



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722511/2011-17
ACÓRDÃO	3401-014.578 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PSA INDUSTRIAL DE PAPEL S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE PAPEL COM UTILIZAÇÃO DE APARAS. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. MODALIDADE PREVISTA NO ART. 4º, I, RIPI/2002.

A fabricação de papel toalha, guardanapo, papel higiênico e outros artefatos de papel, com utilização de aparas como matéria-prima, caracteriza operação de industrialização na modalidade “transformação”, conforme preceitua o art. 4º, I, do RIPI/2002.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IMPOSTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O princípio constitucional da não-cumulatividade é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados. Assim, não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos produtos adquiridos, não há direito ao crédito. É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA – Relator

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges, Mateus Soares de Oliveira (Relator), Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima epigrafada, para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários no montante total de R\$ 1.728.268,08 (um milhão, setecentos e vinte e oito mil, duzentos e sessenta e oito reais, e oito centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme “Demonstrativo do Crédito Tributário” (e-fls. 2 e 130).

Conforme descrito no TVF, o recorrente teria se apropriado de créditos de forma indevida, haja vista que os insumos por ele utilizados NÃO eram tributados, aliado ao fato de que os insumos ‘aparas de papel’ não eram reconicionados mas, sim, objeto de um novo processo de industrialização, do qual resultava um NOVO produto.

Ao julgar a impugnação, em decisão unanime, a DRJ manteve a autuação, assim ementando o julgado:

FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE PAPEL COM UTILIZAÇÃO DE APARAS. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. MODALIDADE PREVISTA NO ART. 4º, I, RIPI/2002.

A fabricação de papel toalha, guardanapo, papel higiênico e outros artefatos de papel, com utilização de aparas como matéria-prima, caracteriza operação de industrialização na modalidade “transformação”, conforme preceitua o art. 4º, I, do RIPI/2002.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IMPOSTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O princípio constitucional da não-cumulatividade é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados. Assim, não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos produtos adquiridos, não há

direito ao crédito. É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

Nas razões recursais, o recorrente pugna pela reforma da referida decisão, sustentando, em síntese que:

- a) A controvérsia cinge-se à interpretação do conceito de "renovação e recondicionamento" para determinação a abrangência do Art. 40, V do Decreto 4.544/02, IPI;
- b) A questão central de controvérsia que seria se as aparas são ou não usadas deixou de ser algo central para ser um subterfúgio para legitimação da inaplicabilidade da lei em detrimento do injusto lançamento impugnado;

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 DO MÉRITO

Ao compulsar os autos, verifica-se que a decisão recorrida não merece reparos. De fato, as operações realizadas pelo contribuinte não refletem recondicionamento. Trata-se de processo produtivo que resulta em novo produto. E tal fato restou mais do que claro, não só pelo TVF mas, também, pela própria decisão proferida no âmbito da DRJ, motivo pelo qual se adotam os seus respectivos fundamentos:

CARACTERIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Requer a impugnante o cancelamento do auto de infração, tendo em vista que sua atividade é caracterizada industrialização, enquadrando-se no conceito de renovação/recondicionamento (art. 40, V, RIPI/2002), razão pela qual teria o direito à redução da base de cálculo do IPI prevista no art. 135 do RIPI/2002.

Nos termos do art. 4º, V, RIPI/2002, a renovação ou recondicionamento implica na renovação ou restauração do produto para utilização. Significa dizer que o produto submetido à operação industrial tem a sua função de uso recuperada. A

hermenêutica do dispositivo regulamentar não permite inferir que a utilização do produto, na sua essência, seja modificada, visto que a renovação ou restauração é do produto e não da sua utilização....

Na situação da empresa autuada, poder-se-ia dizer que haveria renovação ou restauração se o estabelecimento produzisse papel toalha a partir de papéis toalhas usados, deteriorados ou inutilizados; se guardanapos fossem feitos de guardanapos usados, deteriorados ou inutilizados; se papel higiênico fosse obtido de papéis higiênicos usados, deteriorados ou inutilizados; e assim por diante. E, conforme consta dos autos, os produtos fabricados pela interessada são obtidos do processamento de aparas de papel.

Ainda que as aparas possam conter partes ou resíduos de papéis toalhas, papéis higiênicos e guardanapos usados, o seu processamento não é individualizado para cada um deles. Assim, a observação efetuada pela Fiscalização (*as aparas de papel não podem ter o mesmo tratamento tributário dispensado aos produtos usados e sucatas, pois são insumos*) deve ser tomada dentro deste contexto, como se depreende do Relatório de Ação Fiscal, em sua página 7 (e-fl. 150). A autoridade lançadora não afirma que as aparas seriam produtos novos ou usados, como quer fazer crer a impugnante. Sua análise tem foco no tratamento tributário na hipótese de que trata o art. 4º, V, RIPI/2002. **Em suma, estando ou não a operação de industrialização enquadrada na modalidade de renovação ou condicionamento, o fato é que a glosa de créditos está fundamentada na ausência de tributação das aparas, assunto discutido no próximo tópico deste voto.**

DIREITO AO CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS

Portanto, o princípio constitucional da não-cumulatividade é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados, evitando-se, desta forma, a cobrança de imposto sobre imposto, a chamada “tributação em cascata”, de modo que somente o valor referente à diferença encontrada deverá ser recolhido ao Erário. Assim, não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos produtos adquiridos, não há que se falar em direito ao crédito, pois que, se nada de imposto foi pago na aquisição do insumo, nada haverá a ser deduzido ou abatido do imposto a ser pago na saída do produto final.

Desta feita, não há de restar qualquer dúvida de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o

montante cobrado nas anteriores. Assinale-se, neste ponto, que eventual contorcionismo doutrinário, o qual procure emprestar significados diversos a termos cuja delimitação e alcance já integram a própria dogmática do ramo jurídico em questão, apenas revela despreço à efetiva e válida cognição do objeto estudado.

Foi exatamente esse o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, do STF, no voto que proferiu no julgamento do RE nº 212.484/RS, em que assevera: “a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela”.

Do exposto, extrai-se que, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de insumos em que foi pago o imposto, em que há destaque do tributo na nota fiscal. Quando tais operações foram, por qualquer motivo, desoneradas do imposto, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

As referências às decisões judiciais, citadas pela impugnante como supedâneo às suas assertivas, restam ineficazes à solução do presente processo, haja vista que a apreciação e a decisão da lide em nível administrativo não se encontram submetidas ou vinculadas a sentenças judiciais exaradas em ações nas quais não haja comprovação de que a autuada foi parte demandante ou, mesmo que tenha sido, não reste configurado que a ação judicial e a impugnação administrativa tenham precisamente o mesmo objeto.

Do exposto, entende-se que a decisão recorrida não merece reparos.

3 DO DISPOSITIVO

Isto posto, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA