridade Autuante de que NÃO seriam créditos sobre as aquisições das notas fiscais de papel imune apresentadas à Fiscalização no curso do procedimento fiscal, mas sim sobre outras aquisições com incidência do IPI.

Sendo o processo sobre pedido de ressarcimento e compensação, o ônus da prova cabe, em regra, ao contribuinte que pleiteia o crédito, conforme previsto na legislação processual, artigo 373 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, resta claro que o autor do pedido é o contribuinte que ao verificar que a fiscalização negou o seu pedido baseado em notas fiscais de entrada com alíquota zero, se pretendia o ressarcimento dos créditos sobre outras notas fiscais, caberia trazer aos autos as provas dos fatos constitutivos de seu direito, contudo não o fez.

Nesse sentido, pela ausência de provas nos autos e pela absoluta vedação ao crédito de IPI sobre entradas de produtos com alíquota zero, medida que se impõe é a manutenção do despacho decisório.

Conclusão

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa