



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.721040/2011-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.006 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrente** FLEXOPRINT ETIQUETAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2008

IPI. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO NÃO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída de produtos tributados enseja a aplicação da multa de ofício sobre a totalidade dos valores não destacados, inclusive sobre a parcela coberta por créditos.

Lançamento de ofício. Atividade vinculada e obrigatória nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Percentual de 75% do valor do imposto que deixou de ser destacado nas notas fiscais, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.

DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DE SUSPENSÃO DO IPI PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

Produto saído do estabelecimento industrial com suspensão do IPI. Descumprimento das condições de suspensão do imposto. Responsabilidade pelo destaque e escrituração do tributo.

TRIBUTAÇÃO DE ETIQUETAS. ALÍQUOTA ZERO APENAS PARA ETIQUETAS DE PAPEL. TRIBUTAÇÃO DE ETIQUETAS DIVERSAS.

A tributação de etiquetadas deve seguir as alíquotas previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI.

Aplica-se a alíquota zero apenas às etiquetas de papel. Demais etiquetas devem ser tributadas, com alíquotas positivas, nos termos da legislação de regência.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2008

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivado na legislação tributária válida e eficaz, não cabendo à esfera administrativa questioná-la ou negar-lhe aplicação.

PERÍCIA CONTÁBIL

Perícia prescindível. Simples juntada de documentos fiscais aos autos. A parte que invoca o direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidades de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Carlos Delson Santiago (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green. Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães, substituído pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Por bem transcrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, fls. 278 a 2941, para exigência de multa de ofício no valor de R\$ 439.538,06, em razão da emissão de notas fiscais sem o devido destaque do IPI, cuja motivação fática encontra-se no próprio documento e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 270/277, dos quais, pela pertinência, reproduzem-se os seguintes trechos:*

### **AUTO DE INFRAÇÃO**

**001 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL IPI NÃO LANÇADO EMISSÃO DE NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO I.P.I**

*Falta de lançamento de imposto na(s) saída(s) de produto(s) tributado(s) do estabelecimento. Conforme demonstrado no termo de verificação fiscal anexo.*

### **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

#### **1) DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO**

*Conforme documentos PER/DCOMP apresentados, o contribuinte vem requerer junto à Receita Federal do Brasil os valores a seguir relacionados, a título de RESSARCIMENTO DE I.P.I. Sendo concedido os valores abaixo informados e devidamente demonstrados no documento denominado DEMONSTRAÇÃO DE APURAÇÃO DE I.P.I, anexo.*

(...)

#### **2) DA ORIGEM DOS CRÉDITOS**

*O contribuinte tem como atividade principal a fabricação de etiquetas para identificação de produtos comercializados por terceiros, tais como etiquetas para produtos alimentícios (...)*

*O contribuinte apresenta saldo credor motivado pelo fato de que os produtos fabricados são destinados a diversos clientes que possuem o direito de adquiri-los com suspensão do I.P.I.(...)*

#### **4) DAS VERIFICAÇÕES**

*Nas primeiras conferências constatamos que nos meses de abril de 2006 a abril de 2007 o contribuinte não lançou nos livros fiscais qualquer valor a título de débito do I.P.I. apesar de ter produzido e vendido produtos com tributação.*

*Com base nos demonstrativos iniciais apresentados constatou-se que os valores pleiteados no ressarcimento divergiam em muito dos valores apurados pela fiscalização.*

*Os valores detectados inicialmente foram apresentados ao contribuinte, mediante intimação, para melhores esclarecimentos bem como para conhecimento, tendo sido entregue cópia do CD com todos os dados das notas fiscais sujeitas à tributação.*

*Em atendimento ao solicitado o contribuinte apresentou outras declarações de suspensão não apresentadas anteriormente bem como deu outros esclarecimentos sobre os produtos fabricados pela Empresa, tais como produtos utilizados, tipos de etiquetas fabricados etc.*

*Após as análises da documentação apresentada e dos esclarecimentos adicionais, foi elaborado novo demonstrativo dos valores sujeitos à tributação o qual foi apresentado ao contribuinte em 09/03/2011 juntamente com CD contendo a totalidade das notas fiscais sujeitas à tributação.*

*O contribuinte não apresentou qualquer esclarecimentos sobre os valores apresentados, tendo sido no ato da devolução dos documentos sido lavrado termo de resposta à intimação fiscal, cópia anexa. (...)*

*Em resposta ao primeiro questionamento já informamos anteriormente **que toda as declarações apresentadas pelo contribuinte fornecida pelas empresas nos termos da legislação foram conferidas e aceitas. Ocorre que algumas delas trazem como data do início do pedido de suspensão datas diferentes das utilizadas pelo contribuinte para não tributar os produtos e outras não foram apresentadas.*** (...)

*O entendimento dessa fiscalização é que somente após formularem as declarações é que as empresas adquirentes passaram a ter preponderância na produção de produtos de acordo com a legislação citada e portanto adquiriram direito comprar produtos com suspensão do I.P.I. (...)*

*Com relação ao segundo questionamento “para ser considerado como papel todos os itens que foram gerados no cadastro de forma não clara para o fisco”, esclarecemos.*

*O contribuinte produz vários tipos de etiquetas e nos arquivos magnéticos apresentados, foram considerados como ETIQUETA DE PAPEL as NCM 48.21.90.00 onde a alíquota é ZERO.*

***Outras denominações MESMO QUE COM O CÓDIGO 48.21.90.00 não foram consideradas devido ao fato que não existe na discriminação, qualquer informação de que trata-se de etiqueta de PAPEL, por outro lado, verificasse nos arquivos magnéticos que o mesmo produto em determinado período aparece como ributado ora apresenta como não tributado, isto posto somente foram considerados os produtos devidamente informado na DISCRIMINAÇÃO como Etiqueta de PAPEL e com a NCM 48.21.90.00.***

*(...) todos os produtos que puderam ser identificados como PAPEL, já foram excluídos da tributação.*

#### **5) DA RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DO I.P.I**

*Considerando que os valores apresentados pelo contribuinte nos pedidos de ressarcimento, são em valores superiores aos apurados pela fiscalização, foi refeita a apuração do I.P.I, no período de 04 de Abril de 2006 a Setembro de 2008, sendo que o período referente ao primeiro trimestre de 2008, Janeiro/Fevereiro e Março não consta do período fiscalizado, motivado pelo fato de que foi analisado eletronicamente pelo sistema SCC da Receita Federal.*

*Da recomposição dos valores verifica-se que o contribuinte pediu em ressarcimento valores superiores ao que teria direito, conforme abaixo demonstrado. Os valores sujeitos à tributação, constam dos demonstrativos ANALÍTICOS, que foram apresentados ao contribuinte na forma de CD, estamos anexando cópia dos demonstrativos referente aos valores que constam do CD apresentado ao contribuinte, com todos os valores que serão cobrados, denominado DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE I.P.I.*

#### **6) DOS CRÉDITOS DAS COMPRAS**

*Nas verificações dos créditos das compras ficou constatado pequenas diferenças entre os valores declarados e os valores apurados conforme arquivos magnéticos apresentados (...)*

#### **7) DOS VALORES APURADOS**

*Conforme demonstrado no item 1) DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, verifica-se que o contribuinte pediu como ressarcimento valores superiores aos apurados pela fiscalização, os quais ficam devidamente demonstrados no documento denominado DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO I.P.I. anexo.*

*OS VALORES PEDIDOS A MAIOR DO QUE TINHA DIREITO, e que foram compensados com outros tributos devidos, serão cobrados administrativamente.*

#### **8) DA MULTA POR FALTA DE DESTAQUE DO I.P.I NA NOTA FISCAL**

*Conforme se verifica no documento denominado DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE I.P.I, anexo, verifica-se que contribuinte ficou credor em todo o período fiscalizado.*

*Portando não existe valor a cobrar a título de I.P.I, não declarado ou não pago.*

*O que ocorreu é que o contribuinte não destacou o valor do I.P.I. nas notas fiscais TRIBUTADAS. Como se observa no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE I.P.I. Os valores devidos a título de I.P.I, é superior ao declarado no livro de APURAÇÃO DE I.P.I.*

*A diferença entre os valores lançados no LIVRO DE APURAÇÃO DE I.P.I e os valores detectados pela fiscalização não foram destacados nas notas fiscais de saídas.*

*A falta de destaque do I.P.I, nas notas fiscais sujeitam o contribuinte à multa no percentual de 75% dos valores não destacados.*

*Foi portanto lavrado o Auto de Infração referente ao valor da Multa, conforme cópia entregue ao contribuinte, onde consta toda a legislação que permite à autuação. (grifou-se)*

*Após a ciência do Auto de Infração, em 12/04/2011, insurgiu-se o contribuinte contra o feito fiscal por meio do arrazoado de fls. 302 a 332, em 12/05/2011, que assim vai resumido:*

### **DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **4.2 Do Benefício Fiscal da Suspensão do IPI Previsão da Lei n.º 10.637/2002 e do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI) (...)**

**4.3 Da Ausência de Prejuízo ao Fisco A Empresa Impugnante Apresenta Saldo Credor de IPI (...)** *O que se vislumbra no presente caso é a existência de um saldo credor, em favor da Impugnante, durante todo o período fiscalizado, uma vez que na venda de seus produtos, o terceiro adquirente é beneficiado com a suspensão do IPI, que consiste no não pagamento do imposto na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, desde que preenchido os requisitos legais mencionados no item 4.2, quais sejam, estar enquadrada no NCM da Tabela de Incidência de IPI e possuir 60% (sessenta por cento) do seu faturamento no ano-calendário mediatamente anterior ao da aquisição destinado à mesma finalidade.*

*Tal fato, por sua vez, motivou o pedido de ressarcimento declarado nas PER/DCOMP anexas às fls. 46 a 54, as quais somam o importe de R\$ 1.682.258,26 (um milhão, seiscentos e oitenta e dois mil, duzentos e cinquenta e oito reais e vinte e seis centavos), conforme demonstração abaixo, e foi, inclusive, reconhecido pelo r.auditor fiscal, que em diversos momentos do seu termo de verificação fiscal (fls. 270 a 277), afirma que nenhum valor deve ser pago ou declarado a título de IPI por parte da Impugnante. (...)*

*Além disso, o valor supostamente devido pela Impugnante e que deu causa a imputação de uma sanção (multa de ofício) no valor de R\$ 439.538,06 (quatrocentos e trinta e nove mil, quinhentos e trinta e oito reais e seis centavos), é muito inferior ao valor apurado para ressarcimento (IPI a recolher), pois aplicando um simples cálculo matemático de subtração, chegamos ao resultado de R\$ 1.242.720,20 (um milhão, duzentos e quarenta e dois mil, setecentos e vinte reais e vinte centavos) a título de crédito em favor da Impugnante. Portanto, nenhum prejuízo foi suportado pelo Fisco. (...)*

*Assim, o que se observa é que não houve a constituição de um crédito de IPI em razão da existência de saldo credor a recuperar, vez que este é superior ao IPI a recolher, mas sim, a aplicação de uma sanção decorrente da obrigação de destacar a suspensão do IPI nas notas fiscais.*

*Ocorre, Ilustríssimo Julgador, que as operações realizadas pela Impugnante não ocasionaram qualquer prejuízo ao Fisco, mas ao contrário, aquela, ainda assim, possui saldo credor a ser recuperado por meio do pedido de ressarcimento.*

*Logo, pugna pelo cancelamento do presente Auto de Infração, em face do não cometimento da infração capitulada.*

#### **4.4 Da Irregularidade Formal da Multa Aplicada**

*(...) Todavia, referido argumento não deve prosperar, uma vez que o direito almejado pelo Fisco pautou-se na regra instituída pelo art. 80 da Lei n.º 4.502/1964, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, a qual impõe que “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”.*

*A penalidade aplicada à Impugnante fundase no prejuízo financeiro experimentado pelo Erário como decorrência do não cumprimento da obrigação tributária de destacar o valor do IPI nas notas fiscais tributadas, que, como acima já destacado, não se verificou no presente caso, vez que o Fisco não suportou qualquer prejuízo. Além disso, a empresa Impugnante é credora do Imposto sob comento.*

*Além disso, há que se ressaltar que não houve a constituição do IPI a recolher em razão da existência de saldo credor de IPI a recuperar em favor da Impugnante, motivo pelo qual a aplicação de sanção, no presente caso, não existe razão de ser, mesmo que seja uma imposição legal, pois, repita-se, existe um saldo credor de IPI em favor da Impugnante.*

*Portanto, pleiteia a Impugnante pelo cancelamento do presente Auto de Infração, uma vez que não se verificou qualquer prejuízo que justifique a sua lavratura.*

#### ***4.5 Das Notas Fiscais Apresentadas Etiquetas de Papel Tem Alíquota Zero de IPI e Devem ser Consideradas como Tal***

*(...) Feitas estas considerações, deve-se ressaltar que relativo ao pleito da Impugnante feito no dia 16.03.2011, via correspondência eletrônica, para que fossem consideradas como etiquetas de papel (alíquota zero) todos os itens indevidamente informados como BOPP (tributados), vez que foram gerados equivocadamente no resgate das informações do antigo sistema de controle, o r. auditor fiscal, após análise dos arquivos magnéticos apresentados, verificou a produção de vários tipos de etiquetas, contudo, afirmou que o presente pedido não deve ser acatado, uma vez que somente foram consideradas como papel aquelas etiquetas classificadas no NCM8 48.21.90.00 e discriminadas como tal (critérios cumulativos). (...)*

*Assim, não pode a r. Fiscalização, utilizando-se de um critério genérico, aplicar a alíquota máxima de 15% (quinze por cento) somente pelo fato de que não foi possível identificar a discriminação do produto, até mesmo porque, a NCM 48.21.90.00, segundo a classificação trazida pela TIPI, tem alíquota zero de IPI, devendo, portanto, incidir esta sobre os produtos fabricados pela Impugnante cujo enquadramento seja idêntico, ainda que não discriminado como etiqueta de papel. Nesse esteio, a Impugnante anexa cópia de algumas Notas Fiscais (separadas por amostragem), demonstrando que o produto comercializado é etiqueta de papel, classificado no NCM 48.21.90.00, e que não houve análise, pelo r. Fiscal, das Notas Fiscais colocadas à sua disposição. Este apenas considerou a informação constante nos arquivos magnéticos, a qual foi gerada equivocadamente, em razão da antiguidade do sistema de controle e de recuperação dos dados.*

#### ***4.6 Da Necessidade de Apresentação de Declaração Pelos Clientes da Impugnante Requisito***

##### ***Para a Obtenção do Benefício Fiscal da Suspensão do IPI Da Possibilidade de Abrandamento de Tal Exigência por Parte do Fisco***

*(...) Todavia, Ilustríssimo Julgador, motivada pelo encerramento das atividades industriais, bem como pelas fortes mudanças corporativas que atingiram alguns de seus clientes, a Impugnante encontrou grandes dificuldades em apresentar a totalidade das declarações solicitadas, conforme relação abaixo, elaborada pelo r. auditor fiscal (fls. 267 a 269) (...)*

*Além disso, é necessário destacar que, na data da solicitação das declarações, realizada no dia 24.08.2008, conforme o termo de intimação fiscal à fl. 5, muitos dos clientes da Impugnante já haviam encerrado suas atividades industriais, dificultando, assim, o recolhimento da totalidade das declarações.*

*Ad argumentandum tantum, há que serem revistas, ainda, as glosas efetuadas pela r. Fiscalização no que diz respeito à venda dos produtos fabricados pela Impugnante às empresas do ramo frigorífico, mesmo que não apresentada a declaração na forma exigida, ou seja, assinada pelo representante, com firma reconhecida e reportando-se ao período da aquisição, pois É PATENTE que estas empresas preenchem todos os requisitos legais para alcançar o direito de usufruir do benefício fiscal, quais sejam, estão enquadradas no capítulo 2 da TIPI (carnes e miudezas, comestíveis), assim como possuem receita bruta superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total relativa a produção de carnes. Portanto, não se faz necessária a apresentação de referido documento pela Impugnante relativo a todas as empresas do ramo frigorífico.*

#### **4.7 Do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada**

*(...) A multa que se impõe a título de sanção é desproporcional à suposta infração cometida, afigurando-se nitidamente confiscatória, e que se desfigura em função do seu montante excessivo, em relação à infração tributária, mormente num País que experimenta Inflação próxima a zero.*

#### **5. DAS PROVAS**

*Conforme demonstrado pela Impugnante no item 4.5., é necessária a realização de perícia contábil para levantamento das Notas Fiscais das etiquetas de papel equivocadamente informadas como BOPP nos arquivos magnéticos e indevidamente glosadas pela r. Fiscalização na apuração do crédito de IPI.*

#### **6. DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS**

*Ante o exposto, requer o acolhimento da presente Impugnação, com o fim de: a) CANCELAR o auto de infração, ante a inexistência de qualquer prejuízo experimentado pelo Fisco, assim como pelo fato de que a constituição do IPI a recolher não se efetivou em razão de que existe um saldo credor de IPI a recuperar em favor da Impugnante, não possuindo tal fato qualquer relação, por conseguinte, com a sanção aplicada;*

*Todavia, caso não seja possível acatar o pleito inicial de cancelamento do presente auto de infração, o que se admite somente a título de argumentação, pleiteia a Impugnante pela:*

*b) REFORMA do auto de infração com o fim de considerar como etiquetas de papel (alíquota zero) todos os itens indevidamente informados como BOPP (tributados), uma vez que foram gerados equivocadamente no resgate das informações do antigo sistema de controle;*

*c) REFORMA do auto de infração com o fim de considerar todas as empresas adquirentes do ramo frigorífico, mesmo sem a apresentação da declaração, uma vez que parte dessas já encerrou suas atividades industriais ou alterou sua razão social, mas, por óbvio, preenche os requisitos legais para a obtenção do benefício fiscal da suspensão do IPI, fazendo jus a Impugnante, portanto, a obtenção do crédito decorrente desta suspensão;*

*d) Por fim, a EXCLUSÃO da multa lançada, ante o seu caráter nitidamente confiscatório, ou a sua redução ao patamar de 2% (dois por cento) da glosa efetuada.*

A DRJ, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação para manter o lançamento do crédito tributário, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2008*

**IPI. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO NÃO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

*A falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída de produtos tributados enseja a aplicação da multa de ofício sobre a totalidade dos valores não destacados, inclusive sobre a parcela coberta por créditos.*

*Lançamento de ofício. Atividade vinculada e obrigatória nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Percentual de 75% do valor do imposto que deixou de ser destacado nas notas fiscais, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.*

**DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DE SUSPENSÃO DO IPI PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.**

*Produto saído do estabelecimento industrial com suspensão do IPI. Descumprimento das condições de suspensão do imposto. Responsabilidade pelo destaque e escrituração do tributo.*

**TRIBUTAÇÃO DE ETIQUETAS. ALÍQUOTA ZERO APENAS PARA ETIQUETAS DE PAPEL. TRIBUTAÇÃO DE ETIQUETAS DIVERSAS.**

*A tributação de etiquetadas deve seguir as alíquotas previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI.*

*Aplica-se a alíquota zero apenas às etiquetas de papel. Demais etiquetas devem ser tributadas, com alíquotas positivas, nos termos da legislação de regência.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2008*

**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

*Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivado na legislação tributária válida e eficaz, não cabendo à esfera administrativa questioná-la ou negar-lhe aplicação.*

**PERÍCIA CONTÁBIL**

*Perícia prescindível. Simples juntada de documentos fiscais aos autos. A parte que invoca o direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo.*

Não se conformando com a decisão proferida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, suas alegações de defesa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Quanto a solução do litígio, a recorrente reproduziu as mesmas razões aduzidas na impugnação. Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

*Preliminarmente deve-se registrar que incumbe ao julgador tão somente o cotejo entre a norma em vigor e o lançamento levado a efeito numa pesquisa de sintonia entre o desejado pelo legislador e a aplicação prática perpetrada pela autoridade que constituiu o crédito tributário; e nada mais.*

*Nesse sentido, mencione-se que a análise de processos fiscais no âmbito administrativo obedece de forma irrestrita aos atos legais que comandam as disciplinas em discussão, assim como o manifesto entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil. É sob a ótica das normas em vigor à época da ocorrência dos fatos, presumidamente legais e constitucionais enquanto sua validade não é afastada pelas instâncias competentes, que se procederá ao exame da presente lide.*

*Como resultado das verificações adotadas pela fiscalização, pôde-se constatar um aumento dos débitos escriturais de IPI, tanto pela inexistência de determinadas declarações de suspensão de IPI, quanto pela tributação de etiquetas diversas, mantendo-se com alíquota zero apenas as etiquetas de papel, resultando na redução do saldo credor ressarcível, bem como no lançamento de multa de ofício pela falta de destaque do imposto nas notas fiscais tributadas emitidas pelo reclamante.*

*Antes de ingressar na análise do caso concreto, importante registrar que o IPI rege-se 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, quando estabelece que referido imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.*

*O estabelecimento industrial credita-se do IPI destacado das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados na industrialização, em razão de disposição normativa expressa no art. 225 do RIPI/2010.*

*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.*

*Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as devidas deduções, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios, relativos aos tributos administrados pela RFB, nos termos do art. 21, §2º3, da Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época.*

*Relevante, ainda, informar sobre o instituto da venda de produtos com suspensão do IPI, cuja definição é trazida por Raymundo Clovis do Valle<sup>4</sup> nos seguintes termos: “na suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados, o crédito tributário não chega a ser constituído, não havendo destaque do imposto. Embora haja ocorrido o fato gerador do imposto, a obrigação tributária daí proveniente não se torna exigível de imediato, fica suspensa até o implemento da condição à qual está subordinada”.*

*O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados RIPI dispõe que somente será permitida a saída de produtos com suspensão do imposto quando observados determinados requisitos legais. Assim, quando não forem satisfeitos os condicionantes para a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse, nos termos do artigos 40 e 42 do RIPI/2010, Decreto n.º 7.212/105.*

*E os requisitos para o benefício de suspensão do IPI no caso ora em apreço estão previstos no art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, verbis:*

**Art. 29.** *As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003)*

(...)

*§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.*

**§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:**

*I atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;*

***II declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.***

*No âmbito da Receita Federal do Brasil, a matéria restou regulamentada pela Instrução Normativa SRF n.º 948/2009, que em seu art. 19 exige, mais uma vez, que a pessoa jurídica adquirente apresente declaração ao vendedor, de forma expressa, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem como indique o número do Ato Declaratório Executivo que lhe concedeu o direito à aquisição de insumos com suspensão do IPI.*

#### *Seção IV*

##### *Da Aplicação da Suspensão*

**Art. 19.** *Para efeito da suspensão do IPI de que trata o art. 12, a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem como indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito.*

*No caso concreto, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, “todas as declarações apresentadas pelo contribuinte fornecida pelas empresas nos termos da legislação foram conferidas e aceitas”, tendo a fiscalização considerado e aceito todas as declarações de suspensão de IPI apresentadas pela impugnante, às fls. 353/590, com as empresas listadas às fls. 318/320.*

*Ocorre que apenas parte das vendas com suspensão do IPI realizadas pela impugnante foram por ela comprovadas com a apresentação de declaração de suspensão válida e eficaz. Logo, para tais saídas descobertas das respectivas declarações de suspensão, deixou de existir o devido destaque do IPI nas notas fiscais emitidas pela autuada. Nestes termos, o contribuinte assumiu o risco pela emissão de notas fiscais sem o destaque do IPI, o que resultou na lavratura do auto de infração em análise.*

*Isso porque, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 e do art. 19 da IN SRF nº 948/2009, um dos requisitos para a venda com suspensão do imposto é a declaração expressa da pessoa jurídica adquirente ao vendedor informando que atende aos requisitos legais estabelecidos.*

*A defesa alega que “motivada pelo encerramento das atividades industriais, bem como pelas fortes mudanças corporativas que atingiram alguns de seus clientes, Impugnante encontrou grandes dificuldades em apresentar a totalidade das declarações solicitadas” e solicita a revisão das “glosas efetuadas pela r. Fiscalização no que diz respeito à venda dos produtos fabricados pela Impugnante às empresas do ramo frigorífico, mesmo que não apresentada a declaração na forma exigida, ou seja, assinada pelo representante, com firma reconhecida e reportando-se ao período da aquisição, pois É PATENTE que estas empresas preenchem todos os requisitos legais para alcançar o direito de usufruir do benefício fiscal”.*

*Por óbvio a declaração de preenchimento dos requisitos para aquisição de produtos com suspensão do IPI não é apenas um documento formal, que pode ser desconsiderado pelo órgão fiscalizador. Trata-se, em verdade, de requisito legal, com forma prevista na legislação, que vem a ratificar o atendimento de todas as condições por parte da pessoa jurídica adquirente com suspensão do imposto, inclusive informando o Ato Declaratório Executivo que concedeu o benefício tributário.*

*Destarte, relativamente às operações de saída realizadas pela impugnante sem o atendimento das condições de suspensão exigidas na legislação tributária, mostra-se procedente o afastamento da suspensão efetivado pelo Fisco. Consequentemente, nas saídas tributadas em que a suspensão restou afastada pelo Fisco, o IPI que deixou de ser destacado nas respectivas notas fiscais de saída restou computado a débito na reconstituição da escrita fiscal.*

*E é justamente essa a situação apontada pela autoridade fiscal: “O que ocorreu é que o contribuinte não destacou o valor do I.P.I. nas notas fiscais TRIBUTADAS”, isto é, nas notas fiscais atinentes às saídas cuja suspensão restou afastada de ofício pelo Fisco.*

*Além disso, a fiscalização considerou tributadas com alíquota zero apenas as etiquetas de papel produzidas pela empresa, “classificadas no NCM 48.21.90.00 e discriminadas como tal”, entendendo como tributadas com alíquota positiva as demais, cujos valores não destacados nos documentos fiscais foram computados a débito na reconstituição da escrita fiscal.*

*Neste ponto, a impugnante solicitou que “fossem consideradas como etiquetas de papel (alíquota zero) todos os itens indevidamente informados como BOPP (tributados), vez que foram gerados equivocadamente no resgate das informações do antigo sistema de controle” tendo sido somente “consideradas como papel aquelas etiquetas classificadas no NCM8 48.21.90.00 e discriminadas como tal” e “nesse esteio, a Impugnante anexa cópia de algumas Notas Fiscais”.*

*No entanto, como dito, a autoridade fiscal havia informado que “todos os produtos que puderam ser identificados como PAPEL, já foram excluídos da*

tributação”, oportunidade em que considerou como etiquetas de papel, e sujeitas a alíquota zero, todos os documentos fiscais com a NCM 48.21.90.00 e com alguma discriminação que indicasse tratar-se de etiqueta de papel.

Assim, somente as etiquetas de papel, classificadas na TIPI na posição 48.21.90.00, estão sujeitas a alíquota zero. E com fulcro na relação de documentos fiscais, às fls. 151/265, o Auditor-Fiscal atuou dessa forma: considerou tributados as saídas de etiquetas com discriminação diversa de papel. Em sua defesa, a impugnante junta 86 notas fiscais às fls. 592/678 que podiam, na sua concepção, confirmar como alíquota zero a maioria das etiquetas vendidas, ainda que com descrição diversa de etiqueta de papel, como “Etiqueta Ribbon Cera” e “Etiqueta BOPP”.

O site da empresa Etiquetas Brasil apresenta a seguinte conceituação de Etiquetas Ribbon Cera:

Os **ribbon cera** são fitas de poliéster destinadas a impressoras como Argox, Zebra, Datamax Brother, visando a impressão de dados e códigos de barras.

O **ribbon de cera** é ideal para impressão de dados para: expedição, indústria farmacêutica, nutricionais, prateleiras, hortifrúteis, advertência, etiquetas para bolsas de sangue, tambores químicos, etiquetas para peças de máquinas e tags para verejo possuindo o **ribbon cera** ótima qualidade de impressão.

Em relação às Etiquetas BOPP, o site da empresa 3M conceitua o material nos seguintes termos:

As Etiquetas de BOPP 3M são compostas por filme de polipropileno branco coberto com adesivo Hot Melt à base de borracha e liner de polipropileno siliconizado.

São indicadas para impressão via termotransferência com Ribbons 3M, provendo qualidade superior de impressão em código de barras, descrições de produtos, logomarcas, entre outras.

Outra vantagem das etiquetas de BOPP é sua excelente resistência ao rasgamento e umidade quando utilizada em aplicações críticas.

Portanto etiquetas de ribbon cera são fitas de poliéster, enquanto as etiquetas BOPP são filmes de polipropileno, materiais e compostos muito diferentes das etiquetas de papel tributadas a alíquota zero na posição fiscal 48.21.90.00.

O contribuinte buscou, na presente impugnação, igualar produtos diferentes e com descrição diversa no momento da venda, sendo que os documentos fiscais comprovam tal divergência, como a discriminação expressa de “ETIQ PAPEL”, “ETIQ BOPP” e ETIQ RIBBON CERA” em diversas notas fiscais juntadas pelo impugnante, mas na maioria das vezes consideradas com tributação à alíquota zero fls. 592/678. Registre-se a existência, dentre tais notas fiscais, de Etiquetas BOPP, que ora apresentam a correta classificação fiscal e tributação pelo IPI à alíquota de 15% (fls. 662 e 664), ora com NCM diverso e alíquota zero.

Feitas estas constatações e considerações, não resta outra conclusão senão concordar com a autoridade fiscal em aceitar como etiquetas de papel, sujeitas alíquota zero de IPI, apenas os documentos fiscais com a NCM 48.21.90.00 e com alguma discriminação que indicasse tratar-se de etiqueta de papel.

Portanto, entendo que não merecem prosperar os argumentos apresentados pela impugnante.

Com efeito, para as saídas **tributadas** pelo IPI, cuja condição de suspensão não se aplica ou exista a incidência do imposto com alíquota positiva por se tratar de

*etiqueta diversa de papel, cabe a exigência de ofício do IPI que deixou de ser lançado (destacado) nas notas fiscais de saída, além dos acréscimos legais, em razão do descumprimento da obrigação acessória de registrar, nas notas fiscais de saída, o imposto devido.*

*Sendo assim, no caso concreto, o contribuinte foi autuado com fundamento no art. 80, I, da Lei n.º 4.502/1964, em razão da falta de lançamento do valor do IPI em notas fiscais emitidas pela empresa e que deveriam ser tributadas, sujeitando-se à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado (nas notas fiscais), com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, nos seguintes termos:*

*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.*

*Referida infração está prevista no artigo 569 do Regulamento do IPI (RIPI/2010), abaixo transcrito, possibilitando a aplicação da multa de ofício.*

#### *Das Multas*

##### *Lançamento de Ofício*

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

*Note-se que a multa de 75% em tela faz-se exigível sobre a totalidade do IPI não lançado em nota fiscal, independentemente de o sujeito passivo haver ou não satisfeito (pago) o respectivo débito. Assim, ainda que o contribuinte apresente saldo credor em sua escrita fiscal, como no caso sob análise, a infração resta configurada pela falta de destaque do imposto no documento fiscal.*

*O reclamante alega, em síntese, que “as operações realizadas pela Impugnante não ocasionaram qualquer prejuízo ao Fisco, mas ao contrário, aquela, ainda assim, possui saldo credor a ser recuperado por meio do pedido de ressarcimento”, que “não houve a constituição do IPI a recolher em razão da existência de saldo credor de IPI a recuperar em favor da Impugnante, motivo pelo qual a aplicação de sanção, no presente caso, não existe razão de ser”.*

*Como dito, o presente lançamento de ofício, ao contrário da inteligência que parece haver alcançado a contribuinte, não se projeta sobre eventual “prejuízo financeiro experimentado pelo Erário”, e sim sobre a simples ausência do lançamento do IPI nas notas fiscais tributadas e emitidas pela empresa, nos termos do art. 80, I, da Lei n.º 4.502/1964.*

*A multa de ofício para a mencionada infração é proporcional (75%) ao IPI não lançado na nota fiscal, incidindo sobre todas as operações praticadas pela contribuinte com essa irregularidade. Com isso, a referida multa de ofício independe do tipo de saldo (credor ou devedor) do IPI a ser apurado na reconstituição da escrita implementada pelo Fisco no período em que ocorreram as operações irregulares supracitadas.*

*Nesse sentido, já preceituava o Parecer Normativo CST n.º 39/76, na sua ementa:*

*“A multa por falta do lançamento [do IPI na nota fiscal], apurada pela fiscalização, independe do Imposto não lançado [na nota fiscal] estar ou não coberto por eventuais créditos.”*

*A título de esclarecimento à atuada, assinala-se que o art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, aborda duas situações distintas, ambas tipificadas como infrações tributárias: a primeira corresponde ao exposto nos parágrafos acima e **está configurada no presente processo**, qual seja, a falta de lançamento (destaque) do IPI em nota fiscal de saída; a segunda, **diversa da explanada acima**, corresponde ao IPI que, embora lançado (destacado) em nota fiscal de saída emitida, não foi recolhido aos Cofres Públicos.*

*A seguir, a reclamante alega que “a multa que se impõe a título de sanção é desproporcional à suposta infração cometida, afigurando-se nitidamente confiscatória”.*

*Deves-e consignar, num primeiro momento, que o auto de infração em análise restou constituído pela falta de destaque de IPI em notas fiscais tributadas emitidas pelo contribuinte, formalizado por multa de ofício, não em decorrência de multa moratória como insinua a reclamante.*

*No campo tributário, a multa de ofício traduz-se em penalidade pecuniária, prevista em lei, aplicável exclusivamente pelo Fisco ao verificar, em procedimento de ofício, que a contribuinte fiscalizada incorreu em alguma infração fiscal, ou seja, que descumpriu alguma(s) das obrigações tributárias a que estava normativamente submetida.*

*Com efeito, a multa de ofício decorre sempre de uma irregularidade fiscal praticada pelo sujeito passivo e não espontaneamente por ele sanada, sendo que, posteriormente, tal infração é descoberta/constatada pelo Fisco em procedimento regular de fiscalização, cabendo a este, por dever de ofício, aplicar sobre o infrator a sanção pecuniária correspondente.*

*No caso ora em análise, para os períodos de apuração considerados no auto de infração, a multa de ofício aplicada encontra-se capitulada no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, correspondendo a 75% sobre o IPI que deixou de ser lançado (destacado) nas notas fiscais de saídas tributadas de produtos.*

*Assim como nas argumentações anteriores, é de ser refutada a alegação da natureza confiscatória da multa no patamar aplicado, eis que a multa de ofício restou constituída com fulcro em norma válida, vigente e eficaz. Primeiro porque teríamos de adentrar na análise de sua constitucionalidade, o que defeso a órgão julgadores administrativos.*

*Segundo porque a natureza confiscatória a que se refere nossa Carta Política é em relação a tributo e não em relação a multa.*

*E como dito, a multa de ofício obedeceu de forma irrestrita aos atos legais que comandam as disciplinas em discussão, qual seja, o disposto no art. 80, I, da Lei nº 4.502/1964.*

*Verificada, pois, a infração à legislação tributária de regência, como no caso vertente, cumpre à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício, que constitui atividade vinculada e obrigatória nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), com o lançamento da multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto que deixou de ser destacado nas notas fiscais, nos termos do art. 569 do RIPI/2010.*

*Mais uma vez entende-se que a tese apresentada pela impugnante não merece acolhida.*

*Por fim, a reclamante requer a realização de perícia contábil para o “levantamento das Notas Fiscais das etiquetas de papel equivocadamente informadas como BOPP”, nos termos do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.*

*Sobre o tema, fundamental transcrever a base legal disposta no Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações, combinado com o princípio da livre convicção do julgador, presente no art. 29 da citada norma, a seguir transcritos :*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*V as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis,*

*(...) Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

*No caso em tela, trata-se de perícia prescindível, uma vez que constitui análise meramente documental, em que bastava ao contribuinte a juntada das notas fiscais emitidas nas condições alegadas para constatação, ou não, da tese de defesa. Neste sentido, fundamental seria a anexação das notas fiscais com a descrição “etiquetas de papel” justificando o equívoco de classificação como “etiquetas BOPP”, em que o contribuinte deveria apontar o alegado erro, confrontando os dados informados no arquivo magnético com as respectivas notas fiscais.*

*Na forma do art. 36 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, da mesma forma como incumbe ao autor o ônus da prova quanto aos fatos constitutivos de seu direito, de acordo com o disposto no inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil.*

*Nesse contexto, incumbe ao requerente a demonstração do direito pleiteado. A parte que invoca o direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo. Em não o fazendo, impossível o acolhimento da pretensão.*

*Registre-se que o contribuinte juntou 86 notas fiscais, às fls. 592/678, das quais diversas constam como descrição da mercadoria “Etiquetas BOPP”, justamente o contrário do alegado pelo reclamante.*

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

