



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.920715/2009-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.253 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente SAVIPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO DE IPI. EQUALIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS. CRÉDITO FICTO.

Não existe amparo para o aproveitamento de crédito ficto gerado a partir da equalização das alíquotas do imposto incidente na entrada de insumos e na saída dos produtos industrializados.

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. OBRIGATORIEDADE.

Para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de manifestação de inconformidade diante do Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul (fl. 571), que reconheceu parcialmente o direito creditório referente ao saldo credor do IPI do 2º trimestre de 2005, pleiteado através do PER/DCOMP 16851.80393.220805.1.3.016807, transmitido em 22 de agosto de 2005 e homologou parcialmente as compensações a ele vinculadas.

O montante pleiteado corresponde a R\$ 976.444,35 e foi reconhecido o crédito de R\$ 33.055,03, pelos motivos expostos no relatório e parecer emitido pela fiscalização ao efetuar a análise da legitimidade do crédito (fl. 562 a 570). Desse montante, R\$ 943.389,32 correspondem a crédito extemporâneo, enquanto R\$ 33.055,03 totalizam o saldo de créditos básicos do trimestre a que se refere o pedido, os quais foram integralmente reconhecidos.

A fiscalização esclarece que o pedido foi apresentado originalmente na DRF em Barueri, São Paulo, domicílio fiscal da manifestante, à época, o qual foi alterado posteriormente para Caxias do Sul.

Os créditos extemporâneos estão amparados em notas fiscais emitidas pela própria interessada, a maioria decorrente de compras para industrialização (CFOP 1101 e 2101) realizadas entre o 2º decêndio de novembro de 2002 e o mês de janeiro de 2005.

Questionada sobre a base legal desse procedimento, informou o que segue (fl. 278):

"Conforme consignado, o Crédito Presumido (forma de apuração do imposto) é oriundo da aplicação do princípio da não cumulatividade, especificamente, decorrente da diferença entre as alíquotas de entrada de insumos e as alíquotas de saída dos produtos industrializados."

Na mesma oportunidade, apresentou a planilha de fls. 279 a 281, onde está demonstrada a apuração dos valores creditados mediante confronto entre a alíquota "média" do imposto que teria sido debitado nas saídas, por período de apuração e a alíquota "média" do imposto creditado por entradas de insumos no mesmo período. Feita a subtração, nos casos em que a alíquota média nas saídas (débito) superou a alíquota média das entradas (crédito), foi calculado o valor do crédito a recuperar mediante aplicação da diferença de alíquota sobre o valor das entradas (Coluna "Base de Cálculo do Imposto Creditado"), convertido em Ufir e atualizado pela sua variação, o que resultou nos valores constantes na coluna "Crédito Atualizado", cujo somatório é R\$ 943.389,32 (fl. 281).

A fiscalização constatou também que nessa planilha não estão contempladas outras operações que constaram no livro Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI – e que teriam impacto no valor do suposto saldo credor a recuperar, como as transferências para industrialização, entradas de amostra grátis e transferências para comercialização.

Constam no processo as cópias do livro RAIPI e das notas fiscais de entrada que teriam originado os créditos postulados.

O procedimento adotado em relação a esses créditos extemporâneos não foi aceito pela fiscalização por não ter amparo na lei ou ação judicial especialmente proposta pelo próprio contribuinte para legitimá-los.

Também foi salientado que o cálculo efetuado é incompatível com o princípio da não-cumulatividade do IPI, o que motivou o não reconhecimento dessa parcela dos créditos.

Irresignado, o contribuinte interpôs a manifestação de inconformidade de fls. 604 a 638 na qual invoca inicialmente o princípio da não-cumulatividade do IPI, reportando-se à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), à Lei nº 4.502, de 1964, ao Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998 –RIPI/98, bem como doutrinadores como Sacha Calmon Navarro e Ruy Barbosa Nogueira, para concluir que seria

legítimo o crédito decorrente da diferença entre alíquota de entrada e saída dos produtos industrializados, como método de apuração não cumulativa do IPI.

Discorre sobre o princípio da verdade material para defender a possibilidade de juntada posterior de documentos que comprovem suas alegações.

Na sequência defende a possibilidade de enfrentamento de argumento constitucional pelo tribunal administrativo, com teses da doutrina e julgados de Tribunais Superiores e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sustenta que a multa sobre o tributo devido seria ilegal, inaplicável em face do princípio constitucional do não confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade. Socorre-se de argumentos da doutrina e jurisprudência.

Prossegue defendendo que a multa seria obrigação acessória, não se podendo confundir seu fato gerador com o do tributo, o que resultaria em *bis in idem*.

Por fim, defende a inaplicabilidade e a ilegalidade da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, que no seu entendimento deveriam ser limitados a 1% ao mês, de acordo com o § 1º, do artigo 161, do Código Tributário Nacional.

A 3ª Turma da DRJ/POA, acórdão n.º 10-41.906, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

CRÉDITO DE IPI. EQUALIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS. CRÉDITO FICTO.

Não existe amparo para o aproveitamento de crédito ficto gerado a partir da equalização das alíquotas do imposto incidente na entrada de insumos e na saída dos produtos industrializados.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, são acrescidos de multa de mora e de juros de mora calculados pela taxa Selic.

Em recurso voluntário, a empresa retira os fundamentos de sua defesa anterior, bem como sustenta que a decisão recorrida é nula, por ausência de fundamentação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Nulidade da decisão recorrida

Sustenta a nulidade da decisão recorrida por ausência de motivação, o que levou à violação dos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal.

Argumenta que a DRJ simplesmente negou aplicação ao princípio da não-cumulatividade, sem certificar-se da natureza e origem do crédito pretendido e sem declinar o fundamento.

Os argumentos tecidos são falaciosos, uma vez que o procedimento utilizado pela empresa a título de “crédito presumido (forma de apuração do Imposto)” descumpra a legislação de regência do IPI:

e) A base legal indicada no item e) da correspondência datada de 22 de janeiro de 2010, entregue em 25 de janeiro de 2010, refere-se a todos os créditos relacionados no pedido de ressarcimento/declaração de compensação sob análise. Conforme consignado, o crédito presumido (forma de apuração do imposto) é oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, especificamente, decorrente da diferença entre as alíquotas de entrada dos insumos e as alíquotas de saída dos produtos industrializados..

Entendo que não há nulidade, porquanto não vislumbro as hipóteses do art. 59, do Decreto n.º 70.235/72. Resta, inclusive, clara a motivação no ato administrativo: a falta de previsão legal para o procedimento de cálculo adotado pelo contribuinte.

Ademais, a decisão de piso tratou sim de todos os pontos, fundamentadamente, da defesa, não se observando, por conseguinte, cerceamento de defesa.

No tocante à alegação de violação a princípios constitucionais, aplica-se de toda a sorte a Súmula n.º 2, que prescreve que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Legitimidade do crédito pleiteado pela Recorrente – Princípio da Não-cumulatividade

Na apuração de créditos de IPI, a prova da existência do direito pleiteado, a sua liquidez e certeza, incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas.

Isso porque o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito:

CPC/1973

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

CPC/2015

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, é do próprio contribuinte o ônus de registrar, guardar e apresentar os documentos e demais elementos que testemunhem o seu direito ao creditamento.

A análise do processo produtivo, a correta escrituração dos livros fiscais e apuração nos termos da Lei são elementos imprescindíveis ao reconhecimento da legitimidade dos créditos requeridos.

A Recorrente sustenta seu direito ao creditamento nos seguintes termos:

É legítimo, portanto, o crédito postulado pela Contribuinte decorrente da diferença entre alíquota de entrada e saída de dos produtos industrializados, como método de apuração não cumulativa do IPI.

Quanto ao procedimento adotado pela Contribuinte é pertinente referir que a ausência de regulamentação específica para operacionalização da não cumulatividade não é escusa para limitar o gozo do direito constitucional em questão.

E não se queira dizer que a realização do crédito na entrada e a compensação na saída (desconsiderada a diferença de alíquotas) é suficiente para garantir tributação não cumulativa.

Indubitavelmente, no caso em análise, a empresa adotou procedimento ao arrepio da Lei. Confira-se o relato da autoridade fiscal:

A empresa ainda afirma que "o crédito é decorrente da diferença entre as alíquotas de entrada de insumos e as alíquotas de saída dos produtos industrializados".

Necessário se faz analisar detalhadamente este ponto.

Na planilha encaminhada pela empresa notamos que consta uma coluna denominada "Base de Cálculo de Imposto Creditado", uma de "Valor de Imposto Creditado", uma coluna com o percentual da relação entre estes valores, que é denominado de - Alíquota Média Creditada - , uma coluna denominada "Base de Cálculo do Imposto Debitado", outra de "Imposto Debitado", uma coluna com a relação percentual entre os valores de "Base de Cálculo do Imposto Debitado" e "Imposto Debitado", que é denominada "Alíquota Média Debitada". Destas colunas resulta uma nova coluna denominada "Diferença Alíquota" (Crédito-Débito), novo percentual que é a diferença entre a assim denominada "Alíquota Média Creditada" com a "Alíquota Média Debitada", considerados os valores absolutos, ou seja, sem considerar o resultado positivo ou negativo da operação.

Embora não haja informações claras a respeito, verifica-se que multiplicando a "Diferença de Alíquota" pela "Base de Cálculo do Imposto Creditado", resulta no valor registrado na coluna seguinte que é "Crédito a Recuperar".

Este cálculo só não ocorre quando a coluna "Diferença de Alíquota" é positiva, ou seja, o "Imposto Creditado" é maior do que o "Imposto Debitado", pois neste caso deveria ser abatido do "Credito a Recuperar". Qual a lógica que rege esta operação? Certamente não é uma lógica matemática.

Comparando-se os valores constantes das colunas "Base de Cálculo do Imposto Creditado" e "Base de Cálculo do Imposto Debitado" da Planilha Demonstrativa do valor do crédito

demandado pela Saviplast, com o livro fiscal "Registro de Apuração do IPI (LRAIPI)" nota-se que a empresa só registra na planilha os valores dos CFOPS 1101-Compra para Industrialização no estado, 2.101 Compra para Industrialização Fora do Estado, 5.101-Venda da Produção do Estabelecimento no Estado, 6.101- Venda de Produção do Estabelecimento Fora do Estado. Não são incluídos os Créditos Derivados dos CFOP's 2.151-Transferência para Industrialização, 1911-Entrada de Amostra Grátis, 2.152-Transferência para Comercialização. Preparamos um demonstrativo com base nos números do 3 decêndio de abril de 2005 ao terceiro decêndio de maio de 2005 que denominamos Comparativo entre os valores do Livro de Apuração x Apuração da Planilha, onde fica claro este procedimento em relação aos créditos.

Fossem incluídos os valores "Transferência para Industrialização", que atingem o percentual de 15%, os valores de "Crédito a Recuperar" poderiam ser reduzidos em virtude da sistemática de cálculo adotada.

Considerando que o IPI é apurado por estabelecimento, portanto as transferências, mesmo as realizadas pela Matriz, geram créditos nos estabelecimentos ou filiais, bem como também geram débitos, considerando ainda que a empresa incluiu estes valores de transferências como Crédito e Débitos de Imposto no Livro de Apuração, não é possível entender qual a lógica ou critério utilizado pela empresa para montar a sua planilha. Na realidade todo o procedimento não tem Base Legal, pois não há, em toda legislação tributária, hipótese que possa dar suporte aos procedimentos utilizados Saviplast. Não só na forma de apurar-se o crédito, como, por exemplo, apurar-se uma Alíquota Média (?) conceito que em termos legais não existe. As alíquotas legalmente aceitas são aquelas constantes da TIPI e são estabelecidas em legislação, sendo de aplicação compulsória para os produtos constantes das referidas classificações e fazem parte da filosofia da aplicação deste imposto que onera em menor grau os produtos considerados básicos para a população ou importantes para o desenvolvimento da economia e apresenta taxações mais elevadas para os produtos considerados supérfluos.

Também os conceitos utilizados são ilógicos, confundindo um cálculo que *tenta uma Equalização de Alíquotas* na entrada de insumos com as de saída dos produtos industrializados, distorcendo totalmente a filosofia básica que rege a aplicação do IPI, com *Não Cumulatividade*.

O resultado prático do cálculo realizado na planilha é que a empresa, tendo se creditado em seus livros fiscais dos valores de IPI destacados nas notas de fornecedores de acordo com as alíquotas de cada mercadoria adquirida, *evitando desta forma a cumulatividade*, e tendo por sua vez destacado o valor do imposto nas notas por ela emitidas, e conseqüentemente cobrado este valor de imposto de seus clientes, deseja agora cobrar do governo a diferença entre as alíquotas às quais são sujeitas suas matérias primas, e as alíquotas às quais estão sujeitas suas próprias mercadorias. Chamar esta operação de cálculo para Não Cumulatividade é um exercício de lógica impossível.

Ocorre que o princípio da não-cumulatividade tem como núcleo a compensação do IPI que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, a fim de evitar a incidência em cascata. Confirma-se a regulamentação da Lei:

CF

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV- produtos industrializados;

§ 3º 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;

CTN

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

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

Decreto nº 4.544, de 2002

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I- do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Então, concordo com a decisão recorrida nos termos que proferida:

(...) tal compensação se dá por meio de um sistema que contempla, no tocante ao crédito, apenas os valores que são destacados nos documentos fiscais que lastreiam as operações de entrada. Referidos valores foram calculados nas saídas dos estabelecimentos fornecedores dos insumos mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas previstas na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, as quais não são uniformes, haja vista que o IPI é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto, por força do preceito contido no art. 153, § 3º, inc. I da Constituição Federal.

Não existe qualquer previsão legal para a atribuição de crédito ficto de IPI (ou “presumido” na linguagem adotada pelo contribuinte), como forma de equalizar as alíquotas do imposto incidentes nas entradas de insumos com as alíquotas incidentes nas saídas dos produtos elaborados. Pretender tal equalização seria uma distorção tanto do princípio da não-cumulatividade, como da seletividade.

Ademais, dispõe o art. 170, do CTN que a compensação depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Observa-se que, ausentes a liquidez e certeza dos créditos pleiteados pelo contribuinte, não há falar-se de homologação da compensação.

Ilegalidade e inconstitucionalidade – Multa de Ofício

As alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, incluídas as referentes à confiscatoriedade da multa sobre os débitos em aberto, não podem ser conhecidas, por imperativo da Súmula CARF n.º 2.

Inaplicabilidade da taxa SELIC

Tal questionamento resta pacificado neste Conselho, por meio da Súmula n.º 4:

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora