



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.722726/2019-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.069 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente CARTONALE INDÚSTRIA E BENEFICIAMENTO DE MATERIAIS PLÁSTICOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/09/2014 a 31/12/2016

BASE DE CÁLCULO DO IPI. INCLUSÃO DO FRETE E ICMS.

A base de cálculo do IPI é o valor total da operação de saída que pode se traduzir no preço do produto acrescido do frete e demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas do comprador, incluindo o ICMS.

BASE DE CÁLCULO DO IPI. PIS E COFINS. INVERSÃO DE CONCEITOS.

O IPI deve ser deduzido do valor da receita bruta para compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. O contrário não se aplica, pois o PIS e a Cofins não compõem a base de cálculo do IPI.

CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio.

Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, das fls. 550 a 568, lançado em desfavor do estabelecimento em epígrafe, pela falta de declaração e de recolhimento do imposto devido. A autuação resultou em um crédito tributário no valor de R\$ 14.287.008,57, dos quais R\$ 6.892.520,40 se referem ao imposto apurado, R\$ 2.225.098,00 se referem aos juros de mora calculados até 30/04/2019 e R\$ 5.169.390,17 são relativos à multa de ofício aplicada.

Segundo consta no Relatório Fiscal das fls. 569 a 586, o contribuinte teria efetuado aproveitamento extemporâneo de créditos indevidos de IPI, no período de setembro de 2014 a dezembro de 2016. O estabelecimento industrial teria deixado de recolher tributo em decorrência da apropriação de tais créditos no Livro Registro de Apuração do IPI - LRAIPI.

Ao longo do procedimento fiscal, o estabelecimento foi intimado, em diversas ocasiões, a apresentar os documentos que deram origem a tais créditos e esclarecer, de forma detalhada, como se deu sua escrituração, bem como sobre eventuais processos judiciais relacionados ao IPI em que a fiscalizada é parte e/ou consulta formulada à RFB sobre esse imposto.

O estabelecimento enviou resposta às intimações, esclarecendo em síntese que:

- a) não possui processos judiciais que se refiram ao Imposto sobre Produtos Industrializados;
- b) não possui consulta regularmente formulada à Receita Federal do Brasil a respeito da classificação fiscal de seus produtos, em seu nome ou por meio de entidade representativa de categoria de que faça parte; e
- c) os valores relativos a créditos extemporâneos de IPI lançados na escrita fiscal são oriundos de procedimento de revisão realizado pela empresa, relativos a valores apurados a maior em decorrência da inclusão do ICMS, do PIS, da COFINS e de fretes na base de cálculo do IPI nas operações de saídas dos períodos de setembro de 2009 a dezembro de 2016.

Segundo o autor do procedimento fiscal, os valores aproveitados no LRAIPI também teriam sido atualizados pela taxa Selic.

Diante das informações prestadas, a fiscalização constatou que não existe base legal ou amparo judicial para a exclusão do frete, do ICMS, do PIS e da Cofins da base de cálculo do IPI. Em larga exposição de razões e lastreado na legislação de regência, o fiscal concluiu que restou configurada a infração à legislação do IPI, posto tais créditos não possuam legitimidade para deduzir os débitos daquele período. Assim, glosou o crédito indevidamente registrado e procedeu à reconstituição da escrita do IPI, exigindo as diferenças apuradas e os respectivos acréscimos de multa de ofício e juros.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento de ofício em 12 de abril de 2019 (sexta-feira), conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem fl. 595, e apresentou a impugnação das fls. 600 a 655, em 13 de maio de 2019. As razões de defesa seguem resumidas.

Alega que por expressa determinação do Código Tributário Nacional, em conformidade com a matriz constitucional desse tributo, na base de cálculo do IPI somente poderá incidir o valor decorrente dos insumos e os gastos de produção utilizados para a industrialização dos produtos, nada mais. Que qualquer valor que for adicionado ao preço do produto industrializado, jamais poderá ser alcançado pela incidência do IPI, pois, que o mesmo não é componente do processo de industrialização dos produtos, mas sim parcela do imposto devida ao Estado que nada acrescenta ou agrega ao processo produtivo.

Argui que a lei ordinária não pode determinar a inclusão do valor do frete contratado para o transporte dos produtos, bem como do ICMS, do PIS e da Cofins à base de cálculo do IPI, vez que, admitindo tal incidência, estará alterando a base de cálculo do imposto em comento, o que só poderá ser feito por Lei Complementar. Que a inclusão dessas parcelas na base de cálculo do IPI viola os princípios constitucionais do não confisco, do direito à propriedade e da capacidade contributiva, implicando redução do seu patrimônio em detrimento do enriquecimento dos cofres públicos.

Quanto ao registro de créditos extemporâneos na escrita fiscal, argumenta que, uma vez reconhecido o direito, a forma utilizada não deve ser óbice ao seu exercício, razão pela qual entende que o meio utilizado e devidamente informado ao fisco se demonstra legítimo.

Alega, ainda, que, nos casos em que envolver resistência ilegítima do Fisco quanto ao reconhecimento do direito de crédito, de rigor a aplicação de atualização monetária, que atualmente reflete a variação da mesma taxa aplicada na cobrança dos juros de mora para pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional, ou seja, a Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

O interessado ilustra a impugnação com excertos doutrinários e jurisprudenciais, que considera favoráveis aos argumentos apresentados.

Finaliza requerendo que a impugnação seja conhecida e julgada procedente, cancelando-se a exigência formalizada no auto de infração.

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/09/2014 a 31/12/2016

FALTA DE RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de tributo, apurada em procedimento de fiscalização, fundamenta o lançamento de ofício e impõe ao contribuinte o pagamento dos valores devidos, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

BASE DE CÁLCULO DO IPI. INCLUSÃO DO FRETE E ICMS.

A base de cálculo do IPI é o valor total da operação de saída que pode se traduzir no preço do produto acrescido do frete e demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas do comprador, incluindo o ICMS.

BASE DE CÁLCULO DO IPI. PIS E COFINS. INVERSÃO DE CONCEITOS.

O IPI deve ser deduzido do valor da receita bruta para compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. O contrário não se aplica, pois o PIS e a Cofins não compõem a base de cálculo do IPI.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível, por absoluta inexistência de base legal, a correção monetária de créditos escriturais do imposto ou de seu ressarcimento, pela incidência da taxa SELIC sobre os montantes escriturados ou pleiteados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2014 a 31/12/2016

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade e de inconstitucionalidade.

CITAÇÕES E TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando, em síntese:

Dos créditos relativos a indevida inclusão do frete na base de cálculo do IPI sobre vendas.

Exclusão o valor do ICMS, do PIS e da COFINS da base de cálculo do IPI.

Dos precedentes judiciais.

Da vedação a tributação com efeito de confisco.

Do enriquecimento sem causa do poder público.

Do procedimento adotado pelo contribuinte.

Da incidência de correção monetária ao crédito decorrente.

Requeru, por fim:

Face a todo o exposto, demonstrado o direito da Recorrente em creditar-se dos valores do IPI indevidamente tributados em razão da inclusão do frete e dos tributos (ICMS, PIS e COFINS) na sua base de cálculo em operações anteriores, bem assim da correção de tais créditos utilizando-se da variação da SELIC, constata-se a impossibilidade de se manter o V. Acórdão n.º 110-002.249 – 3ª Turma da DRJ-10, do qual manteve a autuação, levando o ensejo à apresentação deste Recurso Voluntário, que, em primeiro lugar merece conhecimento para posterior provimento, recaiando ao cancelamento do AIIM, por parte de Vossas Senhorias.

Sendo esses os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade impondo o seu reconhecimento. Não há preliminares para apreciar.

Conforme já relatado o processo trata de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, das fls. 550 a 568, lançado em desfavor do contribuinte, pela falta de declaração e de recolhimento do imposto devido, no valor total de R\$ 14.287.008,57, no período de apuração de setembro de 2014 a dezembro de 2016.

A infração lavrada no Auto foi baseada na constatação, pela fiscalização, de que a fiscalizada excluía sem base legal ou amparo judicial o frete, o ICMS, o PIS e a Cofins da base de cálculo do IPI e assim concluiu que restou configurada a infração à legislação do IPI. Foram glosados os créditos indevidamente registrados e refeita a escrita do IPI, exigindo as diferenças apuradas e os respectivos acréscimos de multa de ofício e juros.

Para melhor entendimento da controvérsia cabe analisar as razões da fiscalização, descrevendo as apurações, ao proceder com a autuação, e-fls. 575 e 579:

(..)

2.2. Dos Créditos Extemporâneos Indevidos de IPI — Insuficiência de Recolhimento de Imposto

2.2.1. Da origem dos créditos e montantes No período no período de outubro de 2014 a dezembro de 2016, o contribuinte lançou no RAUPI (Registro de Apuração do IPI) créditos indevidos de IPI, como ajuste, sob o tipo "099 — outros créditos", sob a descrição de "Crédito Extemporâneo do IPI"

— Base Legal Artigo 153, Artigo 3, Inciso II da CF/88".

De outro modo ocorreu no mês de setembro de 2014. O contribuinte lançou, a título de ajuste a crédito, o valor de R\$ 278.776,80, sob o tipo "099 — Outros créditos", sob a descrição "Crédito Presumido Exportação Lei nº 9.363/1996". Intimado, o contribuinte informou que do total de R\$ 278.776,80, o montante de R\$ 124.623,81 corresponde efetivamente a créditos apurados em decorrência da revisão das bases de cálculo do IPI e, portanto, não tem vinculação com o Crédito Presumido do IPI. Confirmou-se a alegação do contribuinte através da verificação do Crédito Presumido do IPI apurado por meio dos DCP (Demonstrativo do Crédito Presumido do IPI) e transmitidos à Receita Federal do Brasil.

Os valores creditados indevidamente encontram-se demonstrados na tabela que segue.
(...)

Em sua escrita fiscal o contribuinte apresentava saldos devedores em todos os períodos de apuração conforme reproduzido na tabela abaixo.

Mês	Saldo Credor Anterior	Entradas Crédito IPI	Outros Créditos IPI	Saídas Débito IPI	Saldo IPI Recolher
09/2014	0,00	106.337,76	278.776,80	470.965,76	85.851,20
10/2014	0,00	129.326,34	239.060,96	469.838,56	101.451,26
11/2014	0,00	100.632,92	169.034,78	400.992,75	131.325,05
12/2014	0,00	47.678,81	283.145,90	418.651,54	87.826,83

01/2015	0,00	45.962,18	339.356,68	445.205,33	59.886,47
02/2015	0,00	58.951,51	250.451,42	392.886,73	83.483,80
03/2015	0,00	50.519,21	361.612,19	452.310,53	40.179,13
04/2015	0,00	60.371,98	361.005,21	461.488,88	40.111,69
05/2015	0,00	90.263,82	245.942,10	397.691,44	61.485,52
06/2015	0,00	82.748,10	275.039,23	439.941,91	82.154,58
07/2015	0,00	52.757,51	337.030,73	407.526,70	17.738,46
08/2015	0,00	95.741,82	290.333,31	411.149,72	25.074,59
09/2015	0,00	88.304,69	167.298,79	358.141,44	102.537,96
10/2015	0,00	86.347,38	296.225,65	408.331,78	25.758,75
11/2015	0,00	134.190,25	128.054,21	390.298,66	128.054,20
12/2015	0,00	104.541,58	0,00	279.015,13	174.473,55
01/2016	0,00	115.207,44	297.419,25	445.673,27	33.046,58
02/2016	0,00	73.894,13	275.234,50	354.717,52	5.588,89
03/2016	0,00	60.142,93	342.354,46	420.516,05	18.018,66
04/2016	0,00	92.965,82	254.748,64	361.122,28	13.407,82
05/2016	0,00	73.884,11	280.853,65	375.877,28	21.139,52
06/2016	0,00	83.656,88	261.025,92	390.746,20	46.063,40
07/2016	0,00	38.667,69	260.994,59	345.720,15	46.057,87
08/2016	0,00	82.749,12	271.503,91	405.968,06	51.715,03
09/2016	0,00	86.458,95	106.686,93	313.156,37	120.010,49
10/2016	0,00	75.213,90	240.910,77	376.352,36	60.227,69
11/2016	0,00	87.354,72	222.217,33	365.126,38	55.554,33
12/2016	0,00	80.522,95	212.331,05	330.324,19	37.470,19

Intimado a comprovar a origem dos créditos extemporâneos de IPI O contribuinte informou que são oriundos da revisão da base de cálculo do IPI de operações de saídas dos períodos de setembro de 2009 a dezembro de 2016. O contribuinte excluiu da base de cálculo do IPI os valores correspondentes ao ICMS, PIS e COFINS do período de setembro de 2009 a dezembro de 2016. Também excluiu da base de cálculo do IPI os valores correspondentes ao frete do período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014. O contribuinte alegou que a base de cálculo do IPI deve ser composta tão somente pelos valores dos custos suportados pelo industrial na fabricação do produto, não se incluindo quaisquer valores que sejam alheios ao processo de industrialização. O excedente de imposto apurado pelo contribuinte, da revisão das bases de cálculo, foi tomado como crédito em sua escrita fiscal, o que ocasionou a redução indevida dos saldos devedores no período de setembro de 2014 a dezembro de 2016.

O contribuinte possui duas apurações:

Apuração 1

- Valores creditados na escrita fiscal no período de setembro a dezembro de 2014 decorrentes da:
- Exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI em relação às saídas do período de setembro a dezembro de 2009;
- Exclusão do frete da base de cálculo do IPI em relação às saídas do período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014.

As planilhas apresentadas em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/18-167 apuram créditos de IPI decorrentes da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI do período de apuração de setembro a dezembro de 2009, e do frete do período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014.

Os créditos de IPI apurados através das planilhas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/18-167 foram aproveitados, de forma parcial, no Registro de Apuração do IPI, no período de setembro a dezembro de 2014.

A planilha que detalha a apuração de suposto crédito de IPI decorrente da exclusão do frete da base de cálculo, apresenta o cálculo por mês. Na planilha Cálculos da Exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS da Base de Cálculo do IPI o contribuinte demonstra, por mês, o valor do IPI lançado, os valores apurados do ICMS, do PIS e da COFINS e excluídos da base de cálculo do IPI, e a identificação do suposto IPI debitado a maior. Em planilha própria o contribuinte consolida mensalmente os valores apurados de IPI supostamente debitados a maior nas operações de saída, calcula a atualização por meio da Selic e demonstra os valores creditados na escrita.

Os valores aproveitados no registro de Apuração do IPI encontram-se atualizados pela Selic.

Apuração 2

- Valores creditados na escrita fiscal no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016 decorrentes da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI em relação às saídas do período de janeiro de 2010 a dezembro de 2016.

As planilhas apresentadas em atenção ao Termo de Início e de Intimação Fiscal apuram créditos de IPI decorrentes da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI do período de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2016. Os créditos de IPI apurados através das planilhas apresentadas foram aproveitados, de forma parcial, no Registro de Apuração do IPI, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

As planilhas que compõem o arquivo "Créditos IPI 2015 a 2016" demonstram a apuração das supostas diferenças encontradas. Nas planilhas Saídas 2010, Saídas 2011, Saídas 2012, Saídas 2013, Saídas 2014, Saídas 2015 e Saídas 2016, o contribuinte apresenta o valor do IPI lançado, os valores do ICMS, do PIS e da COFINS excluídos da base de cálculo do IPI e apura o valor do IPI supostamente debitado a maior. A planilha Saídas 2010 os cálculos são efetuados de forma consolidada mensal. Nas demais planilhas os cálculos são efetuados por nota fiscal.

A planilha Demonstrativo Débitos Créditos consolida mensalmente os valores apurados de IPI considerados como debitados a maior nas operações de saída, calcula a atualização por meio da Selic e demonstra os valores creditados na escrita. Observa-se que no mês de Janeiro de 2016 o contribuinte aproveitou no RAIPI o montante de R\$ 297.419,25, mas baixou na planilha Demonstrativo Débitos Créditos o valor de R\$

284.200,61. No mês de julho de 2016 o contribuinte aproveitou no RAIPI o montante de R\$ 260.994,59, e nada baixou na planilha Demonstrativo Débitos Créditos.

Os valores aproveitados no registro de Apuração do IPI encontram-se atualizados pela Selic.

2.2.2. Da improcedência dos créditos

O contribuinte informou não ser parte em processos judiciais que se refiram ao Imposto sobre Produtos Industrializados e não apresentou decisão judicial permitindo a exclusão do frete, ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI.

Diante das informações prestadas, esta fiscalização constatou que não existe base legal ou amparo judicial para a exclusão do frete, do ICMS, do PIS e da COFINS da base de cálculo do IPI.

A base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorre a saída do produto.

No tocante a base de cálculo do IPI, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, prescreve em seus arts. 46 e 47 que: (...)

A Delegacia Regional de Julgamento - DRJ, por sua vez, ao analisar a Impugnação, ratificou o entendimento da Fiscalização e refutou as alegações de inconstitucionalidade de Lei e ofensas a princípios constitucionais dos quais o recorrente buscou se utilizar. Em síntese assim decidiu a DRJ:

Assim, como se pode notar a base de cálculo do IPI é o valor **total da operação de saída** que pode se traduzir no preço do produto acrescido do **frete** e demais **despesas acessórias**, cobradas ou debitadas do comprador (contribuinte ou destinatário).

E quais são os componentes do preço ou valor da operação se não os custos, lucro e impostos? Por óbvio, se o frete e o ICMS compõem o preço do produto, eles também são base de cálculo do IPI. Sendo assim, qual o motivo da exclusão do frete e do ICMS da base de cálculo do IPI se este faz parte do valor da operação? A lei não determina nenhuma exceção à regra. A exceção está na forma em que determinados juristas e doutrinadores estão atualmente interpretando a lei.

O ICMS por ser tributo calculado por dentro do valor da operação (preço de venda), nele já está inserido, de modo que a expressão “valor da operação” deve ser compreendida com a sua inclusão. Vale dizer, o ICMS integra a própria base de cálculo, ou seja, o valor de venda inclui o valor do ICMS, sendo o destaque em documento fiscal destinado a simples controle. Assim, o ICMS é embutido no preço total da operação, consistindo em uma alíquota, que, embora destacada, é incluída no preço.

(...)

Esclarecidos alguns pontos, veja-se que a impugnante ao tentar se creditar do suposto IPI que teria incidido sobre uma base de cálculo maior (com inclusão do PIS e da Cofins) inverteu os referidos conceitos, ou seja, retirou da base de cálculo do IPI algo (PIS e Cofins) que já não estava compondo-a. Portanto, não há como acatar a tese apresentada.

A impugnante alega, ainda, ofensa aos princípios da propriedade, do não confisco e da capacidade contributiva, no afã de ver afastada a norma legal positivada. Todavia, tais argumentos não podem ser apreciados por esta instância, dada a vinculação estrita ao teor de atos dessa natureza, conforme estabelecido no art. 17, V, da Portaria MF nº 340, de 8 de outubro de 2020, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, e que determina ao julgador o

dever de “*observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e demais atos vinculantes*”. E o tal art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, preceitua: “*São deveres do servidor: (...) III- observar as normas legais e regulamentares*”.

A apreciação da impugnação materializa atividade administrativa de natureza plenamente vinculada, isto é, sujeita-se à observância estrita dos dispositivos normativos que compõem a legislação tributária de regência, enquanto válidos e eficazes. Deles não pode a autoridade administrativa competente, incluindo-se este julgador, afastar-se, desviar-se, estender ou inovar, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, foge da alçada do julgamento administrativo toda linha argumentativa desenvolvida na impugnação que perpassa por questões atinentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma tributária, assim como o afastamento da aplicação dessas normas sob o pretexto de acolhimento de princípios constitucionais. Argumentações dessa estirpe devem ser suscitadas perante o Poder Judiciário, cujo foro é o adequado para análise e decisão sobre tal mister.

Ultrapassado esse introito, cumpre mencionar que o contribuinte não se contrapõe aos fatos, ou seja, não contradiz o que foi apurado pela fiscalização, o seu Recurso, assim como ocorreu na Impugnação, versa sobre tese jurídica, inconformismo com a Legislação vigente e sua aplicabilidade.

É bem verdade que o recorrente não está só nas situações apontadas que as incômoda ou que lhe são desfavoráveis, tanto que trás aos autos decisões referentes a ações judiciais com teses que busca alegar. Contudo, importante destacar que o contribuinte não possui nenhuma decisão em seu favor, bem como a tese defendida não teve acolhida em qualquer decisão com efeitos vinculantes à administração pública.

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte alega que:

Após a industrialização dos seus produtos a Recorrente consequentemente os comercializa, **ACRESCENDO ao preço o valor do frete pago para o transporte das mercadorias.**

Nessas condições e por força da legislação vigente, a Recorrente ao calcular o IPI devido pela **operação** de venda de seus produtos, está obrigada a **INCLUIR**, indevidamente, **na base de cálculo do tributo** o valor correspondente ao **FRETE** pago na operação mercantil.

Por expressa determinação do Código Tributário Nacional que em conformidade com a matriz constitucional desse tributo, na base de cálculo do **IPI** somente poderá incidir o valor decorrente dos insumos e os **GASTOS DE PRODUÇÃO** utilizados para a industrialização dos produtos, nada mais.

Ocorre que a parcela correspondente ao valor do frete pago no transporte dos produtos industrializados **não é insumo**, nem tampouco componente da produção, pois seu custo é inerente a comercialização dos produtos industrializados.

(...)

Destarte, nos termos dos artigos supra transcritos, tem-se que nas operações relativas à saída de produtos industrializados do estabelecimento da Recorrente a **BASE DE CÁLCULO** é o **VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA**", sendo certo que o **VALOR** dessa operação refere-se *aos valores decorrentes dos gastos inerentes e indispensáveis ao processo de industrialização dos produtos, tais como, insumos, mão-de-obra e despesas acessórias*, sem os quais não se

industrializa o produto final vendido pela Impugnante, conforme já sufragado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em inúmeras decisões que se verá mais adiante.

Fica claro, portanto, **que por decorrência de expressa determinação constitucional APENAS sobre os VALORES** representativos dos custos/GASTOS DE PRODUÇÃO, **PODERÁ estar incluído na Base de Cálculo do IPI**, e o VALOR da Operação Mercantil **é tão somente o Preço cobrado SEM a INCIDÊNCIA do frete**.

(...)

De acordo com os dispositivos acima, tem-se que o IPI incide sobre as operações com produtos industrializados, cujo valor é formado pelo preço do produto, preço do produto deveria ser apenas o valor da aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos, acrescidos do preço do frete e das demais despesas acessórias.

Ocorre que para Fisco o preço do produto tem que estar incluído o valor do FRETE contratado.

Não pode a legislação ordinária (menos ainda Decreto regulamentar) serem aplicados em detrimento da norma contida nos artigos 46, 47 e 51, do CTN que é norma de natureza complementar, por implicar invasão de competência constitucional. O artigo 46 do Código Tributário Nacional ao mencionar a saída, em seu texto, quis apenas referir-se ao momento da ocorrência do fato gerador do IPI, o qual não é a operação tributada.

A saída do produto industrializado se constitui numa mera decorrência da existência do fenômeno tributado, mas não é ela própria, o fenômeno.

Dai concluir-se que a BASE DE CÁLCULO do IPI, refere-se TÃO SÓ ao VALOR de venda da mercadoria, NÃO SE INCLUINDO nesse valor, QUAISQUER ACRÉSCIMOS, principalmente à título de FRETE, cuja natureza é alheia ao processo de industrialização, consequentemente, recaindo à não incidência da IPI.

No que se refere a exclusão promovida pelo contribuinte do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI, ele assim defendeu:

Como já justificado alhures, nas operações relativas à saída de produtos industrializados do estabelecimento, a BASE DE CÁLCULO do IPI deve corresponder ao **VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA**", sendo certo que o VALOR dessa operação refere-se **aos valores decorrentes dos GASTOS DE PRODUÇÃO, tais como, insumos, mão-de-obra e despesas acessórias inerentes ao processo de industrialização**, sem os quais não se industrializa o produto final vendido pela empresa, conforme já sufragado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em inúmeras decisões que se verá mais adiante.

Assim, por expressa determinação constitucional a **Base de Cálculo** do IPI **SÓ PODERÁ ser** relativa aos valores representativos dos **GASTOS DE PRODUÇÃO**, OU sejam, aqueles decorrentes da industrialização do produto.

Nesse contexto, sobre as alegações e inconformismo com a legislação vigente, de pronto vale o destaque que este CARF, não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de Lei, conforme Súmula Vinculante CARF n.º 2 com o seguinte teor:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De igual maneira, não cabe ao CARF a aplicação de decisões judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias, em oposição ao que determina a

legislação em vigor. Dentro dessas premissas ressalto o que já foi exaurido neste PAF sobre a base de cálculo do IPI e o que a lei determina:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(...)

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

(...)

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

(..)

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010.

Valor Tributável

Art.190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

(...)

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15). *Grifo meu*

(..)

Como se vê o parágrafo 1º deixa claro que na base de cálculo do IPI deve incidir o valor do frete e das demais despesas acessórias, razão pela qual a tese defendida pela contribuinte não merece acolhida. Nesse sentido é o entendimento exposto no Acórdão n.º **3302-002.159**, de relatoria da Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

(...)

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.

A base de cálculo ou valor tributável do imposto corresponde ao valor total da operação da qual decorra a saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, compreendendo o preço do produto, **acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias**, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (art. 131 do RIPI/2002).

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

Por falta de previsão legal é incabível excluir da base de cálculo o ICMS, incluso no valor da nota fiscal, por compor o preço do produto.

(...)

Com relação a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, ainda no que consta no parágrafo 1º do art. 190 acima reproduzido, considera-se o que deve ser calculado dentro do valor da operação, já inserido no preço de venda, ou seja, o valor de venda inclui o valor do ICMS, sendo o destaque em documento fiscal destinado a simples controle. Certo que o ICMS é embutido no preço total da operação, consistindo em uma alíquota, que embora destacada, é incluída no preço.

Tal construção do valor da operação encontra guarida no que explicita o art. 47, II, "a", do CTN, a base de cálculo do IPI é dada pelo "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria". O ICMS, por ser tributo calculado por dentro do valor da operação (preço de venda), nele já está inserido, **de modo que a expressão "valor da operação" deve ser compreendida com a sua inclusão.**

Esse é o entendimento de inúmeras decisões no âmbito administrativo, ratificando o posicionamento da fiscalização, a exemplo do Acórdão n.º **3002-001.664** de relatoria da Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 25/05/2011

RESTITUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

Conforme explicita o art. 47, II, "a", do CTN, a base de cálculo do IPI é dada pelo "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria". O ICMS, por ser tributo calculado por dentro do valor da operação [preço de venda], nele já está inserido, de modo que a expressão "valor da operação" deve ser compreendida com a sua inclusão.

Destaco alguns excertos do voto da Conselheira, que além de citar precedentes deste Conselho, reproduz jurisprudência pacífica do STJ sobre a matéria:

A decisão recorrida vai ao encontro de precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cito o acórdão nº **3401-005.070**:

Sobre a demanda de exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, entendeu corretamente o julgador de piso que não encontra guarida na legislação que rege a matéria, dispondo o artigo 47, II, "a" do Código Tributário Nacional que a base de cálculo do IPI é o "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria", valor esse que inclui os tributos "por dentro" como o ICMS. E a discussão sobre tal inclusão, no caso, não se confunde com a trazida no argumento recursal, relativa a contribuições incidentes sobre o faturamento.

Ademais, destaca o julgador de piso que a jurisprudência do STJ é pacífica ao proclamar a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica em proclamar a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI. Precedentes: REsp. Nº 610.908 PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

2. Recurso especial não provido. (REsp 675.663/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2010, DJe 30/09/2010)” (grifo nosso)

E nossa suprema corte revelou o caráter infraconstitucional da discussão, recentemente:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. OFENSA REFLEXA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – O recurso extraordinário contém alegação de ofensa indireta ou reflexa à Constituição, pois a análise da exclusão do valor referente ao ICMS, da base de cálculo do IPI, demandaria a interpretação de legislação infraconstitucional, análise inviável nesta sede recursal. II – Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 915828 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 21/08/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe195 DIVULG 30082017 PUBLIC 31082017)”

Neste colegiado, sublinhe-se, tal posição, pela inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, foi acolhida de forma unânime:

“EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE AMPARO LEGAL. PARECER NORMATIVO CST Nº 39/1970. SÚMULA CARF Nº 2. Não é possível a exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo do IPI, por ausência de amparo legal. Sentido do Parecer Normativo CST nº 39/1970. O CARF tampouco é competente para decidir pela inconstitucionalidade de lei tributária. Inteligência da Súmula CARF nº 02.” (Acórdão 3401.003452, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 29/03/2017, com a participação deste relator e do Conselheiro André Henrique Lemos, entre outros)

No que tange ao PIS e COFINS o contribuinte também se equivoca, conforme bem explicado pelo juízo *a quo*, veja-se:

Já em relação ao PIS e à Cofins, a impugnante faz uma verdadeira confusão de conceitos, retrata que os excluiu da base de cálculo do IPI, por entender que não são componentes do processo de produção da empresa.

Deve-se esclarecer que a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o valor do faturamento mensal da empresa, que abrange o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O total das receitas, conforme preveem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Portanto, além das receitas próprias da atividade da pessoa jurídica ("faturamento" em sentido estrito), deverão ainda ser adicionadas à base de cálculo as demais receitas auferidas, como é o caso, por exemplo, das receitas oriundas do aluguel de imóveis pertencentes ao contribuinte.

É importante observar que a receita deve ser tomada sem o IPI, isto é, não deve integrar a receita bruta. Isso se justifica uma vez que o IPI é calculado por fora, ou seja, não está dentro do valor correspondente à receita.

Somente se considera receita aquilo que faz parte do preço. Nesse sentido o IPI não faz parte do preço (pois é calculado por fora) e, portanto, não é receita. À vista disso, o IPI deve ser deduzido do valor da receita bruta para compor a base de cálculo do PIS e da COFINS (artigos 22 e 23 do Decreto nº 4.524/2002).

Esclarecidos alguns pontos, veja-se que a impugnante ao tentar se creditar do suposto IPI que teria incidido sobre uma base de cálculo maior (com inclusão do PIS e da Cofins) **inverteu os referidos conceitos**, ou seja, retirou da base de cálculo do IPI algo (PIS e Cofins) que já não estava compondo-a. Portanto, não há como acatar a tese apresentada.

De fato, não há maiores explicações a expor sobre a conduta do contribuinte sem qualquer amparo legal, visto que buscou se creditar do PIS e da Cofins que não incidiu sobre a base de cálculo do IPI, fato que não há qualquer explicação no Recurso Voluntário capaz de validar a operação realizada.

Por fim, com relação a correção monetária que o contribuinte fez incidir sobre os supostos créditos que ao seu entender teria direito, sendo o crédito inexistente, de igual maneira inexistente o direito de atualização.

Concluo, portanto, por confirmar a decisão proferida pela DRJ.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa