



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



**Processo nº** 11065.730050/2019-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.530 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** TROMBINI EMBALAGENS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PRODUTOS USADOS. RENOVAÇÃO OU RECONDICIONAMENTO. VALOR TRIBUTÁVEL.

As disposições constantes do art. 135 do RIPI/2002 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização na modalidade de renovação ou recondicionamento.

AQUISIÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

A aquisição de aparas de papel ou de papéis usados não enseja, para o estabelecimento industrial adquirente, direito ao aproveitamento de crédito do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado(a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**Relatório**

### Por bem retratar os fatos, adoto o relatório do Acórdão Recorrido:

Trata-se retorno de diligência, aprovada pela Resolução n.º 14-005.526, de 26 de maio de 2020, da 8ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, à qual sucedeu esta 27ª Turma, cujo teor foi o reproduzido a seguir.

Trata-se de auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (e fls. 04 a 15), lavrado em 11 de dezembro de 2019, relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, em razão da apuração de suposto creditamento indevido de créditos do imposto.

Segundo o relatório fiscal de e-fls. 16 a 72, inicialmente foram identificadas “incongruências relativas a valores escriturados na Escrituração Fiscal Digital – EFD e em Notas Fiscais Eletrônicas – NFe, com indícios de aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o que ensejaria a glosa dos valores aproveitados de modo irregular”.

A seguir, foi instaurado procedimento fiscal de fiscalização, “abrangendo o período entre janeiro de 2015 e dezembro de 2017, com foco nos créditos do imposto [...]”.

Em relação ao procedimento fiscal, esclareceu haver a Interessada apresentado ação judicial contra a União, relativamente ao IPI, com pedido de antecipação de tutela, em razão de sua atividade ser “a composição gráfica sob encomenda, com preponderância da parte gráfica personalizada”.

A Fiscalização, entretanto, parece haver descartado a existência de tal atividade, conforme constou da página 38 do relatório fiscal.

Nada obstante, a Fiscalização apresentou algumas considerações sobre a matéria, esclarecendo, ao final, o seguinte:

Todavia, em face da antecipação de tutela concedida, eventual constituição de créditos tributários no presente trabalho relacionados a essa atividade serão realizados com exigibilidade suspensa, enquanto perdurarem os feitos da decisão, no fito de resguardar o direito da Fazenda, prevenindo a decadência do crédito tributário.

Em relação ao objeto do procedimento fiscal, esclareceu que os “valores substanciais de créditos do imposto são provenientes de notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada a título de ‘CRÉDITO DE IPI SOBRE APARAS’ (vide ‘espelhos’ de notas fiscais – NFe selecionadas por amostragem – Anexo 04)”.

Segundo resposta da Interessada à Fiscalização, a justificativa do creditamento seria o fato de realizar “atividade industrial de reciclagem de papel na modalidade renovação”.

A Fiscalização reproduziu, em seu relatório, alguns trechos da mencionada resposta, destacando a apresentação de um laudo relativo às atividades de outra empresa “localizada no mesmo endereço”, elaborado por “perita judicial em sede da Ação Ordinária n.º 2005.61.00.011626-8”.

A seguir, a Fiscalização expôs suas discordâncias em relação às seguintes premissas: qualquer decisão proferida no âmbito daquela ação judicial somente produziria efeito entre as partes; o fato de as empresas atuarem no mesmo local não implica que exerçam exatamente a mesma atividade; o entendimento da Administração Tributária não se coaduna com as conclusões do mencionado laudo; e o conceito de “aparas” não seria o mesmo que resulta do processo de industrialização (“caixas papelão”).

Esclareceu, ainda, que a Interessada entenderia aplicar-se a redução de 50% da base de cálculo, para efeito da apuração do IPI, por se tratar de produto usado, conforme

previsto no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 194.

Entretanto, a Fiscalização considerou “obscura” a alegação da Interessada de que teria sido necessário ela mesma emitir nota fiscal em razão da “falta de campo específico para aplicação da redução da base de cálculo junto ao sistema ‘SPED’ da Receita Federal”.

Foi dada como infringida a disposição do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 194, que “disciplina a hipótese de redução da base de cálculo do IPI no caso de estabelecimentos que promovam a industrialização exclusivamente na modalidade renovação e/ou recondicionamento”, além de outros dispositivos citados no item 5 do relatório fiscal.

No item 6, foi esclarecido como ocorreu a glosa de créditos e a reconstituição da escrita, havendo ainda a Fiscalização apresentado suas considerações finais no item 7.

Na impugnação de lançamento, inicialmente a Interessada resumiu o conteúdo da autuação, esclarecendo estar a exigibilidade do crédito tributário suspensa por medida liminar concedida em ação judicial.

Preliminarmente, alegou ser nulo o auto de infração, em razão “da falta de diligência in loco para definir a atividade produtiva desenvolvida pela empresa” e da dúvida levantada pela Fiscalização quanto à impossibilidade de a Interessada garantir que exerceria a mesma atividade que a outra empresa mencionada no relatório.

No item 3 da impugnação, a Interessada tratou da atividade de composição gráfica e da decisão judicial por ela obtida, sustentando que o auto de infração seria nulo e ilegal a multa de ofício exigida.

A nulidade do auto de infração decorreria, segundo a Interessada, do deferimento de medida “liminar para suspender a exigibilidade do IPI em relação à atividade de composição gráfica das embalagens personalizadas, consoante descrito na inicial e laudo acostado pela empresa Autora, sendo que o início da fiscalização ocorreu em 30 de julho de 2019, com a intimação do contribuinte.”

No tocante à plena vinculação do lançamento, citou doutrina e jurisprudência, antes de abordar a questão da renúncia às instâncias administrativas e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em relação à multa de ofício, defendeu a aplicação do disposto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 63, conforme teria sido reconhecido pela Súmula Carf nº 17.

Segundo a Interessada, “a norma é muito clara em proibir o lançamento de multa de ofício em face de decisão judicial que suspende a exigibilidade e tal fato é incontroverso, como reconhecido expressamente no Auto de Infração e no Relatório Fiscal integrante.”

No item 4, apresentou pedido de produção de prova pericial, “para fins de averiguar e concluir qual espécie de industrialização é realizada em seus parque(s) fabris, concernente às caixas de papelão usados (“aparas”), que são renovadas”, afirmando tratar-se de medida imprescindível “para a melhor análise fática dos autos e, conseqüente resolução da discussão oposta”.

Indicou e qualificou os peritos e apresentou os quesitos.

Para efeito da presente resolução, foram esses os fatos constantes dos autos relevantes a relatar.

Deve-se ainda acrescentar que dois autos de infração lavrados contra estabelecimentos da Interessada foram julgados anteriormente por esta Turma Julgadora, em 18 de junho de 2014, pelos Acórdãos n.º 14-51.042 e n.º 14-51.043. Reproduz-se abaixo parte das ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS COM UTILIZAÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IPI. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. A fabricação de embalagens de papel com utilização de aparas como matéria-prima caracteriza operação de industrialização, na modalidade “transformação”, conforme preceitua o art. 4º, I, do RIPI/2010. O produto assim obtido é considerado produto industrializado, ensejando a incidência do IPI. Por se tratar de produto novo, obtido através de processo de transformação, não se enquadra na hipótese de “renovação” ou “recondicionamento” e, por isso, o imposto não pode ser calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda, tal qual autoriza o art. 194 do RIPI/2010 (art. 135 do RIPI/2002). [...] Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Após apresentar recursos voluntários ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, houve solicitação de desistência parcial dos recursos, “por adesão ao Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT)”, conforme despachos que constaram dos processos de n.º 10980.725332/2013-91 e n.º 11020.723056/2013-47. Os processos parecem ainda aguardar análise quanto à extensão da desistência.

Destaque-se que o último despacho juntado aos autos do processo n.º 11020.723056/2013-47 (e-fls. 5251 e 5252) referiu-se a manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (EQPRO/DIDAU/PRFN/3ª Região) a respeito de “pedido de revisão de débito inscrito em dívida ativa da União”, que abaixo se reproduz:

Requerimento SICAR n.º 20190197720 Processo Administrativo n.º 11020723056/2013-47 Interessada: TROMBINI EMBALAGENS S/A CNPJ/CPF n.º 11.252.642/0001-02 Trata-se de pedido de revisão de débito inscrito em dívida ativa da União (PRDI), nos termos da Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018, por meio do qual TROMBINI EMBALAGENS S.A. requer a suspensão da exigibilidade do débito inscrito em DAU sob o n.º 80319007173-20, alegando decisão proferida no processo n.º 5005698-46.2019.4.03.6100, com o seguinte dispositivo:

“Ante o exposto, DEFIRO a tutela para o fim de suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI tão somente em relação as atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora nos termos acima mencionados.” Em que pese estar em vigor a decisão judicial acima transcrita, não merece ser prosperar o presente requerimento, conforme restará demonstrado a seguir. Analisando o presente processo, verifica-se que a questão já foi devidamente apreciada pelo órgão de origem (Receita Federal do Brasil), em especial no despacho de fls. 5232- 5234, que concluiu que os débitos objeto do presente processo não estão abrangidos pela decisão judicial proferida na ação ordinária 5005698-46.2019.4.03.6100. Isso porque a decisão judicial suspendeu a exigibilidade dos débitos de IPI somente em relação às atividades de composição gráfica. Assim, conclui-se que os débitos relativos às atividades de industrialização da empresa não estão com a exigibilidade suspensa. De acordo com a análise realizada pelo órgão de origem e de acordo com as decisões exaradas no contencioso administrativo, as atividades desenvolvidas e objeto de cobrança no presente processo são tipicamente de industrialização e não de composição gráfica, razão pela qual não estariam abrangidas na decisão judicial. Diante disso, indefiro o requerimento. Intimação via SICAR. São Paulo, 12 de novembro de 2019. Raquel Ribeiro de Carvalho. Procuradora da Fazenda Nacional

Tais procedimentos decorreram de dúvida em relação à manutenção do litígio, aparentemente alegado e sustentado pela Interessada, no tocante às atividades de

composição gráfica, que foram objeto da ação judicial n.º 5005698-46.2 019.4.03.6100, conforme já noticiado no relatório.

A relevância do conteúdo dos processos e decisões citadas diz respeito a contradições contidas no relatório fiscal e, em consequência, ao conteúdo da impugnação.

Em relação à impugnação, a Interessada alegou ser indevida a aplicação da multa, em razão de haver sido o lançamento efetuado com a finalidade de evitar a decadência.

Constou do relatório o seguinte (com os devidos destaques):

Todavia, em face da antecipação de tutela concedida, eventual constituição de créditos tributários no presente trabalho relacionados a essa atividade serão realizados com exigibilidade suspensa, enquanto perdurarem os efeitos da decisão, no fito de resguardar o direito da Fazenda, prevenindo a decadência do crédito tributário.

Além do trecho citado do relatório, a primeira página do auto de infração trouxe a seguinte informação sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado (com os devidos destaques):

O crédito tributário constituído por meio do presente auto de infração está com a exigibilidade suspensa por força de medida liminar concedida nos autos do processo n.º 50056984620194036100 do(a) Justiça Federal da 3ª Região - TRF3 (art. 151, incisos II e IV, do CTN).

Afastada a suspensão da exigibilidade, seja por falta ou insuficiência do depósito, caducidade ou cassação desfavorável aos sujeitos passivos, esses deverão (conforme teor e extensão do julgado) recolher total ou parcialmente o crédito tributário lançado, com os acréscimos legais cabíveis, sob pena de inscrição em dívida ativa, compensados, se for o caso, eventuais depósitos judiciais efetuados, a serem convertidos em renda da União.

A Interessada alegou que o lançamento teria sido efetuado nos termos da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 63, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 70. Segundo a Interessada, o texto da lei seria claro neste sentido: “não caberá lançamento de multa de ofício”. Aplicar-se-ia, ademais, a Súmula Carf n.º 17.

Muito embora a Fiscalização não tenha citado o referido dispositivo da Lei n.º 9.430, de 1996, deixou claro que o lançamento fora efetuado para “resguardar o direito da Fazenda, prevenindo a decadência do crédito tributário”, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente das hipóteses previstas nos incisos II e IV do art. 151 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966).

A primeira contradição contida no auto de infração e no relatório fiscal referiu-se à aplicação da multa de ofício, que seria cabível, relativamente a crédito tributário com exigibilidade suspensa, nas hipóteses acima mencionadas, somente seria possível no caso de o procedimento fiscal haver-se iniciado anteriormente à concessão da medida judicial.

A decisão que deferiu “a tutela para o fim de suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI tão somente em relação às atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora, nos termos acima mencionados”<sup>1</sup> foi publicada no DJE em 24 de maio de 2019, com intimação emitida no mesmo dia.

A contestação foi apresentada em 17 de julho de 2019, o que implica que a Fazenda Nacional foi necessariamente considerada intimada da decisão muito anteriormente à data citada.

Entretanto, o termo de início de ação fiscal (e-fl. 93) foi lavrado em 23 de julho de 2019, com base no TDPF n.º 1010700.2019.00310, emitido em 16 de julho de 2019.

Veja-se que a Fazenda Nacional, necessariamente, como se disse, foi intimada da decisão muito anteriormente a 17 de julho de 2019 e, portanto, em 16 de julho de 2019, quando foi emitido o TDPF, já vigia a tutela antecipada que conferia suspensão de exigibilidade ao crédito tributário.

Nos dois processos anteriormente lavrados, como esclarecido no início do relatório, a questão da abrangência dos lançamentos pela ação judicial foi afastada posteriormente ao julgamento de primeira instância e à desistência do litígio, havendo a autoridade fiscal e projeção regional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional concluído que os lançamentos não teriam versado sobre “atividades de composição gráfica”, à vista da expressa ressalta que constou do dispositivo da sentença que concedeu a antecipação de tutela<sup>3</sup>.

Portanto, não resta dúvida alguma de que, havendo sido concedida a tutela antecipada anteriormente a qualquer procedimento do Fisco, haver-se-ia que aplicar ao caso a disposição do caput do art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996.

A segunda contradição disse respeito à aplicação da decisão judicial ao caso concreto.

Conforme anteriormente esclarecido, ao lavrar o auto de infração, a Fiscalização considerou que toda a matéria objeto do lançamento estaria abrangida pela ação judicial proposta pela Interessada. Vale dizer, que todas as glosas efetuadas teriam implicado a apuração de débitos, na reconstituição da escrita, decorrentes de saídas de produtos da atividade de composição gráfica.

Entretanto, da página 38 do relatório fiscal, constou o seguinte:

Como se pode observar, a TROMBINI, em se tratando de qualquer um dos estabelecimentos da empresa, distante está de ser considerada uma mera prestadora de serviços de composição gráfica, atividade que sequer há evidência alguma de ser realizada dentro de suas unidades.

Portanto, o relatório afirmou inexistir evidência de que a Interessada exerceria a atividade de “composição gráfica por encomenda”, única referência efetuada em contraste com a decisão judicial.

Entretanto, considerou que todo saldo devedor de IPI resultante das glosas de créditos estaria com a exigibilidade suspensa, em razão da tutela antecipada. Portanto, contraditoriamente, considerou que todo o IPI lançado resultaria de saídas da atividade de “composição gráfica por encomenda”.

Ademais, ainda considerando estar o crédito tributário suspenso, aplicou a penalidade pecuniária.

Nesse contexto, não é possível julgar a impugnação de lançamento, sem a adoção de fundamento contraditório, o que, potencialmente, poderia resultar em cerceamento de defesa.

Dessa forma, não se vê outra solução a não ser a retificação do relatório fiscal e, se for o caso, da intimação que constou da primeira folha do auto de infração.

À vista do exposto, voto para que os autos sejam devolvidos à Fiscalização, para sanar as inconsistências apontadas e cientificar o contribuinte do termo ou relatório fiscal, por meio do qual se tenha procedido ao saneamento, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação de lançamento.

Antes de prosseguir, é necessário complementar o relatório, relativamente ao auto de infração e à impugnação.

Relativamente à resposta da Interessada sobre a redução de 50% da base de cálculo, para efeito da apuração do IPI, por se tratar de produto usado, segundo o relatório fiscal, tal fato fora questionado no termo de intimação fiscal nº 2. Entretanto, esclareceu ainda o que segue:

Contudo, há de frisar-se que, independentemente disso, os novos cálculos, ainda que tivessem validade, não se prestariam para demonstrar a apuração dos créditos de IPI de forma devida, haja vista que, no entendimento desta Fiscalização, o estabelecimento está impedido de aproveitar os créditos do imposto apurados com base no art. 194 do RIPI, por não se enquadrar na condição para tanto, qual seja, praticar a industrialização na modalidade renovação/recondicionamento.

Informou o relatório que, em intimação de 31 de outubro de 2019, a Fiscalização, considerando a informação de que todo o “parque fabril” teria sido arrendado, requereu explicações (1º item) a respeito do estabelecimento arrendado, das atividades desenvolvidas e da parcela de vendas decorrente dessas atividades. Além disso, também requereu esclarecimentos a respeito da emissão das notas fiscais de entrada (2º item), uma vez que não fora esclarecido pela Interessada por que a situação de fato se teria enquadrado no art. 194 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Segundo a Fiscalização, foi apresentada resposta, acompanhada de documentos “juntados sob Anexos 13 a 23 e 25”.

A seguir, a Fiscalização apresentou comentários aos diversos itens da resposta da Interessada, ressaltando o seguinte:

-Em relação ao item 2, reiterou produzir papel, na modalidade de industrialização renovação, a partir matéria-prima papel usado;

-Confirmou a Interessada referir-se o laudo pericial apresentado às atividades de outra empresa – Trombini Papel e Embalagens S.A., CNPJ 77.961.431/0001-49 –, produzido em sede de ação declaratória apresentada contra a União;

-Confirmou ainda que o estabelecimento da outra empresa funcionava, à época, no endereço ocupado pelo estabelecimento da Interessada à época do procedimento fiscal;

-Afirmou a Interessada que a coincidência de endereços reforçaria a alegação de que ambas as empresas se dedicariam à mesma atividade, aplicando-se as conclusões do laudo também a ambas.

Salientou o relatório, entretanto, que o endereço registrado para as empresas não seria o mesmo, embora a Interessada houvesse se empenhado em demonstrar o contrário, alegando que teria havido “somente mudança no local de entrada” (para outra rua).

Ademais, destacou o relatório, ainda que se tratasse do mesmo endereço, daí não se poderia deduzir que ambas as empresas se dedicariam à mesma atividade.

Ainda a Interessada, baseando-se novamente no mencionado laudo, respondeu que as atividades exercidas nas dependências do estabelecimento, detalhadas unitariamente pela Fiscalização, seriam as de “produção de celulose e papel”.

Destacou a Fiscalização, entretanto, que os pedidos de descrição pormenorizada das atividades a ela dirigidos haveriam sido respondidos de “de forma evasiva, repisando-se o mesmo discurso inúmeras vezes assentado na única argumentação trazida, qual seja, [o] de que realiza a reciclagem de papel e, portanto, industrialização na modalidade

renovação/recondicionamento, abstendo-se de maiores detalhamentos acerca dos processos produtivos.”

Quanto ao terceiro questionamento do 1º item, a Interessada justificou a emissão de notas fiscais de entrada, para creditar-se em relação às aparas, na inexistência de previsão de campo específico no SPED.

Apresentados os resultados obtidos nas diligências e intimações, a Fiscalização passou a tratar dos “produtos e atividades produtivas da fiscalizada”, esclarecendo inicialmente que os dois estabelecimentos fiscalizados da pessoa jurídica (em Fraiburgo e em Curitiba) “apresentaram exatamente as mesmas respostas, com a mesma argumentação e exatamente nas mesmas palavras aos questionamentos formulados nos termos de intimação realizados no curso dos procedimentos”.

Entretanto, segundo a Fiscalização, com base nas notas fiscais eletrônicas, em informações obtidas da Internet, nas informações cadastrais nos contratos sociais, as alegações não se sustentariam. As notas fiscais eletrônicas demonstrariam que “o produto preponderante na linha de produção da unidade de Fraiburgo é o PAPEL, representando cerca de 90% das saídas de produtos do estabelecimento”, enquanto que as aparas de papel seriam destinadas “à elaboração do produto intermediário PAPEL, dos mais variados tipos, que posteriormente são utilizados na produção de sacos de papel e caixas de papelão dessa unidade ou de outras unidades da TROMBINI, de outras empresas, ou mesmo, comercializados como produto final”. Ainda acrescentou o seguinte:

Assim, como se pode inferir em análise às tabelas e gráficos retro, as classificações fiscais e/ou descrições insumos adquiridos nas operações de ENTRADA (compras) NÃO são as mesmas das utilizadas para os produtos resultantes do processo de industrialização - SAÍDAS, quer sejam papéis, de tipos variados, caixas de papelão, etc. Vide “espelhos” de notas fiscais – Nfe diversas selecionadas por amostragem junto ao Anexo 26 (Entradas) e Anexo 27 (Saídas).

Importante ressaltar que, como era previsível, em exame à totalidade das notas fiscais de aquisições da fiscalizada ao longo do período fiscalizado, não foram localizadas notas de produtos com NCM posição 4819 (caixas de papelão), 4803 ou 4810 (papel). Da mesma maneira, observando-se as notas de saídas, também não foram localizadas mercadorias classificadas nos NCM 4707 (desperdícios, aparas).

Logo, as classificações fiscais dos insumos e dos produtos elaborados pela fiscalizada são divergentes, da mesma forma que as alíquotas do IPI correspondentes e, portanto, por óbvio, também são diferentes os produtos aos quais se referem.

[...]

Destarte, de forma completamente diversa da argumentação trazida aos autos pela fiscalizada, são concebidos diversos PRODUTOS resultantes do processo industrial de seu estabelecimento, que NÃO possuem a mesma classificação fiscal que os INSUMOS adquiridos, portanto, da mesma maneira, apresentam diferentes denominações, formatos e/ou funções.

As informações obtidas da Internet referiram-se aos produtos fabricados pelos estabelecimentos fiscalizados da Interessada, de acordo com o site [www.trombini.com.br](http://www.trombini.com.br). Após reproduzir parte do conteúdo do site, composto de texto e imagens, e de apresentar comentários, a Fiscalização concluiu o seguinte:

Como se pode observar, a TROMBINI, em se tratando de qualquer um dos estabelecimentos da empresa, distante está de ser considerada uma mera prestadora de serviços de composição gráfica, atividade que sequer há evidência alguma de ser realizada dentro de suas unidades.

Tampouco suas atividades podem ser classificadas, meramente, na modalidade renovação e/ou recondicionamento, haja vista realizar processos produtivos de razoável complexidade para os quais são utilizadas máquinas e tecnologias de ponta.

Em relação ao cadastro no CNPJ, ressaltou a Fiscalização que “vários CNAEs estão registrados relativamente ao estabelecimento ora sob procedimento fiscal”.

Finalmente, no tocante ao contrato social, esclareceu que as atividades lá previstas seriam as de “industrialização, comércio no varejo ou atacado, importação e exportação de celulose, pasta mecânica, papel e papelão, seus derivados, inclusive para reciclagem, embalagens e outros artefatos de papel, matérias-primas para papel, papelão, celulose e outros produtos conexos, madeiras, laminados, coníferas e outras espécies florestais e os seus derivados e artefatos”, além de atividades relativas a reflorestamento, importação e outras atividades conexas às primeiras, pesquisa, representação e participação societária.

Após reproduzir as alegações da Interessada quanto ao seu processo de industrialização, que recuperaria a matéria-prima “fibra celulose” de papel ou papelão usados, a Fiscalização elaborou a seguinte conclusão:

Ora, nesse raciocínio, uma infinidade de produtos ou, diria, a massiva maioria dos produtos industrializados são obtidos a partir de uma substância originária, que são preservadas muitas vezes no produto final, ainda que associadas a outras substâncias, em alguns casos. Em outros, o produto resultante do processo de industrialização contém exatamente a mesma composição do produto intermediário ou matéria-prima originários, sendo sua variação exclusivamente em relação à forma física (líquida, gasosa, sólida, formato, etc) e funcionalidade, não perdendo suas características essenciais no que tange à composição química.

Menciona-se como exemplo a indústria moveleira, onde muitos dos móveis são produzidos com utilização exclusiva de madeira como matéria-prima. Contudo, é pacífico ser considerada como atividade industrial na modalidade transformação. O móvel de madeira acabado preserva suas características primitivas no que se refere à sua composição, posto ser formado por madeira, mas assume nova forma e função, transformando-se em um PRODUTO NOVO.

Inúmeros outros produtos são compostos, basicamente, ou mesmo, exclusivamente, pela matéria-prima ou produto intermediário que os originou e nem por isso, os respectivos processos produtivos são descaracterizados como industrialização na modalidade transformação. Cite-se outros exemplos: produtos de plástico, tais como envases de plástico tipo “top-ware”, calçados, garrafas; produtos de ferro ou aço, como rodas, barras de ferro para construção civil, perfis metálicos; produtos de couro, como tapetes, cintos; produtos de vidro, tais como copos, vasilhas, garrafas, etc.

Todos esses produtos são obtidos a partir de uma única matéria-prima básica e são TRANSFORMADOS (‘sic’), com geração de NOVO PRODUTO com diferente função e forma, ainda que preserve sua composição química originária.

De igual sorte, pode-se afirmar, em relação às atividades da TROMBINI, sem dúvida alguma, que se tratam de industrialização na modalidade TRANSFORMAÇÃO (‘sic’), vez que desses processos resultam NOVOS PRODUTOS, diferentes dos ingressados no estabelecimento e, portanto, não se tratando de produtos usados renovados como pretende a fiscalização.

Destarte, os valores tomados como créditos de IPI relativos a “aparos” oriundos das notas fiscais de entrada emitidas pela fiscalizada, em duas palavras, no intento de efetivar a redução da base de cálculo do IP, nos termos do artigo 194 do RIPI/2010, tornam-se eminentemente indevidos devendo, portanto, serem glosados de ofício.

Foi dada como infringida a disposição do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 194, que “disciplina a hipótese de redução da base de cálculo do IPI no caso de estabelecimentos que promovam a industrialização exclusivamente na modalidade renovação e/ou recondicionamento”, além de outros dispositivos citados no item 5 do relatório fiscal. Já, no que se refere à impugnação de lançamento, a Interessada ainda alegou, relativamente à nulidade da autuação, que deveria haver a autoridade fiscal apurado “a verdadeira ocorrência da hipótese abstratamente prevista na legislação para, a partir daí, com base na verdade real, tomar suas decisões”.

Ademais, a mesma providência deveria ter sido adotada para “descartar a utilização do laudo judicial elaborado”, em razão da impossibilidade do uso da presunção como meio de prova. Segundo ementa de acórdão administrativo citado, a presunção exigiria a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Ao final, concluiu o seguinte:

Portanto, ao lavrar o presente Auto de Infração baseado em dúvidas quanto à procedência da exação, este se torna nulo e deverá ser cancelado em cumprimento, dentre outros, dos princípios da segurança jurídica e da legalidade (que impedem seja o tributo exigido quando não houver certeza de que foram atendidos os pressupostos legais para tanto) e da regra prevista no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

A seguir, passou a tratar da atividade de renovação, asseverando o direito ao crédito de IPI sobre a base de cálculo reduzida, acrescentando o seguinte:

O Cerne da questão na presente demanda reside, pois, em aferir qual a espécie de industrialização a autora realiza com o papelão usado e as aparas no fabrico de papel: transformação ou renovação/recondicionamento, a autorizar, neste caso, a aplicação da norma do artigo 7º do Decreto-Lei nº 400, de 30/12/1968, que permite ao contribuinte a redução da base de cálculo, o que resulta nos cálculos já apresentados, sendo que resta prejudicado o lançamento fiscal, pois não observou tal condição de análise fática.

Vale frisar novamente que já há uma Ação Judicial<sup>3</sup> julgada pelo Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, cujo trânsito em julgado se deu em agosto de 2019, no mesmo sentido do direito aqui violado. Não obstante em relação a outra empresa do Grupo Trombini, mas o objeto foi o mesmo processo produtivo, no mesmo local onde a empresa Autora exerce sua atividade e que sofreu auto de infração combatido nesta Ação Anulatória, sendo que o laudo elaborado por perito judicial comprova este fato, que será detalhado mais adiante.

[...]

Em relação à atividade industrial, alegou que o produto fabricado, tributado pelo IPI, utilizaria como insumos papel e papelão usados, originários “da aquisição de caixas que, anteriormente já tendo sido utilizadas como embalagens foram descartadas, sendo coletadas, limpas e separadas, abertas (desfeitas colagens, retirados grampos ou encaixes) e agrupadas em fardos ou blocos de tamanhos variados, chegando dessa forma ao estabelecimento da Autora para a renovação ou recondicionamento”.

Segundo a Interessada, o fato de reciclar papelão usado não teria sido contestado pela Fiscalização, que, entretanto, desconheceria “o processo produtivo que a empresa realiza”.

Além disso, segundo a Interessada, a Fiscalização teria buscado “alterar artificialmente a natureza dos produtos que entra (sic) – papelão usado (caixas usadas que serão recicladas) – para dizer que são diferentes em relação aos produtos que saem – caixas de papelão, sendo que obvia e visivelmente são da mesma espécie”. Segundo a Interessada, não se poderia inferir tratar-se “de transformação, nem qual é a espécie de material adquirido pela empresa, até porque pressupõe a lei [,] para que seja considerado

processo de industrialização [,] que seja obtida uma espécie nova, a partir do processo produtivo da empresa”. Acrescentou o seguinte:

Além disso, utiliza-se de conceitos e fundamentos falaciosos que não estão previstos em lei para tentar sustentar o lançamento fiscal, contrário àquilo que é óbvio e de fácil aferição - que se tratam de produtos da mesma espécie.

Como forma de fundamentar o pressuposto de que se trataria de industrialização na modalidade transformação, afirma (sem provar) que a denominação das aquisições do material para reciclagem e dos produtos que saem não são os mesmos; não possuem as mesmas funções; resultariam em produtos novos; e o processo produtivo é complexo e imponente, amplamente automatizado<sup>7</sup> e que são utilizados máquinas e tecnologia de ponta.

Passou a tratar das razões adotadas pela Fiscalização para considerar que os produtos adquiridos e produzidos teriam natureza diversa (conforme descrito na impugnação, denominação, função, produtos novos e processo produtivo complexo).

Citou entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o “processo industrial de reciclagem de papel (renovação ou recondicionamento) tem por objetivo precípuo salvar a fibra de celulose contida no papel usado (e não o papel propriamente dito)” e de que, no referido processo, “a matéria prima é a fibra de celulose contida na sucata de papel, que é triturada e retorna ao seu formato de papel ou papelão”, e, ainda:

10. No caso dos autos se trata de industrialização na modalidade renovação ou recondicionamento, por meio do qual se obtém, após o processo industrial, o mesmo produto que ingressou, qual seja: a fibra de celulose.”

A seguir, afirmou que tal entendimento não seria diverso do adotado pela própria Fiscalização, devendo, entretanto, considerar-se que “transformação é a obtenção de espécie nova”, enquanto o “processo industrial de reciclagem de papel (renovação ou recondicionamento) almeja salvar a fibra de celulose contida no papel usado (e não o papel propriamente dito)”.

Segundo a Interessada, o reconhecimento pela Fiscalização de que o produto fabricado seria “da mesma espécie ou similar”, relativamente ao produto utilizado como matéria-prima, implicaria adoção de critério ilegal na classificação da modalidade de industrialização como transformação:

Nem mesmo a complexidade da industrialização ou a imponente do processo produtivo amplamente automatizado, com utilização de maquinário de ponta alterariam o conceito de renovação, pois a própria norma tributária não fez qualquer menção a este aspecto. Pelo contrário, explicitamente, expresso no parágrafo único do art. 4.9 do Regulamento de IPI, in verbis:

“Art. 4º. (...)

“Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

[...]

Portanto, verifica-se e fica demonstrado que o processo produtivo da empresa fiscalizada se consubstancia em industrialização na modalidade renovação, nos termos do art. 4.9, V, do Regulamento de IPI (Decreto n.º 7.212/10).

No próximo item, a Interessada tratou do direito aos créditos do imposto sobre a base de cálculo reduzida, alegando, inicialmente, ser esclarecedor trecho de acórdão do Tribunal Regional Federal, a seguir reproduzido:

“No que toca à aferição do tratamento fiscal do assunto, é de rigor constatar que se trata de industrialização na modalidade renovação ou recondicionamento, por meio do qual se obtém, após o processo industrial, o mesmo produto que ingressou, qual seja: a fibra de celulose. A matéria-prima é, no presente caso, um produto usado ou parte dele, o qual será renovado ou recondicionado (reciclado), mantida a sua classificação na Tabela do IPI (TIPI). Essa modalidade diferencia-se da transformação, porquanto nesta obtém-se um produto totalmente distinto da matéria-prima que ingressou no processo, o qual foi transmutado num novo produto, classificado em alínea diversa na TIPI.

Apresentou, a seguir, considerações sobre a hipótese de incidência do imposto e seus critérios material, espacial e temporal, concluindo o seguinte:

Com efeito, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional ao realizar o lançamento deve a autoridade administrativa, além de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido”. Ora, para tal mister, deve apontar corretamente um dos elementos quantitativos da Hipótese de Incidência Tributária, qual seja a Base de Cálculo.

Nestes termos, deve ser reconhecida a nulidade do processo administrativo em discussão por contrariar o disposto na legislação do IPI, especialmente o disposto no art. 7.º, do Decreto-Lei 400/68, reproduzido também pelo regulamento do IPI em seu art. 194, configurando assim desmedido ato de ilegalidade.

A próxima matéria abordada na impugnação foi a ação judicial apresentada pela empresa Trombini Papel e Embalagens S/A.

Segundo as alegações, o parque industrial localizado à Rua José Casagrande, nº 80, Curitiba/PR, era utilizado pela empresa citada anteriormente a ser utilizada pela Interessada, mas “a atividade desenvolvida neste parque continua sendo exatamente a mesma”.

Como prova, indicou “um laudo pericial realizado em processo judicial na fábrica no mesmo local em que é utilizado pela empresa”.

Segundo a Interessada, a petição inicial, que indicou os endereços dos estabelecimentos, e o estatuto social da autora da ação trariam “a vinculação para com a empresa fiscalizada, uma vez que o endereço periciado à época dos fatos, qual seja, Rua José Casagrande, nº 803, Pavilhão A e B, Curitiba/PR, é o mesmo em que hoje a empresa fiscalizada realiza as suas atividades, inclusive com a mesma natureza, qual seja, a renovação do papel.”

Citou trechos do laudo, que teria comprovado que “a atividade industrial desenvolvida no parque fabril se iniciava com o papel e ao final conclui que havia renovação do papel, na forma de caixa de papel [...]”.

Novamente ressaltou que, na modalidade transformação, parte-se “da madeira das árvores [,] para dela extrair as fibras de celulose, de preferência longas, para a produção de papel”.

Destacou a decisão de primeira instância e o julgamento do processo no Tribunal Regional Federal, ainda citando entendimentos do Tribunal Regional Federal 3ª Região e do Superior Tribunal de Justiça, a respeito do reconhecimento da “atividade de reciclagem de papel como renovação”.

No âmbito administrativo, citou o Acórdão nº 3402-003.140, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, destacando, além de parte do voto do relator, o seguinte trecho da ementa:

RECICLAGEM DE PAPEL E PAPELÃO. VALOR TRIBUTÁVEL PARA PRODUTOS USADOS. O cálculo do valor tributável de produtos usados submetidos à operação de renovação ou recondicionamento se aplica às operações em que ocorre a fabricação de chapas de papelão ondulado e rolos de papel a partir da reciclagem de aparas de papel e papelão (papel e papelão usados).

Acrescentou, quanto ao item 3 da impugnação, que a nulidade do auto de infração decorreria do deferimento de medida “liminar para suspender a exigibilidade do IPI em relação à atividade de composição gráfica das embalagens personalizadas, consoante descrito na inicial e laudo acostado pela empresa Autora, sendo que o início da fiscalização ocorreu em 30 de julho de 2019, com a intimação do contribuinte.”

Citou ementas e trechos de decisões judiciais sobre o assunto e afirmou que, “em face de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Repetitivo, não poderia ter sido realizado o lançamento tributário, a teor do disposto na legislação processual e tributária, notadamente do art. 19, art. 19-A e art. 19-B, da Lei 10.522/2002, que disciplina a dispensa do lançamento tributário” (REsp 1.092.206-SP).

Em relação à multa de ofício, alegou que sua exigência seria indevida, também por não se subsumir à norma, faltando motivação e implicando também nulidade. Tal afirmação decorreria do seguinte:

Constata-se que em todo relatório fiscal, parte integrante do lançamento, não consta tópico ou mesmo parágrafo contendo a fundamentação sobre as razões que motivaram a aplicação da multa. Apenas no Auto de Infração, além do valor, consta a referência à multa, limitando-se a informar quais dispositivos o contribuinte supostamente teria infringido.

[...]

A fiscalização não comprova e não relaciona a questão fática com os dispositivos que supostamente os contribuintes teriam infringido.

Reproduziu ementas de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que trataram de nulidade por ausência de motivação.

Em relação ao pedido de realização de perícia, indicou e qualificou os peritos e apresentou os seguintes quesitos:

#### PERÍCIA – ENGENHARIA – PROCESSO PRODUTIVO

1. Descrever como ocorre o processo industrial de reciclagem elaborado pela empresa.
2. Esclarecer quais os produtos são adquiridos para elaboração deste processo industrial de reciclagem?
3. Esclarecer se a Empresa Contribuinte utiliza de papel reciclável - caixas e sacos deteriorados ou inutilizados (sucata de papel e papelão), para a elaboração de produtos?
4. Esclarecer se estes produtos adquiridos para a atividade de produção a partir da reciclagem são da mesma espécie daqueles gerados após o processo industrial?
5. Esclarecer se, a partir do processo de reciclagem, em face dos produtos que são adquiridos para esta industrialização - caixas e sacos deteriorados ou inutilizados (sucata de papel e papelão) – geram a obtenção de nova espécie, ou seja, outro tipo de produto?

#### PERÍCIA – CONTÁBIL / FISCAL

1. Esclarecer como se dá a contabilização e tributação destes produtos usados adquiridos como insumo pela Empresa Contribuinte e como se dá à contabilização e tributação do produto elaborado com essas matérias primas, nas diversas unidades industriais da Empresa.
2. Esclarecer se o papel usado - caixas e sacos deteriorados ou inutilizados (sucata de papel e papelão), utilizado como insumo, tem a mesma espécie que o produto final produzido a partir dele, no caso o papel produzido e comercializado pela autora.
3. Em outras palavras, complementando o quesito anterior, esclarecer se estes insumos em questão podem ser classificados como produtos renovados ou reconicionados –na prática e nos termos de legislação do IPI
4. Elaborar cálculo da base de cálculo reduzida, na forma do art. 194 do Decreto n.º 7.212/2010, de forma a verificar se os cálculos apresentados pela empresa estão corretos a partir desta premissa.

Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

Ante o exposto e comprovado, a Contribuinte vem respeitosamente REQUERER o recebimento da impugnação, seu processamento e envio para apreciação pela Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil, em que se espera provimento de suas razões para anular o auto de infração em função de tudo quanto acima exposto.

Notadamente pelo melhor entendimento de que se trata de processo industrial de recondicionamento/renovação das caixas de papelão (papel ondulado) que retoma na mesma espécie de produto conforme mencionado anterior, amplamente demonstrado na presente impugnação, ensejando a aplicação da norma do art. 7º, do Decreto-lei nº 400, de 1968, e do artigo 194 do RIPI;

Assim também por se verificar causa de nulidade, em face das contradições demonstradas no Relatório Fiscal e em face do descumprimento primordial do dever obrigatório da autoridade administrativa de determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional;

Independentemente da manutenção da infração, requer-se que seja anulada/excluída a multa de ofício, no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), imposta nos termos do art. 80 da Lei nº 5.402/64, em face do disposto no art. 63 da Lei 9.430/96, bem como pela falta de motivação para sua aplicação no lançamento fiscal, ensejando sua nulidade.

Protesta pela posterior juntada de documentos que se fizerem necessários para a demonstração do alegado, bem como pela produção de provas que se fizerem necessárias.

Requer, ainda, seja deferido e determinado a produção de prova pericial nos termos do art. 16, IV e art. 18 do Decreto 70.235/72, a fim de aferir qual a espécie de industrialização a autora realiza com as aparas e o papelão no fabrico de papel: transformação ou recondicionamento, a autorizar, neste caso, a aplicação da norma do artigo 70 do Decreto-Lei nº 400, de 30/12/1968.

Esse era o conteúdo dos autos até a aprovação da realização de diligência. Passa-se, a seguir, a descrever o que foi apurado posteriormente.

Logo após a resolução, foi juntado aos autos o relatório de diligência de e-fls. 3034 a 3095, que contém o relatório fiscal retificado.

O relatório retificado tratou do resumo, da qualificação da interessada e da descrição de suas atividades, do procedimento fiscal, dos produtos e atividades produtivas da fiscalizada, da infração, do lançamento de ofício, da ação judicial impetrada para suspender a exigibilidade do IPI, do auto de infração lavrado e das considerações finais.

Nos dois últimos itens mencionados, a fiscalização apresentou as considerações a respeito do que fora solicitado na diligência.

No item “8. – Do Auto de Infração Lavrado”, esclareceu o seguinte:

Em decorrência das infrações à legislação tributária demonstradas ao longo deste relatório, foi lavrado Auto de Infração, para exigir o tributo (IPI) que deixou de ser apurado, declarado e recolhido durante os períodos de apuração abrangidos por esta ação fiscal. Vejamos a determinação constante na Resolução nº 14-005.526 – 8ª TURMA DA DRJ/RPO, de 26 de maio de 2020, em seus termos:

“Dessa forma, não se vê outra solução a não ser a retificação do relatório fiscal e, se for o caso, da intimação que constou da primeira folha do auto de infração.”

Assim, estamos retificando a primeira folha do Auto de Infração lavrado, acostado ao presente processo e constituindo parte integrante e inseparável deste relatório, no sentido de fixar a exigibilidade imediata do tributo e demais consectários legais lançados naquele Auto de Infração, cujo campo denominado “INTIMAÇÃO”, passa a conter os seguintes termos:

[...]

Os demais campos da primeira folha, bem como as demais páginas do Auto de Infração permanecem inalteradas, pois conforme a Resolução acima mencionada, somente na primeira folha havia contradições, restritas ao campo denominado INTIMAÇÃO, as quais não se refletiam nas demais folhas daquele documento.

No item “9. – Considerações Finais”, foi esclarecido o seguinte:

Por oportuno, na remota eventualidade do contribuinte avocar dispositivo diverso como justificativa para os créditos aproveitados indevidamente, cabe salientar que os mesmos também não se enquadram nos créditos presumidos do IPI previstos no Decreto nº 7.619/2011 (Créditos presumidos de IPI sobre aquisições de “aparar”). Tal preceito condiciona a fruição do benefício a uma série de prescrições às quais o contribuinte não se adequa. Dentre elas, que as aquisições dos resíduos sejam efetuadas diretamente de cooperativas de catadores de materiais recicláveis, sendo vedada a participação de pessoas jurídicas. Adicionalmente, o cálculo do crédito presumido do IPI deve ser realizado através da aplicação da alíquota do IPI, a que estiver sujeito o produto final, sobre percentual do valor dos insumos adquiridos nas condições do decreto. Tal percentual corresponde a 30% do valor registrado no documento fiscal (NFe) de compra dos resíduos.

Além do fato de as características das operações de aquisições da fiscalizada não se enquadrarem nos requisitos necessários, os cálculos dos créditos também não se coadunam com os prescritos no dispositivo legal. Dessa forma, não há que se falar nessa hipótese.

Por fim, vale ressaltar, ainda, que a entrega de eventual impugnação de Auto de Infração, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, deverá ocorrer obrigatoriamente no formato digital, conforme disciplinado pela IN RFB nº 1.782/2018, com as alterações trazidas pelas Portarias Cogeia nº 4 e 14, ambas de 2018.

Este Relatório bem como respectivos anexos são partes integrantes e inseparáveis do AUTO DE INFRAÇÃO lavrado, consubstanciados no processo administrativo nº 11065- 730.050/2019-03 que pode ser visualizado pelo contribuinte no Portal “e-CAC”, na página da Receita Federal do Brasil – RFB na internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br>).

Para finalizar, reportamo-nos novamente à Resolução n.º 14-005.526– 8ª TURMA DA DRJ/RPO, de 26 de maio de 2020, em seus exatos termos:

“À vista do exposto, voto para que os autos sejam devolvidos à Fiscalização, para sanar as inconsistências apontadas e cientificar o contribuinte do termo ou relatório fiscal, por meio do qual se tenha procedido ao saneamento, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação de lançamento”.

Dessa forma, para constar e surtir seus efeitos legais, lavrei e assinei digitalmente o presente Relatório de Diligência Fiscal, cuja ciência ao sujeito passivo dar-se-á digitalmente, para que este, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo, possa fazer aditamento da impugnação de lançamento.

A interessada tomou ciência do relatório retificado no dia 1º de setembro de 2020 (e-fl. 3099) e apresentou a resposta de e-fls. 3102 a 3116 no dia 1º de outubro.

Inicialmente, elaborou um resumo da impugnação anteriormente apresentada, que conteria os seguintes itens:

- I) Preliminar de nulidade do Auto de Infração em razão da falta de diligência in loco;
- II) O regular desenvolvimento da atividade e renovação;
- III) Direito à redução de base de cálculo do IPI;
- IV) A existência da ação judicial que reconhece a atividade desenvolvida pela Empresa como de renovação;
- V) Nulidade na aplicação da multa de ofício em razão da ofensa ao art. 63 da Lei 9.430/96;
- VI) Necessidade da produção de prova pericial.

A seguir, tratou da resolução que aprovou a diligência, alegando que a primeira contradição identificada naquela decisão teria sido a aplicação da multa de ofício, em razão de o lançamento ter sido efetuado com base no art. 63 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A segunda contradição identificada pela resolução, segundo alegou a interessada, ter-se-ia referido à aplicação da decisão judicial ao caso concreto, “pois ao se realizar a lavratura do auto, a Fiscalização considerou que toda a matéria objeto do lançamento estaria abrangida pela ação judicial (não incidência do IPI na composição gráfica) e desse modo considerou que todo saldo devedor de IPI resultando das glosas de créditos estaria com a exigibilidade suspensa.”

A seguir, no item denominado de “Explicitação e críticas sobre o trabalho da fiscalização”, afirmou que a fiscalização não teria cumprido a determinação da resolução de “sanar as inconsistências” apontadas na resolução, pois a retificação do relatório teria implicado “alteração do lançamento fiscal”, que teria gerado novas nulidades.

Ademais, a Fiscalização ter-se-ia limitado “a reproduzir os mesmos argumentos do primeiro relatório fiscal, sem afastar as r. contradições”. Acrescentou o seguinte:

Pois bem, ao se apreciar o relatório complementar, verifica-se que a Fiscalização aponta de forma genérica que as alegações da Empresa não devem prosperar pois o auto de infração foi lavrado com fundamento em irrefutáveis evidências, obtidas junto a diferentes fontes.

[...]

As supostas evidências irrefutáveis que sustentam o presente auto de infração constituem-se em:

- I) Notas Fiscais
- II) Internet
- III) Cadastro CNPJ
- IV) Contrato Social

Ao que tudo indica, a Fiscalização não está levando a sério o presente caso, pois usa como fundamentos do presente Auto, informações obtidas na internet, e por meio de Notas Fiscais de entrada emitidas por empresas que realizam o recolhimento de caixas de papelão e sacos de papel utilizados no processo de renovação da empresa.

Ou seja, a Fiscalização deixa de realizar as suas competências e deveres atribuídas por Lei, agindo com abuso de autoridade e ferindo os princípios atinentes a administração pública, conforme bem prescreve o art. 37 da CF/88.

[...]

Citando os arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, afirmou que as “competências atribuídas ao auditor fiscal vão muito além de informações obtidas na internet”, acrescentando o seguinte:

Caso a Fiscalização, antes da lavratura do presente auto de infração, tivesse visitado a empresa in loco, não haveria tantas contradições em seu relatório., nem dúvidas quanto ao processo industrial desenvolvido pela empresa contribuinte, que levaria à conclusão óbvia de que a empresa realiza a atividade de renovação e não de transformação. Veria, por exemplo as caixas de papelão e sacos de papel, que são reciclado e geram caixas de papelão e sacos multifoliados.

Caso tivesse cumprido com seu mister, teria verificado que não se trata de aparas (refile) – ver trecho do Fiscal.

Contradições estas que impediram o julgamento da impugnação pela 8ª Turma, e que agora culminam na necessária extinção da autuação por conta da sucessão de nulidades.

[...]

Ademais, necessário ressaltar que o presente auto de infração descumpra ordem judicial expressa quanto a não incidência do IPI na composição gráfica de embalagens sob encomenda, cometendo típica conduta penal.

Ato contínuo, ressaltar-se que a Fiscalização tece comentários a respeito da decisão judicial, combatendo de forma completamente descabida, ordem expressa emanada do Poder Judiciário, citando decisão do TRF 3 e entendimento pessoal quanto à “justiça” da decisão, de forma descabida e incompetente, diga-se, competência, do ponto de vista funcional, questões atinentes à livre concorrência.

Por fim, e conforme será melhor detalhado no tópico seguinte, ao apresentar seu relatório fiscal complementar, a Fiscalização altera os fundamentos do lançamento tributário, sem estar diante de qualquer um dos permissivos constantes no art. 149 do CTN.

Passou a tratar das “Nulidades do Relatório Fiscalização”, começando por alegar nulidade na revisão do lançamento, em razão de suposta ofensa ao art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Mencionou trechos do auto de infração que fizeram referências à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, afirmando que “se o auditor fiscal optar por constituir crédito tributário destinado a prevenir a decadência, estará ele impedido por lei de lançar multa de ofício” e acrescentando o seguinte:

A Fiscalização em seu relatório fiscal complementar omitiu o trecho em que fundamentava a constituição de crédito tributário com o fim de prevenir a decadência.

Logo, há evidente alteração no lançamento tributário, sem qualquer respaldo legal.

[...]

Resta evidente, portanto que nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN engloba a atitude da Fiscalização que aparentemente se esqueceu das disposições contidas no art. 63 da Lei 9.340/72 e nas disposições do CTN.

Logo, a revisão do lançamento sem estar abrangido pelas hipóteses do art. 149 CTN é causa de nulidade do lançamento, devendo o presente auto de infração ser cancelado em sua íntegra.

Na sequência, tratou da anteriormente alegada ofensa ao dever de fiscalizar e ao art. 142 do CTN, afirmando não haver a Fiscalização verificado a ocorrência do fato gerador.

Também tratou da ação judicial e dos efeitos da decisão lá proferida, alegando haver a Fiscalização considerado, inicialmente, “que toda a matéria objeto do lançamento estaria abrangida pela ação judicial (não incidência do IPI na composição gráfica) e desse modo considerou que todo saldo devedor de IPI resultando das glosas de créditos estaria com a exigibilidade suspensa”. Acrescentou:

Contudo, em momento posterior a Fiscalização afirmou inexistir evidência de que a interessado exerça a atividade de composição gráfica por encomenda.

Frisa-se, a Fiscalização não verificou in loco o tipo de embalagem que saiu da empresa com destino aos clientes, de modo que não pode afirmar nada. Nem muito menos afirmar que não existem evidências.

Ora, mais uma vez, vemos um trabalho fiscal atrapalhado, confuso e ilegal.

Numa ora afirma que não tem evidência..., mas ao mesmo tempo defende a tese de que é injusto que embalagens sem personalização tenham a incidência do IPI (logo, marca, tamanho) e quando estas são personalizadas não tenham a incidência.

Citando trecho do relatório complementar, alegou o seguinte:

A própria Fiscalização tem dúvidas quanto ao fato gerador tributável, e ao invés de respeitar o que em dispõe o art. 112 do CTN nesses casos, usa vídeo institucional encontrado na internet como meio de prova apto e ser superior a decisão judicial em sentido contrário, pelo simples fato de que a opinião da Fiscalização não se coaduna com a posição do judiciário.

Em relação à atividade de renovação, reproduziu trechos da impugnação que considerou demonstrarem tratar-se da modalidade de industrialização adotada pela empresa.

Ao final, requereu o seguinte:

Ante o exposto e comprovado, a Contribuinte vem respeitosamente REQUERER o recebimento da impugnação, seu processamento e envio para apreciação da 8ª Turma de Julgamento, em que se espera provimento de suas razões para anular o auto de infração em função de tudo quanto acima exposto.

Reitera expressamente todos os argumentos apresentados na primeira impugnação apresentada, acrescentando os argumentos trazidos no presente aditamento à impugnação administrativa.

Ato contínuo, necessário frisar que o presente caso está envolto em nulidades cometidas pela Fiscalização, ofendendo de forma direta as disposições contidas no 142 e 149 do CTN.

Reitera-se ainda seja deferido e determinado a produção de prova pericial nos termos do art. 16, IV e art. 18 do Decreto 70.235/72, consoante apresentado na primeira impugnação, a fim de aferir qual a espécie de industrialização a Empresa realiza com as aparas e o papelão na fabricação de papel: transformação ou acondicionamento, a autorizar, neste caso, a aplicação da norma do artigo 7º do Decreto-Lei nº 400, de 30/12/1968.

Por fim, foram juntados aos autos os extratos do sistema de acompanhamento processual do Tribunal Regional Federal 3ª Região de e-fls. 3119 a 3131, a respeito do processo nº 5005698- 46.2019.4.03.6100.

É o relatório.

Por unanimidade de votos, o lançamento tributário foi mantido pela DRJ, conforme se observa na ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRADIÇÃO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. SANEAMENTO NO ÂMBITO DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O saneamento do auto de infração, por meio da exclusão de parte da descrição dos fatos e fundamentação, que se encontrava em contradição com a parte mantida em relatório retificado pela fiscalização, não implica nulidade alguma, desde que não tenha havido inovação e tenha sido respeitado o contraditório.

DECISÃO JUDICIAL CONCESSIVA DE TUTELA DE EVIDÊNCIA. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO SEM APLICAÇÃO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

A concessão de tutela de evidência, a respeito de certos fatos, não impede a lavratura de auto de infração, nem a verificação, pela autoridade fiscal, se os fatos apurados no caso concreto se sujeitam à suspensão de exigibilidade determinada pela decisão judicial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

A multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado é aplicada no percentual determinado expressamente em lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PRODUTOS USADOS. RENOVAÇÃO OU RECONDICIONAMENTO. VALOR TRIBUTÁVEL.

As disposições constantes do art. 135 do RIPI/2002 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização na modalidade de renovação ou recondicionamento.

**AQUISIÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.**

A aquisição de aparas de papel ou de papéis usados não enseja, para o estabelecimento industrial adquirente, direito ao aproveitamento de crédito do IPI.

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do *decisum*, a Recorrente foi intimada, tendo apresentado Recurso Administrativo Voluntário, sob os seguintes argumentos:

## 2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

2.1. Nulidade – Dever de Fiscalização – Verificação do Fato Imponível – art. 142 do CTN

2.2. Revisão de Ofício – Ofensa ao Art. 149 do CTN

## 3. ATIVIDADE DE RENOVAÇÃO E DIREITO À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IPI

3.1. Atividade de Renovação

3.2. Direito à Redução da Base de Cálculo

3.3. Ação Judicial e Vínculo com a Empresa

3.4. Laudo Pericial E Decisões Judiciais - Renovação

## 4. ATIVIDADE - SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA E DECISÃO JUDICIAL - NULIDADE AUTO INFRAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO ILEGAL

4.1. Atividade De Composição Gráfica

4.2. Nulidade Do Auto De Infração

4.3. Multa De Ofício Indevida – Ilegalidade – Art. 63 Lei 9.430/96 E Sumula 17 CARF

4.4. Multa De Ofício – Indevido – Não Subsunção À Norma – Falta De Motivação - Nulidade

## 5. INDEFERIMENTO DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

Ao final pleiteia:

## 6. DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer-se seja PROVIDO o presente recurso, para anular o auto de infração em função de tudo quanto acima exposto.

Notadamente pelo melhor entendimento de que se trata de processo industrial de recondicionamento/renovação das caixas de papelão (papel ondulado) que retoma na mesma espécie de produto conforme mencionado anterior, amplamente demonstrado na presente impugnação, ensejando a aplicação da norma do art. 7.º, do Decreto-lei n.º 400, de 1968, e do artigo 194 do RIPI;

Assim também por se verificar causa de nulidade, em face das contradições demonstradas no Relatório Fiscal e em face do descumprimento primordial do dever obrigatório da autoridade administrativa de determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional;

Independentemente da manutenção da infração, requer-se que seja anulada/excluída a multa de ofício, no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), imposta nos termos do art. 80 da Lei n.º 5.402/64, em face do disposto no art. 63 da Lei 9.430/96, bem como pela falta de motivação para sua aplicação no lançamento fiscal, ensejando sua nulidade.

Requer-se, ainda, a decretação de nulidade em razão de não ter sido deferido e determinado a produção de prova pericial nos termos do art. 16, IV e art. 18 do Decreto 70.235/72, a fim de aferir qual a espécie de industrialização a autora realiza com as aparas e o papelão no fabrico de papel: transformação ou recondicionamento, a autorizar, neste caso, a aplicação da norma do artigo 7º do Decreto-Lei nº 400, de 30/12/1968, sob pena de configurar CERCEAMENTO DE DEFESA, AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O Recurso Voluntário atende os pressupostos formais de admissibilidade, e dele conheço.

### **- Preliminares de nulidade e revisão de ofício.**

Inicialmente, defende a Recorrente a nulidade do lançamento, bem como impossibilidade de revisão de ofício.

Contrariando a Recorrente, penso que o lançamento é perfeitamente claro e legítimo sendo, pois, irreparável.

As hipóteses de nulidade elencadas pelo art. 50, Decreto nº 70.235/72, que trata do processo fiscal são: (i) expedição de ato administrativo por pessoa incompetente; e, (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, não restou demonstrado pela Recorrente, muito menos detectado por esta Julgadora, qualquer mácula no auto de infração lavrado, tampouco na decisão recorrida, ao contrário o que se observa é que tanto a Autoridade Fiscal quanto a DRJ se

debruçaram sobre os fatos e provas dos autos. Portanto, incompatível invocar o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 para declarar a nulidade dos atos expedidos.

Em relação à revisão de ofício, também sem razão a Recorrente.

Em caso de revisão de lançamento (como ocorrido no presente), devem-se observar as condições legais, devidamente elencadas no art. 149 do CTN.

A Autoridade Fiscal teve o cuidado de informar a descrição dos fatos e enquadramento legal atinentes à exigência do IPI em discussão, inclusive com a indicação da ação judicial n.º 500569846.2019.04.6100 que concedeu a tutela pleiteada pela Recorrente, momento em que informa a lavratura da autuação para impedir a decadência, mas com seus efeitos de exigibilidade suspensos em relação as atividade de composição gráfica por encomenda, como determinado em medida judicial.

Tão logo informado pela Recorrente o equívoco no lançamento em relação à mencionada rubrica, porque também teria havido multa de ofício sobre o crédito principal, a DRJ converteu o julgamento da impugnação em diligência para que a Autoridade Fiscal analisasse a inconsistência, já que cientificada da decisão judicial antes do Auto formalizado.

Houve, portanto, retificação pela Autoridade Fiscal de parte do Auto de Infração apenas, para excluir o termo “suspensão da exigibilidade do crédito” e a menção ao art. 63 da Lei n.º 9.430/1996 (lançamento para prevenir decadência). Evidente, também, que os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 foram atendidos.

Logo, rejeito as preliminares suscitadas.

No entanto, não restou demonstrado pela Recorrente, muito menos detectado por esta Julgadora, qualquer mácula no auto de infração lavrado, tampouco na decisão recorrida, ao contrário o que se observa é que tanto a Autoridade Fiscal quanto a DRJ se debruçaram sobre os fatos e provas dos autos. Portanto, incompatível invocar o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 para declarar a nulidade dos atos expedidos.

Em relação à revisão de ofício, também sem razão a Recorrente.

#### **- No mérito.**

Sem delongas, como bem apontado pela DRJ à matéria já é conhecida, caso semelhante foi julgado por este Colegiado, nesta data, nos autos do PAF n.º 10980.722173/2017-04.

Logo, ausentes pela Recorrente novos argumentos ou provas na peça recursal, e por concordar com o teor da decisão recorrida, que adoto as razões de decidir da DRJ (parágrafo 3º, art. 57, do RICARF):

Inicialmente, esclareça-se que dois autos de infração lavrados contra estabelecimentos da Interessada foram julgados anteriormente pela 8ª Turma de Julgamento, em 18 de junho de 2014, pelos Acórdãos n.º 14-51.042 e n.º 14-51.043, que tiveram a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS COM UTILIZAÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IPI. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.**

A fabricação de embalagens de papel com utilização de aparas como matéria-prima caracteriza operação de industrialização, na modalidade “transformação”, conforme preceitua o art. 4º, I, do RIPI/2010. O produto assim obtido é considerado produto industrializado, ensejando a incidência do IPI. Por se tratar de produto novo, obtido através de processo de transformação, não se enquadra na hipótese de “renovação” ou “recondicionamento” e, por isso, o imposto não pode ser calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda, tal qual autoriza o art. 194 do RIPI/2010 (art. 135 do RIPI/2002).

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EMBALAGENS DE PAPEL, PAPEL E CARTÃO ONDULADO. REGRAS INTERPRETATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.**

Pelas regras de interpretação da NCM, a classificação é determinada pelos textos das posições. Se o estabelecimento industrial produz embalagens de papel, ou papel e cartão ondulado, estes produtos devem ser classificados nas posições 48.19 ou 48.08, respectivamente, pois seus textos descrevem exatamente esses produtos.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS A SEREM UTILIZADOS COMO MATÉRIA-PRIMA. AQUISIÇÃO DE APARAS DE PAPEL. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO.**

A base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 12.375, de 2010, em função da utilização de aparas de papel como matéria-prima, é o valor correspondente a 30% do valor inscrito na nota fiscal, conforme o parágrafo único do art. 6º da Lei, regulamentado pelo art. 5º, II do Decreto nº 7.619, de 2011.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012.

**SOLIDARIEDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DO IPI, ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS. INCLUSÃO DOS DIRETORES DA EMPRESA NO POLO PASSIVO COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, EM RAZÃO DE REITERADA PRÁTICA DOLOSA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO.**

Ocorre solidariedade passiva tributária de fato quando há uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a conexão e o interesse comum entre as pessoas envolvidas, imputa-se a solidariedade passiva tributária, com fundamento no art. 124, I, do CTN. Também devem ser responsabilizados, solidariamente, pelo crédito tributário constituído, as pessoas físicas que tenham sido diretamente responsáveis pela infração à legislação tributária, quando da reiterada prática dolosa de zerar as DCTF e DIPJ, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

**PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS. INOVAÇÃO DA LIDE COM PEDIDO NOVO.**

É defeso à parte inovar a lide com pedido novo em sede de recurso. A competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) é de apreciar, em primeira instância, após instaurado o litígio, as impugnações e manifestações de inconformidade. Se o pedido não foi apreciado pela DRF de origem, não houve, logicamente, instauração do litígio administrativo com relação a essa matéria. Não há o que a DRJ apreciar. Não se conhece do pedido.

**CRÉDITOS DE IPI. PROVA DE FATOS.**

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA.**

A apresentação de prova documental deve ser feita no momento da impugnação. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos pela Lei.

**INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR.**

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.**

A prática reiterada na conduta do sujeito passivo de deixar de declarar e de pagar, de forma deliberada, os débitos apurados do imposto, associada a complexas manobras contábeis e societárias levadas a cabo pelo grupo econômico, caracteriza a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, do fato gerador do tributo, e enseja a majoração da multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os acórdãos citados foram relatados pelo Julgador Celso Toshio Sakamoto e mantidos integralmente no julgamento de primeira instância.

Após apresentação de recursos voluntários ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, houve solicitação de desistência parcial dos recursos, “por adesão ao Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT)”, conforme despachos que constaram dos processos de nº 10980.725332/2013-91 e nº 11020.723056/2013-47. Os processos parecem ainda aguardar análise quanto à extensão da desistência.

O último despacho juntado aos autos do processo nº 11020.723056/2013-47 (e-fls. 5251 e 5252) referiu-se a uma manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (EQPRO/DIDAU/PRFN/3ª Região) a respeito de “pedido de revisão de débito inscrito em dívida ativa da União”, que abaixo se reproduz:

Requerimento SICAR nº 20190197720

Processo Administrativo n.º 11020723056/2013-47

Interessada: TROMBINI EMBALAGENS S/A

CNPJ/CPF n.º 11.252.642/0001-02

Trata-se de pedido de revisão de débito inscrito em dívida ativa da União (PRDI), nos termos da Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018, por meio do qual TROMBINI EMBALAGENS S.A. requer a suspensão da exigibilidade do débito inscrito em DAU sob o n.º 80319007173-20, alegando decisão proferida no processo n.º 5005698- 46.2019.4.03.6100, com o seguinte dispositivo:

“Ante o exposto, DEFIRO a tutela para o fim de suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI tão somente em relação as atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora nos termos acima mencionados.”

Em que pese estar em vigor a decisão judicial acima transcrita, não merece ser prosperar o presente requerimento, conforme restará demonstrado a seguir.

Analisando o presente processo, verifica-se que a questão já foi devidamente apreciada pelo órgão de origem (Receita Federal do Brasil), em especial no despacho de fls. 5232- 5234, que concluiu que os débitos objeto do presente processo não estão abrangidos pela decisão judicial proferida na ação ordinária 5005698-46.2019.4.03.6100.

Isso porque a decisão judicial suspendeu a exigibilidade dos débitos de IPI somente em relação às atividades de composição gráfica. Assim, conclui-se que os débitos relativos às atividades de industrialização da empresa não estão com a exigibilidade suspensa.

De acordo com a análise realizada pelo órgão de origem e de acordo com as decisões exaradas no contencioso administrativo, as atividades desenvolvidas e objeto de cobrança no presente processo são tipicamente de industrialização e não de composição gráfica, razão pela qual não estariam abrangidas na decisão judicial.

Diante disso, indefiro o requerimento.

Intimação via SICAR.

São Paulo, 12 de novembro de 2019.

Raquel Ribeiro de Carvalho

Procuradora da Fazenda Nacional

Tais procedimentos decorreram de dúvida quanto à manutenção do litígio, aparentemente alegada e sustentada pela Interessada, no tocante à atividade de composição gráfica, objeto da ação judicial n.º 5005698-46.2019.4.03.6100, conforme já informado no relatório.

A relevância do conteúdo dos processos e decisões citadas será oportuna e expressamente indicada ao longo do presente voto.

Preliminarmente, apreciam-se alegações de nulidade apresentadas pela Interessada, iniciando-se pelas relativas ao relatório retificado.

Para tanto, é preciso esclarecer o que foi constatado e o que foi requerido na resolução.

Ao contrário do que afirmou a Interessada, a 8ª Turma de Julgamento da antiga Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto, por ocasião da aprovação da resolução em questão, não adotou posicionamento de mérito em relação a que tipo de lançamento a Fiscalização efetuará ou deveria, futuramente, efetuar.

Constatou-se, naquele momento, que o auto de infração trazia dois fundamentos conflitantes e incompatíveis, ao descrever, por um lado, as atividades da Interessada como de industrialização e aplicar a multa proporcional e, por outro, ao considerar que o crédito tributário estaria com a exigibilidade suspensa em função da decisão judicial.

A Interessada destacou o seguinte trecho da resolução:

Conforme anteriormente esclarecido, ao lavrar o auto de infração, a Fiscalização considerou que toda a matéria objeto do lançamento estaria abrangida pela ação judicial proposta pela Interessada.

Entretanto, no trecho acima citado, claramente, utilizou-se o verbo “estar” no futuro do infinitivo, exatamente por não se poder concluir, pela existência de fundamentos conflitantes, que o “objeto do lançamento estaria abrangido pela ação judicial proposta pela Interessada”.

Nesse contexto, o saneamento das inconsistências implicaria, em tese, resolver as contradições pela adoção de uma ou outra solução. Tanto é assim que, no penúltimo parágrafo, mencionou-se eventual retificação da primeira folha do auto de infração, o que ocorreria em uma das hipóteses apenas.

A contradição foi constatada pela própria Interessada, segundo constou da pág. 45 da impugnação:

Das fls. 35 às fls. 39, a Auditora Fiscal contesta a decisão judicial que determinou a suspensão da exigibilidade e os fundamentos da incidência ou não sobre a atividade de composição gráfica. Entretanto, ao final conclui que “em face da antecipação de tutela concedida, eventual constituição de créditos tributários no presente trabalho relacionados a essa atividade serão realizados com exigibilidade suspensa, enquanto perdurarem os efeitos da decisão, no fito de resguardar o direito da Fazenda, prevenindo a decadência do crédito tributário”.

Portanto, o relatório retificado, ao eliminar as referências ao art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e à suspensão da exigibilidade do crédito, eliminou as mencionadas contradições, sem haver introduzido matéria nova, ainda que apresentando esclarecimentos adicionais no item 9 sobre a questão das glosas, que já faziam parte da autuação.

Ademais, é importante ressaltar que, à época da aprovação da resolução, não se haviam praticado os atos processuais relativos aos documentos juntados aos autos posteriormente, mais especificamente os documentos de e-fls. 3128 e 3129, cujo teor será discutido mais adiante.

Deve-se ressaltar, entretanto, que, no aditamento à impugnação, datado de 1º de outubro de 2020, a Interessada nada mencionou em relação ao andamento da ação judicial, especialmente quanto à matéria que era objeto de realização de prova.

Voltando ao novo relatório, há que se esclarecer que, a rigor, não se trata da “revisão de lançamento”, no sentido estrito do art. 149 do CTN.

Essa “revisão de lançamento” representa um novo lançamento, nos termos do art. 145, III, do CTN.

No caso em questão, trata-se de um procedimento realizado no âmbito de um litígio em andamento, que resultou no esclarecimento das contradições.

À vista do que foi esclarecido no segundo relatório, conclui-se que a Fiscalização não pretendeu efetuar o lançamento previsto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 63, com a finalidade de prevenir a decadência.

A descrição dos fatos, contida no primeiro relatório, já sugeria o entendimento de que a Interessada praticaria atividades de industrialização, afastando a abrangência dos fatos pela decisão judicial, o que era reforçado pela aplicação da multa de ofício, situação incompatível com a prevista no mencionado dispositivo legal.

Por fim, as referências ao dispositivo e à ação judicial foram efetuadas isoladamente, à exceção do que constou das páginas 6 a 10 do relatório.

Na impugnação, a Interessada alegou que tal análise deveria ser desconsiderada em razão da renúncia às instâncias administrativas.

Entretanto, apesar de argumentativa, a análise é contraditória em si, além de ser contraditória com o restante do relatório e com a imposição da multa.

Ademais, como se verá adiante, é improcedente a alegação da Interessada de que a renúncia às instâncias administrativas incide nessa matéria específica.

Deve-se ressaltar que, embora a Fiscalização pareça ter enfatizado um caráter de ordem na resolução da Turma Julgadora, não haveria possibilidade de opção, como sugere a própria Interessada<sup>4</sup>, pelo lançamento do mencionado art. 63, que é um lançamento restrito às hipóteses específicas lá previstas.

O relatório originalmente lavrado era contraditório e não poderia a Turma Julgadora adotar uma ou outra interpretação.

De fato, o lançamento efetuado para prevenir a decadência tem a peculiaridade de, em princípio, não ter o mérito da matéria discutido administrativamente, à vista do disposto no art. 87 do Repaf, cuja aplicação é amplamente reconhecida pela jurisprudência administrativa, conforme teor da Súmula Carf nº 1:

“Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

“Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.”

“Súmula CARF nº 1:

“‘Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.’

“(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Em regra, a matéria discutida administrativamente, prevista no parágrafo único, resume-se a questões processuais. Ademais, é rara a exigência de multa de ofício.

No presente caso, entretanto, aparentava, a princípio, haver uma discussão de mérito mais abrangente e complexa – além de questões como a modalidade de industrialização –, que seria o alcance da matéria discutida na ação judicial. Mais especificamente, a discussão diria respeito também a saber se a tutela antecipada abrangeria os fatos qualificados como fatos geradores do IPI pelo auto de infração, embora a Interessada pretendesse que a questão fosse resolvida em discussão preliminar em que alegava a nulidade do procedimento.

Tais questões serão analisadas oportunamente, à vista do que se constatou posteriormente em relação à matéria discutida no processo judicial n.º 5005698-46.2019.4.03.6100.

Da análise acima resta claro que um lançamento deve enquadrar-se ou na modalidade geral, ou na modalidade do art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996, relativamente aos mesmos fatos geradores.

Assim, os casos de erro, em geral, são os seguintes:

- Aplicação indevida do art. 63 (aplicação de dispositivo específico, em vez de genérico), por inexistir suspensão de exigibilidade ou por falta de aplicação da multa: o auto de infração pode ser revisto de ofício, nos termos do art. 149, IX, do CTN, para aplicação da multa, desde que respeitado o parágrafo único do mesmo dispositivo.

- Falta de aplicação (aplicação de dispositivo genérico, em vez de específico), por haver decisão judicial suspendendo a exigibilidade: demonstrada a situação na impugnação de lançamento, a decisão administrativa exclui a multa de ofício e reconhece o efeito de suspensão de exigibilidade do crédito; também é possível que a própria autoridade fiscal reveja de ofício o lançamento.

Originalmente, o caso em questão não se enquadrava nas situações acima mencionadas, pois, conforme já esclarecido, os fatos foram qualificados sob ambas as hipóteses. Após a retificação do relatório e saneada a contradição, entretanto, restou claro que o auto de infração não foi lavrado para prevenir a decadência, conforme trecho abaixo reproduzido do relatório retificado (com os destaques devidos):

Portanto, esta ação judicial não exercerá influência sobre a matéria tratada nesta ação fiscal pois, como ficou demonstrado ao longo deste relatório, as atividades da fiscalizada, objeto do lançamento tributário ora efetuado, não se enquadram no conceito de execução de serviços de composição gráfica, mas se enquadram, isto sim, como atividades de industrialização, na modalidade transformação, em que a fiscalizada transforma matérias primas como celulose de papel e aparas (restos) de embalagens de papel em novas embalagens, as quais serão posteriormente vendidas para os seus clientes, obviamente, como embalagens novas, e não embalagens recondicionadas. Os documentos fiscais da fiscalizada (NFe) também demonstram que tratam-se de vendas de mercadorias produzidas pelo estabelecimento e não “venda de serviço de composição gráfica”.

Trata-se, portanto, de lançamento genérico do imposto, efetuado com aplicação de multa de ofício e sem suspensão de exigibilidade.

Esclareça-se que, embora tal conclusão seja absolutamente rigorosa, havendo-se resolvido as contradições e obedecido o contraditório, então é possível discutir se seria o caso de aplicação do art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996, e se incide, eventualmente, a renúncia às instâncias administrativas, o que será efetuado oportunamente, sem prejuízo da apreciação das alegações de nulidade que não sejam incompatíveis com as demais alegações.

Esclareça-se, ademais, que não há lei que impeça a Fazenda Pública de efetuar o lançamento, ao contrário do alegado pela Interessada, que afirmou ser nula a lavratura do auto de infração, em razão da tutela de evidência obtida, cujo dispositivo foi o seguinte:

Ante o exposto, DEFIRO a tutela para o fim de suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI tão somente em relação as atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora, nos termos acima mencionados. Determino, ainda, que a parte ré se abstenha de promover medidas de cobrança e exigibilidade em face da autora, com relação ao objeto discutido, cuja tutela restou deferida, mantendo se o direito de fiscalizar os não recolhimentos decorrentes da presente decisão, a teor do art. 149 do CTN.

A literalidade do dispositivo é indiscutível: “[...] para o fim de suspender a exigibilidade do crédito [...]”. Ademais, ao final do parágrafo, é expressamente citado o art. 149 do CTN, que trata do lançamento de ofício.

Portanto, no caso dos autos, se, por hipótese, o auto de infração desobedecesse à decisão judicial, tal “desobediência” resultaria do não reconhecimento da aplicação da suspensão da exigibilidade do crédito, o que não atingiria a integralidade da autuação e não implicaria nulidade.

Demonstrada hipoteticamente a situação, caberia o reconhecimento, por decisão administrativa, da aplicação do dispositivo, restando, dentro outras, a questão da modalidade de industrialização para o exame de mérito.

Em relação à alegação de que o novo relatório ter-se-ia limitado “a reproduzir os mesmos argumentos do primeiro relatório fiscal, sem afastar as r. contradições”, a interpretação dada pela Interessada ao alcance das contradições ultrapassou o escopo do tipo do lançamento efetuado.

Conforme anteriormente esclarecido, restou demonstrado que não se tratou do lançamento previsto no art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de a Fiscalização entender que as atividades abrangidas pelo auto de infração não se limitarem à modalidade de prestação de serviço a que se referiu a decisão judicial.

Nesse contexto, a Interessada apresentou a seguinte interpretação sobre o relatório retificado:

A Fiscalização em seu relatório fiscal complementar omitiu o trecho em que fundamentava a constituição de crédito tributário com o fim de prevenir a decadência.

Entretanto, como anteriormente esclarecido, não se tratou de “omissão”, mas de exclusão das contradições.

A Fiscalização, necessariamente, teria que excluir os trechos que estivessem em contradição com o restante do relatório retificado, dependendo da modalidade pretendida de lançamento.

Suponha-se, por hipótese, que a intenção da Fiscalização fosse a de realizar o lançamento do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, e que, portanto, se tratasse da mesma modalidade de lançamento pretendida pela Interessada. Nessa hipótese, além de excluir a exigência da multa, a Fiscalização teria excluído, ou “omitido”, vários trechos do relatório original, para efeito de saneamento do ato administrativo.

Mas, conforme já ressaltado, as alterações resumiram-se às mencionadas exclusões, em razão de o relatório original já haver indicado, explicitamente, o mesmo entendimento quanto à incidência do imposto.

Tanto é assim que as demais alegações apresentadas pela Interessada, no aditamento à impugnação, foram as mesmas apresentadas na primeira impugnação, ainda quando se tenham referido ao relatório retificado.

À vista do exposto, são improcedentes as alegações de nulidade apresentadas no aditamento à impugnação (resposta ao relatório retificado), quanto às providências adotadas pela Fiscalização para atender ao que foi requerido na resolução.

Esclarecidas as questões acima expostas, passa-se a analisar a questão da renúncia às instâncias administrativa.

Conforme esclarecido anteriormente, a legislação (art. 87 do Repaf) estabeleceu e a jurisprudência (Súmula Carf n.º 1) reconheceu a impossibilidade de discussão administrativa de matéria submetida à discussão judicial.

No presente caso, quando da aprovação da diligência, não estava suficientemente claro se a Interessada havia ou não submetido à discussão judicial a abrangência de todas as suas atividades pelos efeitos das decisões que pretendia obter.

Entretanto, as consultas efetuadas ao andamento da ação judicial, após o retorno do presente processo para julgamento, indicam a emissão das seguintes decisões, após a concessão da tutela de evidência (id n.º 1749049):

- Em despacho de 13 de fevereiro de 2020 (id n.º 28376185), o juiz refutou duas petições da União e manteve a decisão “por seus próprios e jurídicos fundamentos”, além de determinar à autora que se manifestasse sobre as referidas petições e especificasse as provas que pretendia produzir, “justificando sua pertinência”. - Em despacho de 2 de junho de 2020 (id n.º 33258902), expediu despacho com o seguinte conteúdo:

Ante o desinteresse expresso da parte ré na produção de novas provas (Id n.º 29597347) e o requerido nos Id(s) n(s)º 29732257 e 2932258, esclareça a parte autora, no prazo de 15 (quinze) dias, especificadamente, quais os pontos controvertidos que pretende comprovar com a realização da prova pericial e a área de especialização do perito, bem como promova a juntada de todos os documentos necessários para comprovar a sua assertiva deduzida na inicial, sob pena de indeferimento.

Silente, venham os autos conclusos para sentença.

- Em novo despacho, de 30 de novembro de 2020 (id n.º 4261238), determinou o seguinte o magistrado: “Intime-se a parte autora para que cumpra, no prazo de 15 (quinze) dias, o determinado no ID n.º 33258902, no tocante à indicação da área de especialização do perito, sob pena de indeferimento da prova pericial requerida.”

Portanto, à tutela concedida, seguiu-se discussão a respeito de provas, notoriamente a realização de perícia pela Interessada – não havendo Interesse da União na realização de perícia própria.

Em novembro de 2020, a Interessada ainda não havia respondido à intimação judicial, no tocante à “indicação da área de especialização do perito”.

Claro está, entretanto, pelo teor do despacho de 2 de junho, que a comprovação dos “pontos controvertidos” pretendida “com a realização da prova pericial” e “a juntada de todos os documentos necessários para comprovar a sua assertiva deduzida na inicial” seriam essenciais para o julgamento do mérito.

Nesse contexto, reproduzem-se abaixo os dois últimos parágrafos da decisão que concedeu a tutela, com os destaques originais em **negrito** e novos destaques em sublinhados:

No caso em questão, consta do laudo apresentado pela parte autora, que a atividade exercida pela empresa consiste em realizar procedimento de impressão gráfica em caixas e sacos, mediante a preparação do layout, conforme solicitação do cliente. A aplicação é feita com impressora flexográfica, de acordo com o material que compõe a caixa ou o saco a ser personalizado, com a utilização de cores específicas. De acordo com o laudo mencionado, a atividade exercida pela autora consiste, principalmente, em efetuar a composição de embalagem personalizada, a fim de identificar a marca do cliente. Todavia, nos termos do documento ID n.º 16328728 e n.º 16328734 - Pág. 13, dentre as atividades da empresa, consta a industrialização, comércio, exportação e importação de celulose, bem como a fabricação de papéis e extração de madeira.

Ante o exposto, DEFIRO a tutela para o fim de suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI tão somente em relação as atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora, nos termos acima mencionados. Determino, ainda, que a parte ré se abstenha de promover medidas de cobrança e exigibilidade em face da autora, com relação ao objeto discutido, cuja tutela restou deferida, mantendo se o direito de fiscalizar os não recolhimentos decorrentes da presente decisão, a teor do art. 149 do CTN.

Em primeiro lugar, está claro que a tutela foi concedida, como já se enfatizou, para “suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI”. Mais ainda, o dispositivo esclareceu que a União não poderia “promover medidas de cobrança e exigibilidade em face da autora, com relação ao objeto discutido, cuja tutela restou deferida”, podendo efetuar o lançamento, conforme previsto no art. 149 do CTN.

Entretanto, o teor da expressão “tão somente em relação às atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora, nos termos acima mencionados” deve ser interpretado conforme o que constou do parágrafo anterior da decisão.

Ressalte-se que não se está a concordar com a alegação da Interessada de que a decisão reconheceu o conjunto de suas atividades como de prestação de serviços de composição gráfica.

Primeiramente porque a própria decisão, ao efetuar a ressalva, refere-se às atividades mencionadas ao final do parágrafo: “Todavia, nos termos do documento ID n.º 16328728 e n.º 16328734 - Pág. 13, dentre as atividades da empresa, consta a industrialização, comércio, exportação e importação de celulose, bem como a fabricação de papéis e extração de madeira.” (Destacou-se.)

Já a concessão da tutela não se referiu à totalidade das atividades da Interessada, nem mesmo à totalidade das atividades não contidas na ressalva.

Conforme destaques efetuados no texto da decisão, o magistrado baseou-se no laudo apresentado pela Interessada, segundo o qual “a atividade exercida pela empresa consiste em realizar procedimento de impressão gráfica em caixas e sacos” ou “a atividade exercida pela autora consiste, principalmente, em efetuar a composição de embalagem personalizada”.

Trata dessa atividade o dispositivo da decisão ao referir-se a “a tutela para o fim de suspender a exigibilidade do crédito relativo ao IPI tão somente em relação as atividades de composição gráfica mediante encomenda recebidas pela parte autora [...]”.

Portanto, em nenhum momento a decisão reconheceu a assertiva constante da petição inicial de que toda “a sua atividade é a composição gráfica sob encomenda, com preponderância da parte gráfica personalizada”.

Ressalte-se que o caráter assertivo da alegação restou demonstrado com a juntada dos despachos relativos à necessidade de produção de prova pericial pela Interessada, no âmbito da ação judicial.

Ademais, é completamente descabida a alegação de que o auto de infração seria nulo em razão de o Superior Tribunal de Justiça haver aprovado tese em sede de recurso repetitivo representativo da controvérsia, pois a questão em discussão é se a hipótese seria aplicável ao caso concreto.

De outro modo, sendo nulo o auto de infração, a Interessada sequer teria interesse processual e ação seria arquivada sem julgamento de mérito.

Por fim, não se constata que o laudo tenha demonstrado que todas as atividades da Interessada sejam de composição gráfica e que toda atividade descrita como de composição gráfica resume-se à prestação de serviço.

O item 4 do laudo afirmou ter sido constatado “que a empresa Trombini [...] realiza o trabalho de composição gráfica em embalagens de sacos multifoliados e caixas de papel ambos personalizados mediante encomenda [...]”.

Além de não afirmar tratar da única atividade da empresa, afirma que a atividade de composição gráfica é exercida em embalagens de sacos e caixas de papel, que, notória e inegavelmente são fabricadas pela Interessada.

No item 4.1, o laudo esclarece que a fabricação das embalagens seria efetuada de acordo com os pedidos dos clientes.

Na conclusão (item 5), o laudo, em afirmação aparentemente incoerente com a pretensão da Interessada, afirma que “o processo de composição gráfica tem início desde a primeira etapa, onde-se (sic) realiza-se a impressão do layout, ou seja, a identidade visual do cliente, junto a bobinas de papel, para posterior colagem e conversão destes”.

A incoerência aparente refere-se ao fato de que, segundo a descrição, a impressão do leiaute em bobina faria parte, de fato, de uma composição gráfica.

Entretanto, fabricação de embalagens é algo diverso.

O que é notório é o fato de o laudo destacar a “forma personalizada” e “mediante encomenda” do processo, não fazendo referência à “preponderância” alegada pela Interessada na petição inicial.

Portanto, trata-se de duas assertivas em sequência, a de que todas as suas atividades são de composição gráfica e a de que a composição gráfica é preponderante em todas elas:

Destaca-se que a sua atividade é a composição gráfica sob encomenda, com preponderância da parte gráfica personalizada.

Veja-se que os pedidos apresentados na petição inicial tomam por premissa tais assertivas.

O fato de a tutela haver sido concedida não implica reconhecimento, pela decisão, de que tais assertivas sejam verdadeiras.

Veja-se, nesse contexto, que, imediatamente antes dos parágrafos citados, a decisão mencionou, como precedentes, as decisões do Superior Tribunal de Justiça no AgInt no REsp nº 1.738.544/RS e no AgRg no REsp nº 1.369.577/RJ, que se referem “à prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda”.

A atividade de composição gráfica teve sua abrangência ampliada somente com a publicação, em 30 de dezembro de 2016, da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, cujo art. 3º alterou a redação do anexo à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que contém a lista de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços – ISS.

A redação original do item 13.05 era a seguinte:

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

A nova redação é a seguinte (com os devidos destaques):

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Obviamente, “composição gráfica” restringia-se, anteriormente à alteração, ao aspecto gráfico do serviço. Daí a discordância da Fiscalização com a assertiva da Interessada de que sua atividade seria de composição gráfica. Veja-se o que constou do relatório original:

No que concerne às atividades desenvolvidas pela TROMBINI, a produção de sacos de papel multifoliados é considerada a segunda maior produtora do país, a produção de embalagens de papelão ondulado, a quarta maior do Brasil, além de ser uma das maiores recicladoras de papel para embalagens do país, segundo noticia-se no site da empresa. Cita-se, ainda, realização de atividade relacionada ao desenvolvimento de florestas, com cultivo de pinus e eucaliptos.

[...]

Como se pode observar, a TROMBINI, em se tratando de qualquer um dos estabelecimentos da empresa, distante está de ser considerada uma mera prestadora de serviços de composição gráfica, atividade que sequer há evidência alguma de ser realizada dentro de suas unidades.

O processo de fabricação subjacente ao de composição gráfica foi objeto da alteração mencionada na descrição do serviço de composição gráfica, segunda a qual passou a fazer parte da prestação do serviço, à exceção dos casos de posterior industrialização ou comercialização, a “confecção de impressos gráficos”.

Entretanto, há que se notar o cuidado que teve o legislador ao não empregar os termos “fabricação” e “industrialização”, mas “confecção”.

Ademais, o serviço passou a abranger tão-somente a “confecção de impressos”, nada além disso.

Portanto, originalmente, o serviço de “composição gráfica” não abrangia etapa alguma da fabricação de impressos.

Tal conclusão decorre não somente da alteração, que passou a incluir no conceito de composição a “confecção de impressos”, mas da própria definição de composição, que é a reprodução gráfica de tipos e de outros elementos gráficos<sup>5</sup>.

Já com a alteração, apenas a “confecção de impressos gráficos”, nada além disso, passou a fazer parte da prestação de serviço denominada “composição gráfica”.

Portanto, a fabricação de embalagens ou de qualquer outro produto, sobre os quais sejam aplicados os impressos gráficos, não faz parte da composição gráfica.

Em trecho da impugnação, a Interessada refere-se a uma ação judicial de outra empresa e uma suposta “Ação Anulatória”, não esclarecida, alegando que o “processo industrial de reciclagem de papel (renovação ou recondicionamento), exercido pela empresa, tem por objetivo precípuo salvar a fibra de celulose contida no papel usado”, para justificar a alegação de que a modalidade de industrialização adotada seria a de renovação, e não a de transformação.

É cediço que tal ação judicial não produz efeito algum no tocante à relação jurídico tributária entre a Fazenda Nacional e a Interessada.

Ademais, o laudo produzido no âmbito da referida ação, em si, é irrelevante, uma vez que aspecto algum do laudo sequer faz parte da coisa julgada e as mesmas questões cuja discussão a Interessada propõe com base no laudo mencionado são objeto de discussão própria, em âmbito, portanto, muito mais adequado.

Seguindo na análise do serviço de “composição gráfica”, no item 2.1 da impugnação, alegou o seguinte:

A Autora é empresa industrial que se dedica precipuamente à produção de celulose, papel, embalagens de papelão ondulado e sacos de papel e, nessa condição utiliza como insumo de produção, entre outras matérias primas (que não interessam à presente discussão) sucatas de papel, como caixas de papelão usadas, papéis usados e aparas, sendo que em suas unidades de processamento de papel, atua principalmente na atividade de reciclagem de papel na modalidade renovação, nos termos do art. 4.º, V, do Regulamento de IPI.

Em que pese a compreensão adequada da aplicação do princípio da eventualidade, no presente caso há uma inconsistência notória nas alegações apresentadas.

Segundo a decisão judicial, as atividades de “industrialização de celulose” e de “fabricação de papéis” foram excluídas da tutela, como se esclareceu.

Na impugnação, a Interessada alegou ser empresa industrial, empregando renovação ou recondicionamento, para somente no item 3 alegar que as mesmas atividades estariam abrangidas pela decisão judicial, em razão de se tratar de “composição gráfica sob encomenda, com preponderância da parte gráfica personalizada”.

Ao apresentar o pedido, inicialmente requereu o seguinte:

Notadamente pelo melhor entendimento de que se trata de processo industrial de recondicionamento/renovação das caixas de papelão (papel ondulado) que retoma na mesma espécie de produto conforme mencionado anterior, amplamente demonstrado na presente impugnação, ensejando a aplicação da norma do art. 7.0, do Decreto-lei nº 400, de 1968, e do artigo 194 do RIPI.

Assim também por se verificar causa de nulidade, em face das contradições demonstradas no Relatório Fiscal e em face do descumprimento primordial do dever obrigatório da autoridade administrativa de determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Independentemente da manutenção da infração, requer-se que seja anulada/excluída a multa de ofício, no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), imposta nos termos do art. 80 da Lei nº 5.402/64, em face do disposto no

art. 63 da Lei 9.430/96, bem como pela falta de motivação para sua aplicação no lançamento fiscal, ensejando sua nulidade.

Protesta pela posterior juntada de documentos que se fizerem necessários para a demonstração do alegado, bem como pela produção de provas que se fizerem necessárias.

Requer, ainda, seja deferido e determinado a produção de prova pericial nos termos do art. 16, IV, e art. 18 do Decreto 70.235/72, a fim de aferir qual a espécie de industrialização a autora realiza com as aparas e o papelão no fabrico de papel: transformação ou acondicionamento, a autorizar, neste caso, a aplicação da norma do artigo 70 do Decreto-Lei nº 400, de 30/12/1968.

Ademais, na impugnação, a Interessada requereu a realização de perícia, elaborando quesitos em relação ao processo de industrialização de embalagens (com os devidos destaques):

3. Esclarecer se a Empresa Contribuinte utiliza de papel reciclável - caixas e sacos deteriorados ou inutilizados (sucata de papel e papelão), para a elaboração de produtos?
4. Esclarecer se estes produtos adquiridos para a atividade de produção a partir da reciclagem são da mesma espécie daqueles gerados após o processo industrial?
5. Esclarecer se, a partir do processo de reciclagem, em face dos produtos que são adquiridos para esta industrialização - caixas e sacos deteriorados ou inutilizados (sucata de papel e papelão) – geram a obtenção de nova espécie, ou seja, outro tipo de produto?

Portanto, as alegações da Interessada são contraditórias, uma vez que está claro, seja pela conceituação de composição gráfica, seja pela ressalva da decisão judicial, seja pelo próprio conteúdo da impugnação, que suas atividades não são apenas de composição gráfica.

Dessa forma, ao contrário do alegado, a documentação contida no processo não lhe dá razão quanto às diversas alegações de nulidade, ao desconhecimento do processo produtivo, à suposta ausência de visita ao estabelecimento etc.

Repita-se que a própria impugnação traz elementos que contradizem tais alegações.

Em relação à ação judicial, os despachos de 2 de junho e de 30 de novembro de 2020 deixam claro que a Interessada, no âmbito da ação judicial em que foi concedida a tutela, ainda não demonstrou serem verdadeiras as assertivas apresentadas na inicial.

Essa constatação tem duas consequências para o presente processo administrativo.

Primeiramente, verifica-se que as alegações da Interessada não são exatamente as mesmas em relação à ação judicial.

Veja-se que, na petição inicial, a Interessada, conforme anteriormente esclarecido, alegou o seguinte:

Destaca-se que a sua atividade é a composição gráfica sob encomenda, com preponderância da parte gráfica personalizada.

O pedido apresentado, relativamente ao mérito, foi o seguinte:

REQUER que digne-se V.Exa. em confirmar a tutela concedida antecipadamente, e julgar procedente o pedido inicial para, em respeito ao entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (Súmula 156) resolver o conflito e reconhecer a INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA QUE ATRIBUA À AUTORA A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE IPI, dado tratar-se de prestadora de serviço, bem como, que seja vedada à autuação, cobrança e qualquer outra medida que coloque em mora a Autora por débitos referente ao Imposto sobre Produto Industrializado por parte da União.

No âmbito do presente processo, no que se refere a essa questão, a Interessada alegou que o auto de infração seria nulo, em razão da tutela de evidência obtida

Portanto, embora a questão de fundo seja semelhante – a abrangência da decisão judicial –, a pretensão da Interessada é diferente.

Conforme esclarecido anteriormente, entretanto, a pretensão de obter a nulidade do auto de infração na via administrativa é improcedente.

No que se refere à abrangência da decisão judicial, no início do presente voto, mencionou-se processo administrativo que tratou de auto de infração lavrado contra o estabelecimento matriz da Interessada, cujos fundamentos serão aqui adotados.

Em relação à incidência do IPI, o Acórdão nº 14-51.043, de 18 de junho de 2014, adotou a seguinte fundamentação:

Intenta a impugnante descaracterizar a sua atividade como de industrialização, afastando-a do campo de incidência do IPI. Argumenta que presta serviços de fabricação de embalagens personalizadas por encomenda, através do serviço de composição gráfica. A partir daí, tece longa explanação para explicar que composição gráfica é serviço sujeito ao ISS.

Importante salientar que o foco da contenda não é discutir se a atividade de composição gráfica enquadra-se no conceito de serviço e se está sujeita ao ISS. A questão é se a autuada exerceu ou não atividade de industrialização sujeita ao IPI. A solução do litígio ora apreciado reclama, inicialmente, a definição sobre o que seja operação de industrialização. Tendo em vista tal propósito, deve-se apresentar a definição dada pela legislação do IPI. Assim, para melhor esclarecimento, segue o art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010):

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem

colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Apresentadas as definições legais, é preciso analisar se o processo produtivo empregado pelo estabelecimento e o produto final obtido ajustam-se a elas. Neste sentido, considerar-se-ão as descrições feitas pela própria impugnante às fls. 28/32 da peça impugnatória (e-fls. 4.265/4.269):

No entanto a empresa ora impugnante, que se vale de aparas de papel como matéria prima dos produtos que industrializa, deixou de utilizar como base de cálculo para a apuração do IPI devido a diferença entre o preço de aquisição e de revenda relativamente aos produtos que utilizaram como matéria-prima as “sucatas” de papel (aparas), de maneira que, quando do início da fiscalização que deu origem ao lançamento fiscal ora impugnado, estava a proceder os cálculos que visavam à retificação de seu livro de apuração do IPI. (grifou-se)

(...)

A incidência do IPI se deu sobre a integralidade do valor final dos produtos por ela vendidos, resultante da renovação/reciclagem de papel usado que utiliza como insumo de sua produção, sem se ter considerado a disposição do artigo 135 do RIIPI/2002, vigente no período abrangido na presente discussão, e que limita a base de incidência do tributo na espécie à diferença entre o preço de aquisição daqueles insumos e o valor da respectiva saída, que no caso em apreço o produto será sempre papel reciclado, obtido do processo de renovação a que foi submetido, e que será utilizado posteriormente como componente do miolo do papelão ondulado de que se farão caixas de embalagem ou papel miolo (reciclado) que constituirão a parte central dos sacos de papel de maior consistência. (grifou-se)

(...)

Cumprido salientar que o processo produtivo da empresa tem por base exclusivamente papel em suas diversas fases. Inicia com o uso do papel, que é agrupado para formação do denominado papelão corrugado, cujas chapas são cortadas em forma de caixas de embalagens. Desse processo resultam aparas, que são os restos dos contornos que formam as caixas. Após o respectivo ciclo de utilização, tanto as aparas quanto as caixas (que nada mais são do que papel recortado em forma de caixas) retornam ao processo de produção, sendo então dissolvidas em água, secas sobre esteiras e, em seguida, assumem a forma de papel em bobinas. Em seguida são mais uma vez agrupados para a formação do papelão ondulado (que nada mais é do que papel agrupado), e voltam a ser cortados em forma de caixa, retomando-se o processo. (grifou-se)

Nesse processo, portanto, o papel apenas muda de forma, sem haver alteração ou mudança desse mesmo papel. Assim como o sal, ao ser diluído em água, não se altera e volta a ser sal quando seco, também no processo produtivo da recorrente o papel apenas muda de forma, sem alteração de sua essência. É papel, que é corrugado e cortado em forma de caixa, voltando a ser papel após ser diluído em água e seco.

Esse o processo produtivo da Impugnante, que se inicia com a renovação do papel, dando-lhe forma de caixa de papel, a qual volta a ser, após renovada, caixa de papel.

A interessada descreve seu processo produtivo com vistas a pleitear o reconhecimento ao direito a créditos de IPI e à forma de apuração da base de cálculo do imposto. Pelo teor do que expõe, é inequívoco que aí existe um processo de industrialização.

O estabelecimento adquire papel reciclável, denominado aparas, e efetua um tratamento sobre essas aparas para, no final, obter bobinas de papel reciclado. Este papel reciclado disposto na forma de bobinas é utilizado, posteriormente, como componente do miolo do papelão ondulado, do qual serão confeccionadas as caixas de embalagem, ou como papel miolo, que constituirá a parte central dos sacos de papel de maior consistência. Esta é, em suma, a descrição contida nas partes do texto da contestação acima transcritas.

A impugnante não detalha como obtém os outros componentes do papel ondulado e dos sacos de papel que irão ser transformados em embalagens. Somente descreve o processo de obtenção do miolo. Mas, independentemente da forma como os obtém, afirma que reúne todos esses componentes para resultar no produto intermediário (papel ondulado ou papel para sacos) que irá, ainda, ser transformado no seu produto final (as embalagens).

O estabelecimento adquire matérias-primas e, depois de uma série de ações típicas de industrialização, dá saída ao produto “embalagem de papel”. Em síntese, transforma “aparas de papel” em “embalagens de papel”, os quais, não obstante possuam a mesma natureza básica (papel), são produtos inteiramente diferentes, com propriedades e finalidades diferentes, inclusive com classificações NCM diferentes. O caso amolda-se perfeitamente à hipótese do art. 4º, I, do RIPI/2010.

A depor ainda contra a interessada, destaca-se o acórdão por ela mesma citado à fl. 30 da impugnação (e-fl. 4.267), relativo ao Recurso Especial nº 388.046/PR, assim ementado:

#### TRIBUTÁRIO. IPI. PRODUTO RECICLADO. PAPEL SUCATA.

1. A fabricação de papelão através da reciclagem de sucata de papel caracteriza industrialização, ensejando o cálculo do IPI na forma do art. 67 do Decreto n. 87.981/82 (RIPI). (grifou-se)

2. Recurso especial não-provido.

Portanto, é inevitável que se conclua que as atividades desenvolvidas no estabelecimento são tipicamente de industrialização, como definida pela legislação tributária, estando as embalagens produzidas compreendidas no campo de incidência do IPI.

Aduz a impugnante que presta serviços de composição gráfica. Infere-se, então, que, além de contribuinte do IPI, pelas atividades de industrialização que exerce com a fabricação de embalagens, ela também é contribuinte do ISS, pelas atividades de serviços de composição gráfica prestados aos clientes.

Há que se ressaltar que a conclusão de que se trata de industrialização na modalidade “transformação” abrange todos os argumentos apresentados pela Interessada quanto à natureza de suas atividades, uma vez que a composição gráfica, nesse contexto, não passaria de um elemento do processo. Ressalte-se, novamente, não

haver a Interessada demonstrado na ação judicial a assertiva da preponderância da composição gráfica.

Em relação à aquisição de aparas, os fundamentos foram os seguintes:

A fiscalização glosou o crédito presumido do IPI, apropriado pelo estabelecimento industrial a título de “CRÉDITO DE IPI SOBRE APARAS”. Resumiu assim a sua conclusão que fundamentou a glosa (e-fl. 3.532):

Constata-se então que não foram observados os requisitos mínimos indispensáveis para a fruição do benefício fiscal: a) - os resíduos sólidos (aparas de papel) devem ser adquiridos de cooperativa de catadores de materiais recicláveis constituídas de, no mínimo, vinte cooperados pessoas físicas; vedada a participação de pessoa jurídica b) - na apuração do crédito o sujeito passivo aplicou a alíquota do IPI integral da TIPI que estava sujeita o produto final. No entanto, no caso dos resíduos sólidos da posição 47.07 o crédito presumido está limitado ao percentual de 30,0% do valor da compra das aparas de papel; c) - o produto industrializado deve ser tributado na saída do estabelecimento o que não ocorreu. Mais de 90,0% das mercadorias saíram do estabelecimento com suspensão de IPI, fato que justifica, em parte, o elevado saldo credor de IPI escriturado no LRAIPI (crédito presumido na entrada sem o débito na saída). Não implementados estes requisitos, afasta do contribuinte o direito ao benefício do crédito presumido de IPI.

De sua parte, a impugnante se defende, dizendo que todas as afirmações da autoridade fiscal para negar o direito ao crédito ocorreram sem qualquer fundamentação fático-probatória.

Contudo, da simples leitura do trecho do Relatório Fiscal acima reproduzido, não restam dúvidas quanto aos motivos que levaram a autoridade fiscal a glosar o crédito presumido. Não houve a demonstração, por parte da fiscalizada, do cumprimento aos requisitos legais apontados, e nem mesmo na impugnação houve a preocupação em trazer aos autos os elementos que poderiam corroborar o direito ao crédito presumido calculado sobre a aquisição de aparas.

Acerca do assunto, não é demais repetir o que já foi dito em item discorrido anteriormente neste voto. Por envolver a fruição de créditos, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência. A quem alega possuir um crédito cabe a prova de sua existência. No caso, deve a interessada comprovar que atende a todos os requisitos exigidos pela Lei, a fim de fazer jus aos créditos.

Além de tudo, o crédito apropriado foi calculado sobre o valor integral da nota fiscal de aquisição, ao contrário do que determina o art. 5º, II, do Decreto nº 7.619, de 2011:

Art. 5º O crédito presumido de que trata o art. 1º será apurado pelo adquirente mediante a aplicação da alíquota da TIPI a que estiver sujeito o produto final resultante do aproveitamento dos resíduos sólidos que se enquadram nas condições estabelecidas neste Decreto, sobre os seguintes percentuais do valor inscrito no documento fiscal referido no art. 4º:

(...)

II - trinta por cento, no caso dos resíduos sólidos classificados nas posições 47.07 e 72.04 da TIPI:

(...)

Todavia, defende a impugnante que a Lei não limitou o crédito a 30% das aquisições, mas sim a 50%, ao teor do disposto no art. 6º, IV, da Lei nº 12.375, de 30 de dezembro de 2010:

Art. 6º O crédito presumido de que trata o art. 5º desta Lei:

(...)

IV – será calculado pelo adquirente mediante a aplicação da alíquota da TIPI a que estiver sujeito o produto que contenha resíduos sólidos em sua composição sobre o percentual de até 50% (cinquenta por cento) do valor dos resíduos sólidos constantes da nota fiscal de aquisição, observado o § 2º do art. 5º desta Lei. (grifou-se)

Parágrafo único. O percentual de que trata o inciso IV deste artigo será fixado em ato do Poder Executivo. (grifou-se)

De fato, a Lei nº 12.375, de 2010, limitou o benefício fiscal ao percentual de 50%, o que é substancialmente diferente interpretar que “estabeleceu o percentual de 50%”. Dizer “até 50%” significa admitir a possibilidade de qualquer valor que não exceda esse limite. Em adição, esqueceu-se a impugnante de mencionar o parágrafo único do indigitado artigo da Lei, dissipando qualquer margem de interpretação distinta. O percentual de que trata o inciso IV deste artigo será fixado em ato do Poder Executivo. Esta determinação foi concretizada com a edição do Decreto nº 7.619, de 2011.

Acrescente-se que no processo nº 10980.723377/2011-69 foi enfrentada situação semelhante, restando demonstrada a improcedência de alegações, primeiramente pelo Acórdão nº 14- 35.294, de 20 de setembro de 2011, da 8ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, que teve a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI**

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

**DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO.** Como resultado dos procedimentos de verificações obrigatórias, é legítimo o lançamento do IPI que apontou divergências tributáveis no confronto entre os valores escriturados e aqueles declarados em DCTF.

**PRODUTOS USADOS. RENOVAÇÃO OU RECONDICIONAMENTO. VALOR TRIBUTÁVEL.** As disposições constantes do art. 135 do RIPI/2002 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização nas modalidades de renovação ou condicionamento.

**AQUISIÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INSUMO NT.** A aquisição de aparas de papel e/ou papéis usados não enseja, para o estabelecimento industrial adquirente, direito ao aproveitamento de crédito do IPI pelo fato dessas matérias-primas não serem tributadas pelo imposto.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.** Legal a aplicação da taxa SELIC para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

**MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO. LEGALIDADE.** A multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado é aplicada no percentual determinado expressamente em lei.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais resolveu baixar o processo em diligência. No relatório contido no Acórdão nº 3202-001.099, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 27 de fevereiro de 2014, o relator esclareceu o que fora constatado na diligência requerida, realizada e parte em um dos estabelecimentos da empresa Trombini Embalagens S/A (com os devidos destaques):

Através da Resolução 3202-000.080 houve conversão do julgamento em diligência e abaixo resumo as conclusões da diligência:

(i) O processo produtivo promovido pela Recorrente? A primeira diligência técnica, para identificar qual o processo produtivo adotado pela Recorrente não pode ser realizada por inexistência do estabelecimento da empresa, cujas atividades foram formalmente encerradas em 29/07/2011.

(ii) O processo de reciclagem do papel, a partir de aparas de papel é renovação, acondicionamento ou transformação?

Inobstante a impossibilidade de realização de perícia técnica no estabelecimento industrial, com base nos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, aliada à declaração de funcionário da Trombini Embalagens S/A, e em informações técnicas, pudemos concluir que o processo de fabricação de caixas de papelão a partir da reciclagem de aparas de papel era realizada pela Trombini Industrial S/A trata-se de industrialização na modalidade transformação.

(iii) Para que a unidade da RFB competente verifique as retificações realizadas no livro de apuração do IPI, para então confirmar a existência ou não dos créditos apontados pela Recorrente, e se as compensações efetuadas são corretas.

A segunda diligência, de natureza contábil, para verificar as retificações do livro de IPI da Recorrente, restou prejudicada, a princípio, em razão da impossibilidade de realização da perícia técnica preliminar e, ao fim e ao cabo, em face da constatação que o processo de fabricação de embalagens a partir da reciclagem de aparas de papel realizado pela empresa trata-se da modalidade transformação.

No mérito, o acórdão decidiu o seguinte:

### **Mérito**

O ponto central da lide gira em torno da possibilidade da Recorrente se creditar de IPI por conta no disposto no artigo 135 do RIPI/2002 determinando que “o imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, de que trata o inciso V do art. 4º (renovação ou acondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 7º).”

Como apontado na decisão recorrida, as disposições constantes do artigo 135 do RIPI/2002 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização nas modalidades de renovação ou acondicionamento.

As informações obtidas na diligência requerida demonstram que no endereço original da Recorrente (Trombini Industrial S/A, atualmente denominada Jaar Embalagens Ltda.) encontra-se instalada a empresa Trombini Embalagens Ltda., sendo que, através do depoimento de funcionários desta última, o processo de fabricação de caixas de papelão a partir da reciclagem de aparas de papel era realizada pela Trombini Industrial S/A.

Como bem lançado no voto de primeiro grau, a transformação de matéria-prima em outro produto caracteriza industrialização, nos termos do artigo 4º do RIPI/2002.

Diante disso, não poderia ser aplicado o artigo 135 do mesmo RIPI/2002 ao caso concreto, já que aparas de papel são distintas do produto final, qual seja, sacos e caixas de papel. Nesse sentido, a mesma decisão traz com fundamento o Parecer COSIT nº 2, de 13/01/2000, sobre consulta formulada pela DISIT da 8ª Região Fiscal (“Assim, para que haja a revenda de bem renovado ou recondicionado é necessário que o produto resultante permaneça na condição de usado”).

Destaco, inclusive, decisão proferida por esta Turma no acórdão 3202- 000.902 da lavra do eminente conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, conforme ementa abaixo transcrita:

“RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IPI. SUCATAS E APARAS. COMERCIANTE ATACADISTA NÃO CONTRIBUINTE. TRANSFORMAÇÃO EM PRODUTO DIVERSO. CARACTERIZAÇÃO COMO PRODUTO USADO. ARTS. 135 e 165 do RIPI/2002. INAPLICABILIDADE. “O art. 165 do RIPI/2002 não se aplica aos insumos usados, não sendo possível calcular esse crédito presumido na aquisição de matéria-prima usada para transformá-lo em produto novo.

“O art. 135 do RIPI/2002 se aplica, apenas, aos produtos usados, adquiridos de pessoas físicas, que sejam renovados ou recondicionados, não abrangendo as hipóteses, como a dos autos, de transformação de mercadoria em produto diverso.”

Adicionalmente, vale destacar que STF já pacificou entendimento de que as entradas de insumos desoneradas de IPI não geram direito de crédito (RE 551.244-4), o que se aplica ao caso das aparas de papel que não são tributadas pelo IPI.

Diante disso, prejudicada fica a possibilidade de crédito da Recorrente, o que deixa sem sustentação as retificações realizadas no livro de IPI para fundamentar tal crédito.

Quanto à multa de ofício, segundo o que determina o art. 136 do CTN6 , sua exigência, em princípio, depende apenas da constatação do não cumprimento da obrigação tributária.

No caso dos autos, demonstrou-se não se aplicarem as disposições do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, razão pela qual a multa é cabível.

Em relação à produção de prova pericial, o pedido deve ser denegado, à vista de não haver dúvidas de que a modalidade de industrialização é a de transformação, à vista da fundamentação até aqui exposta.

Além disso, os quesitos formulados não respondem às questões que importam ao litígio.

Nesse contexto, é oportuno citar o que dispõe o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), em seu art. 464, a respeito da prova pericial, à vista do que determina o art. 151 do mesmo Código:

Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

[...]

No presente caso, a Interessada até forneceu exemplos de respostas do perito em outro lado, segundo as quais o processo de industrialização empregaria papel reciclável (caixas e sacos) e iniciar-se-ia “com a renovação do papel, dando-lhe forma de caixa de papel, a qual volta a ser, depois de renovada, caixa de papel”.

Veja-se que é evidente, pelas respostas fornecidas, que há uma destruição do produto utilizado como matéria-prima, seja qual for a denominação que se dê a ele.

Esse produto, no meio do processo, vira “papel”, que poderia, em tese, ser transformado em qualquer obra de papel.

Disse o perito expressamente na resposta mencionada pela Interessada: “É papel, que é corrugado e cortado em forma de caixa, voltando a ser papel após ser diluído em água e seco”.

Nem com esforço conseguiu o perito evitar uma clara referência a uma transformação.

Destaque-se, ainda, os seguintes trechos da impugnação:

“8. Necessário considerar que a referência a papel e papelão usados deve remeter, necessariamente, à fibra de celulose da qual a sucata de papel é composta. Não se trata de renovação ou acondicionamento da mesma folha de papel, nem tampouco do papel cartão ou do papelão descartado. O processo industrial de reciclagem de papel (renovação ou acondicionamento) tem por objetivo precípuo salvar a fibra de celulose contida no papel usado (e não o papel propriamente dito). Nesse processo, a matéria prima é a fibra de celulose contida na sucata de papel, que é triturada e retorna ao seu formato de papel ou papelão. Ao contrário, quando se trata de fabricação originária de papel, na modalidade transformação, parte-se da madeira das árvores para dela extrair as fibras de celulose, de preferência longas, para a produção de papel’.”

“Trata-se, pois, de ‘industrialização na modalidade renovação ou acondicionamento, por meio do qual se obtém, após o processo industrial, o mesmo produto que ingressou, qual seja: a fibra de celulose’.”

Apenas a título de comentário, segundo os trechos citados, a atividade da Interessada parece ser a de “industrialização de celulose” ou a de “fabricação de papel”, e não a alegada “composição gráfica”, pois as alegações parecem ser de que o produto fabricado caracterizar-se-ia por uma matéria – celulose – e uma forma – papel.

Obviamente, tais premissas são absurdas, pois há várias obras de papel, que se constituem em produtos diversos.

Na sequência do primeiro trecho acima reproduzido na impugnação, há um outro trecho frontalmente contraditório:

11. A matéria-prima é, no presente caso, um produto usado ou parte dele, o qual será renovado ou recondicionado (reciclado), mantida a sua classificação na Tabela do IPI (TIPI), diferenciando-se da transformação, porquanto nesta obtém-se um produto totalmente distinto da matéria-prima que ingressou no processo, o qual foi transmutado num novo produto, classificado em alínea diversa na TIPI. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, segundo os trechos acima reproduzidos, ora parecem importar especificamente os produtos utilizados como matéria-prima e fabricado, ora parecem não importar.

A falácia reside, primeiramente, no emprego de argumento baseado em regra de classificação fiscal para afirmar que “desperdícios e aparas” – matéria-prima – são produtos da mesma natureza do produto fabricado – p. ex., caixas de papel ou papelão.

De fato, a regra mencionada é a de que “desperdícios e aparas” classificam-se no mesmo capítulo da matéria determinada pela Tabela de Incidência do IPI – Tipi.

Dessa forma, desperdícios e aparas de “peles com pelo e suas obras” classificam-se no Capítulo 43, bem assim os desperdícios e as aparas de “pastas de madeira” e de “papel ou cartão para reciclar” do Capítulo 47 e de “papel e cartão” e de “obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão” do Capítulo 48.

A segunda falácia é a desconsideração de que há, conforme já esclarecido, uma destruição, durante o processo, do produto utilizado como matéria-prima.

Por exemplo, os “desperdícios e aparas” de caixas e papel ou papelão – que, tecnicamente, não são embalagens do tipo caixa de papel ou papelão – perdem a forma para serem tratados.

Pode-se supor que, por isso, a Interessada tenha formulado toda a argumentação ao redor da fibra de celulose e de sua recuperação.

A partir daí há um processo de construção de um novo produto, e não mera recuperação de um produto que já existia.

Maior prova disso é outro argumento notoriamente contraditório constante do laudo relativo à ação judicial (item 4.1):

Recebidas estas informações, a empresa TROMBINI elabora um “projeto estrutural” da embalagem, apresentando o desenho nas medidas e tipo de papel escolhida pelo cliente, gerando ainda, uma amostra, para que sejam enviados ao cliente para teste e aprovação.

Segundo a própria Interessada, a embalagem fabricada teria dimensões específicas, o que implica que a impossibilidade de renovação de uma embalagem previamente existente.

Está absolutamente claro que, dos “desperdícios e aparas” de caixas e papel ou papelão, aproveitam-se peças de papel e papelão, que são submetidos a um subprocesso do tipo renovação.

Entretanto, esse subprocesso faz parte de um processo mais amplo, que é o de fabricação de caixas, nesse exemplo7 .

Deve-se, ainda, acrescentar que a Fiscalização apurou, na tabela 04 do relatório original, os insumos utilizados pela Interessada em suas atividades, havendo concluído o seguinte:

Por conseguinte, observa-se que, embora a maior parte dos insumos ingressados no estabelecimento da fiscalizada constitua-se de “aparas” (de caixas de papelão, segundo a fiscalizada), tais insumos são destinados à elaboração do produto intermediário PAPEL, dos mais variados tipos, que posteriormente são utilizados na produção de sacos de papel e caixas de papelão dessa unidade ou de outras unidades da TROMBINI, de outras empresas, ou mesmo, comercializados como produto final.

No que se refere à constatação de que o papel é um produto intermediário na produção de sacos de papel e de caixas de papelão, a conclusão da Fiscalização é a mesma a que se chegou no presente voto, a partir de outra perspectiva.

Numa das alegações, a Interessada pretendeu afastar o uso de um vídeo institucional publicado na Internet como prova de que a industrialização ocorreria por transformação.

A pretensão da Interessada, entretanto, não merece acolhida, pois a alegação de que o vídeo teria “o único fito de ser instrumento de mídia comercial” não o desqualifica como meio de prova.

Ademais, a alegação de que a decisão judicial teria reconhecido “a atividade de renovação realizada na fábrica do contribuinte” é falaciosa, uma vez que a Interessada não era parte da ação judicial e a fábrica era utilizada por outra empresa, inexistindo “reconhecimento” por decisão judicial a respeito da modalidade de industrialização.

O referido vídeo traz elementos que corroboram a conclusão de que os produtos que entram nos estabelecimentos sofrem transformação, como as imagens extraídas e abaixo reproduzidas (<https://youtu.be/-urV8gp9of4?t=215>):



As imagens são autoexplicativas.

Dessa forma, a conclusão é infofismável: a modalidade de industrialização é a de transformação.

Nesse contexto, ainda que haja composição gráfica no processo, além de tal processo não descaracterizar a industrialização por transformação, não se vislumbra como poderia representar a etapa “preponderante” do processo.

Esclareça-se, para não se alegar que aqui se incorre em contradição, que os aspectos dessa última questão, no que diz respeito à aplicação da decisão judicial, já foi anteriormente analisada.

A rigor, caracterizando-se a industrialização por transformação, aplicam-se as disposições legais que fazem incidir o Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme esclarecido pela Fiscalização, com as glosas de créditos efetuadas.

Em razão da extensão do relatório e do voto, apresenta-se abaixo uma tabela com as alegações da Interessada e os fundamentos adotados no acórdão.

<b>Impugnação</b>	
Nulidade: o auto de infração não afirma qual seria a atividade da empresa e seu processo produtivo.	As alegações são apresentadas em relação a uma decisão judicial impetrada por outra empresa e a Interessada afirma, sem fundamento, que a decisão judicial teria efeito de reconhecer sua atividade como de renovação, mencionando até a fábrica como sendo sua. Ademais, a alegação de nulidade parte da falsa premissa de que o ônus da prova seria do fisco, em razão da decisão judicial. Tal decisão, entretanto, não tem efeito vinculativo algum e, ademais, o relatório, além de afastar essas alegações específicas, fundamenta-se em várias outras para concluir qual a natureza da atividade. No voto, são analisados, ainda, outros elementos mencionados no relatório e decisões de outros processos administrativos.
A modalidade de industrialização seria de renovação e, assim, as glosas efetuadas seriam improcedentes.	Além dos fundamentos adotados em outras decisões administrativas, destacou-se que as alegações basearam-se em duas falsas premissas: A matéria-prima seria do mesmo tipo do produto (não são, pois se trata de aparas). A Interessada omite o fato de a matéria-prima ser destruída e submetida a processo químico e físico, dentro do qual se insere um processo intermediário de renovação, não de caixas e sacos, mas de papelão e papel, que são produtos intermediários utilizados na fabricação dos novos produtos.
A saída desses itens do estabelecimento da Autora é tributada pelo IPI; na sequência, são utilizados	Além do que consta do item anterior, a alegação da Interessada contradiz as próprias alegações de

pela indústria como embalagem, em nova saída tributada. Chega ao consumidor, que descarta a embalagem, que é coletada e retorna para ser reaproveitada e ter novo ciclo.	que suas atividades seriam, preponderantemente, de composição gráfica.
Redução da base de cálculo	Não se aplica ao caso, uma vez que não se trata de hipótese do art. 194 do Rjpl/2010.
Ação judicial e vínculo com a empresa Laudo pericial e decisões judiciais - Renovação	Não há o vínculo pretendido, pois a ação judicial foi apresentada por outra empresa, cujo estabelecimento era localizado no local de um dos atuais estabelecimentos da Interessada. Ainda que fosse verdadeira a assertiva de que "a atividade desenvolvida neste parque continua sendo exatamente a mesma", o entendimento do fisco não se vincula ao da decisão judicial e, menos ainda, a um laudo produzido no âmbito dela. Não há amparo legal, nem sequer lógico, para tal alegação.
Atividade de composição gráfica: nulidade do auto de infração	Não há concomitância entre discussão judicial e administrativa, uma vez que a pretensão da Interessada, na via administrativa, é a declaração de nulidade do auto de infração, por não haver, supostamente, respeitado decisão judicial. Tal pretensão é improcedente, primeiramente, porque a legislação permite a lavratura de auto de infração e a decisão judicial apenas suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, no caso de composição gráfica. Portanto, se, por hipótese, o auto de infração houvesse desobedecido a decisão, seria o caso apenas de ajustá-lo. Entretanto, verificou-se que a decisão judicial concedeu a tutela de evidência tão-somente em relação à atividade de composição gráfica, enquanto a atividade objeto do auto de infração atingiu produtos fabricados por transformação.
Atividade de composição gráfica: multa de ofício ilegal	A multa de ofício foi aplicada de acordo com a legislação
Multa de ofício: falta de motivação	Art. 136 do CTN. O dispositivo legal prevê a multa em razão da falta de recolhimento do imposto.
Perícia	Prescindível, pelas várias razões citadas no voto.
<b>Aditamento – Resposta ao Relatório Retificado</b>	
O procedimento fiscal ter-se-ia baseado em provas frágeis	Ao contrário do alegado, o tipo de processo produtivo em questão é conhecido pela fiscalização federal, em relação a estabelecimentos da própria Interessada e de outros contribuintes. Conforme análises efetuadas no relatório fiscal e no presente voto, trata-se de processo de

"[...]a Fiscalização altera os fundamentos do lançamento tributário [...]"	Industrialização na modalidade <i>transformação</i> . Alegação improcedente, uma vez que, originalmente, a fundamentação trazia duas fundamentações contraditórias, relativamente à aplicação da decisão judicial ao caso concreto. Como consequência do saneamento, foi eliminada um dos fundamentos, permanecendo o outro, respeitando-se o contraditório.
Ofensa ao art. 149 do CTN	Não houve revisão de lançamento e desrespeito ao mencionado artigo.
A Fiscalização em seu relatório fiscal complementar omitiu o trecho em que fundamentava a constituição de crédito tributário com o fim de prevenir a decadência.	De fato, a fundamentação foi excluída, em razão de o auto de infração não haver sido lavrado para prevenir a decadência.
Nulidade: dever de fiscalização	Alegação já apresentada na impugnação.
Ação judicial e efeitos da decisão	A Interessada alega que a Fiscalização deveria haver verificado "quais embalagens eram personalizadas e quais não eram". Entretanto, não é o fato de a embalagem ser ou não personalizada que caracteriza a atividade como de "prestação de serviço de composição gráfica", conforme esclarecido no voto. Portanto, não há que se falar em nulidade, ou em dúvida quanto à não aplicação da decisão judicial ao caso concreto.
Atividade de renovação	Alegação já apresentada na impugnação.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa