



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.009905/2006-12
Recurso nº 11.080.009905200612 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.589 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de setembro de 2011
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO - CRÉDITO BÁSICO E PRESUMIDO DE IPI
Recorrente CELULOSE IRANI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/06/2002 a 30/06/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. AUDITORIA FISCAL ESPECÍFICA PARA VERIFICAÇÃO DA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O rito processual a ser obedecido por processo administrativo formalmente instaurado não necessariamente deve ser o mesmo que aqueles que versam sobre Pedidos de Ressarcimento de Créditos de IPI, porquanto, no caso, verificou-se uma auditoria fiscal voltada exclusivamente para a verificação quanto à correta forma de apuração e de aproveitamento do crédito presumido de IPI no estabelecimento matriz, sem que, com isso, fosse necessária a prolação de Despacho Decisório. Tendo referida auditoria encontrado falhas na apuração e no aproveitamento, correto o procedimento do Fisco em lançar de ofício o valor do IPI que deixou de ser recolhido. Tampouco ocorreu o cerceamento de defesa do autuado, visto que, juntamente com a ciência do auto de infração, recebera cópia integral do procedimento autônomo de conferência do crédito presumido.

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE CLAREZA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Despropositada se mostra a alegação de cerceamento ao direito de defesa por suposta falta de clareza na identificação das infrações e quantificações dos valores exigidos, porquanto logrou êxito a autuada em elaborar demonstrativos de débitos para fins de desistência parcial do recurso administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 30/11/2001 a 20/12/2003, 15/01/2004 a 30/09/2004, 31/10/2004 a 31/08/2006

IMPOSTO DEVIDO REDUZIDO INDEVIDAMENTE. CRÉDITO BÁSICO CALCULADO SOBRE A AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. APARAS DE PAPEL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes, apenas e tão-somente, o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores, razão pela qual não é possível o aproveitamento dos chamados créditos fictos ou presumidos, apurados a partir de aquisições de insumos isentos, no caso, aparas de papel e caixas de papelão usados adquirido de contribuinte de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. SÚMULA CARF Nº 19.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ESTABELECIMENTO MATRIZ NÃO CONTRIBUINTE. TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO PARA ESTABELECIMENTO FILIAL. FALTA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL. GLOSA DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A falta de cumprimento de obrigação acessória - emissão de nota fiscal de transferência, para estabelecimento filial, de crédito presumido de IPI não aproveitado pelo estabelecimento matriz - por si só, não permite ao Fisco a glosa pura e simples do crédito e consequente lançamento do IPI diminuído pela sua utilização. No caso, a informação envolvendo a apuração e o aproveitamento do crédito presumido restou cabalmente demonstrada pelo estabelecimento matriz, tendo servido, inclusive, para a glosa parcial por conta da inclusão de valores indevidos no cálculo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos que negava provimento quanto ao cancelamento da exação na parte atinente à falta de emissão de nota fiscal na transferência do crédito presumido.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Raquel Motta Brandão Minatel e Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

Retorna este processo à Câmara após realizada a diligência por nós determinada em face da Resolução nº 203-00.941, 2 de dezembro de 2008 [fls. 587/593] e que apenas consistira na cientificação da Recorrente dos termos de nossa Resolução nº 203-00.867, de 20/11/2007 [fls. 478/484], a qual, por sua vez, consistira na juntada por anexação, às fls. 488/581, do Processo Administrativo nº 11080.009552/2006-51 [auditoria fiscal do crédito presumido de IPI informado no DCP pelo estabelecimento Matriz].

Todavia, eventos importantes e com reflexos diretos na lide se deram após nossa última deliberação, de sorte que é de fundamental importância o seu relato, o que farei depois de pô-los a par do que trata o presente processo, de forma sucinta e socorrendo-me, for o caso, das minúcias que fiz constar em meu Relatório que consta às fls. 588/592, do volume 3

Foram três autos de infração lavrados contra a empresa, estabelecimento filial, sob a alegação do Fisco de que a mesma incorrera em quatro tipos de infração em relação ao recolhimento do IPI dos períodos de apuração compreendidos entre novembro de 2001 e agosto de 2006, não de forma ininterrupta: a) glosa de crédito básico de IPI a partir da não aceitação dos valores originados das aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero e isentos, de outros créditos e de créditos extemporâneos; b) recolhimento a menor do IPI em face de créditos informados em PER/Dcomp; c) glosa de valores incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI em face da falta de previsão legal para tanto; e d) glosa de crédito presumido de IPI em face da falta de emissão de nota fiscal de transferência de créditos – do estabelecimento matriz, que não é contribuinte do IPI, para o estabelecimento filial.

A decisão da DRJ fora pela manutenção parcial do lançamento, tendo exonerado o sujeito passivo da exigência de débitos do IPI que já haviam sido indicados em Declarações de Compensação entregues anteriormente ao lançamento, ou seja, a letra “b” acima descrita, no valor original de R\$ 131.114,40, com exceção, de R\$ 38.700,00 apontado pela autuada como originado de “Compra de Ativos” (sic).

Cientificada dos termos da diligência por nós determinada quando da Resolução nº 203-00.941, a qual, na verdade e como dito acima, consistira numa mera anexação do processo administrativo nº 11080.009552/2006-51, que, por sua vez, versa unicamente sobre a auditoria na apuração do crédito presumido de IPI pelo estabelecimento matriz, não contribuinte de IPI, isto é, nele não se analisou nenhum Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido, e, conseqüentemente, não se proferiu qualquer Despacho Decisório, a Recorrente, em nova manifestação, praticamente repetiu os termos do Recurso Voluntário, enfatizando o pedido de reconhecimento de nulidade do lançamento decorrente da glosa do crédito presumido de IPI, porquanto, primeiro, o mesmo estaria baseado em despacho indeferitório de ressarcimento de crédito presumido de IPI proferido por autoridade incompetente, e que a juntada do referido processo somente nesta etapa processual teria lhe prejudicado a defesa, na medida em que somente agora veio a conhecer as razões que embasaram dito despacho. Além disso, considera que a apreciação por esta Turma de seus argumentos contra o referido indeferimento de seu pleito, configuraria uma supressão de instância, pois, entende, a matéria deveria ter sido conhecida, em primeiro grau, pelo julgador *a quo*.

Antes que a nova manifestação da Recorrente fosse apreciada por este Colegiado, interpôs ela, em novembro de 2009, um pedido de desistência parcial do seu Recurso Voluntário visando aproveitar-se dos benefícios da Medida Provisória nº 470, de 2009¹, de sorte que, de forma expressa, abandonou a defesa da autuação envolvendo a exigência do IPI fundada na glosa dos créditos básicos calculados sobre as aquisições de *insumos NT*, e os *tributados à alíquota zero*, consoante argumentos e discriminação que efetuou às fls. 647/657, do volume 4.

Quando da ciência do contribuinte do inteiro teor do referido processo nº 11080.009552/2006-51, apresentou, em janeiro de 2010, uma “*Manifestação*”, na qual alega que o referido processo fora encerrado com um relatório fiscal fundamentado nas razões encontradas pelo Auditor-Fiscal para o não reconhecimento do crédito presumido de IPI, porém, que do referido relatório constara a expressão “às considerações superiores”, sem que estas “considerações” tivessem sido realizadas. Assim, insiste a Recorrente que teria faltado a elaboração de um “Despacho Decisório”, e, conseqüentemente, a intimação para que o contribuinte apresentasse sua Manifestação de Inconformidade de forma a ser instaurado o contraditório. Entende também que deveria ser proferido um Despacho Decisório determinando a lavratura do auto de infração, cuja análise deveria ficar sobrestada até o julgamento da análise do mérito do crédito glosado. Quanto ao mérito das glosas, reitera as argumentações já expostas em suas manifestações anteriores no processo [fls. 919/921, do volume 5).

À fl. 945 do volume 5, consta cópia do Despacho prolatado pela DRF em Porto Alegre/RS em 14/01/2010, no processo nº 11080009552200651, tratando do seu arquivamento pelo fato de o mesmo não conter contencioso em face de não versar sobre pedido de compensação, de ressarcimento ou auto de infração.

Após ter sido cientificado dos termos dessa última manifestação da DRF, a interessada, em 26/02/2010, formalizou a entrega de “Requerimento de Desistência ou Impugnação de Recurso Administrativo”, desta feita visando aproveitar os benefícios do parcelamento concedido pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, de 27/05/2009, ocasião em que listou vários débitos constantes do auto de infração de cuja defesa desistia (fl. 949/955, do volume 5).

Atendendo à solicitação da DRF, a interessada apresentou planilhas de cálculos melhor demonstrando e consolidando todos os valores do auto de infração para os quais deixou de apresentar contestação [fls. 993/998, do volume 6].

Às fls. 1.026/1.031, do volume 6, consta o *Extrato do Processo*, emitido pela DRF em Joaçaba/SC em 17/06/2010, que especifica quais os débitos remanescentes do lançamento ainda estão sendo exigidos do contribuinte após a exoneração da DRJ, as adesões da autuada aos benefícios da Medida Provisória nº 470, de 2009, e ao parcelamento especial da Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

No essencial, é o Relatório.

¹ Pagamento parcelado, com redução de 100% da multa de ofício e 90% dos juros de mora, dos débitos decorrentes da aquisição de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na TIPI com incidência de alíquota zero ou como NT.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Considerações adicionais ao relatório para fins de delimitação da lide

A partir dos três autos de infração, da decisão da DRJ e das desistências parciais da Recorrente ao Recurso Voluntário, bem como do alhures referido *Extrato de Processo* emitido pela DRF Joaçaba/SC, é possível traçar os contornos da matéria submetida a julgamento.

Ressalvo que a Recorrente elaborara um quadro demonstrativo às fls. 993/998, do volume 6, em que discriminava em coluna própria os “Valores em Discussão Administrativa”, os quais, a propósito, coincidem com os débitos em aberto listados no citado *Extrato de Processo*, às fls. 1.026/1.031. (Valores em R\$)

Descrição/Primeiro Auto de Infração	Infração				
	Insumos isentos + NT	Créd. Presumido (glosas)	Créd. Presumido (falta emissão NF)	Débitos já compensados	Somas
Lançado – Vr. Original	9.113.501,86	418.226,97	1.179.849,26	-o-	10.711.578,09
(-) Exonerado pela DRJ	-o-	-o-	-o-	-o-	-o-
(-) Desistência (MP nº 470/2009)	(6.597.585,04)	-o-	-o-	-o-	(6.597.585,04)
(-) Desistência (Lei nº 11.941/2009)	(2.067.208,79)	-o-	-o-	-o-	(2.067.208,79)
(=) Valor ainda em discussão	448.708,03	418.226,97	1.179.849,26	-o-	2.046.784,26
Descrição/Segundo	Infração				

Auto de Infração	Insumos isentos + NT	Créd. Presumido (glosas)	Créd. Presumido (falta emissão NF)	Débitos já compensados	Somas
Lançado – Vr. Original	2.219.810,53	206.526,49	-0-	-0-	2.426.337,02
(-) Exonerado pela DRJ	-0-	-0-	-0-	-0-	
(-) Desistência (MP nº 470/2009)	(2.203.947,90)	-0-	-0-	-0-	(2.203.947,90)
(-) Desistência (Lei nº 11.941/2009)	(15.862,63)	-0-	-0-	-0-	(15.862,63)
(=) Valor ainda em discussão	-0-	206.526,49	-0-	-0-	206.526,49

Descrição/Terceiro Auto de Infração	Infração				
	Insumos isentos + NT	Créd. Presumido (glosa)	Créd. Presumido (falta emissão NF)	Débitos já compensados	Somas
Lançado – Vr. Original	7.977.563,33	-0-	-0-	-0-	7.977.563,33
(-) Exonerado pela DRJ	(131.114,40)	-0-	-0-	-0-	(131.114,40)
(-) Desistência (MP nº 470/2009)	(7.750.337,35)	-0-	-0-	-0-	(7.750.337,35)
(-) Desistência (Lei nº 11.941/2009)	(57.411,58)	-0-	-0-	-0-	(57.411,58)
(=) Valor ainda em discussão	38.700,00	-0-	-0-	-0-	38.700,00

A partir dos demonstrativos acima, tem-se, portanto, que **as matérias ainda em discussão** são: (R\$)

Auto de Infração	Descrição da infração	Valor original do IPI
Primeiro	Crédito básico	448.708,03
	Crédito Presumido – glosa de insumos	418.226,97
	Crédito Presumido – falta de emissão de nota fiscal	1.179.849,26
Segundo	Crédito Presumido – glosa de insumos	206.526,49
Terceiro	Crédito básico (compensação não reconhecida)	38.700,00
Soma		2.292.010,75

Feitos esses esclarecimentos, passemos ao voto.

Preliminar de Nulidade

A Recorrente clama pela nulidade do lançamento em razão da ausência dos requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional, em especial quanto à definição da matéria tributável e aos fundamentos de cada um dos itens descritos no auto de infração. Reclama ainda a Recorrente de o lançamento apontar o valor do imposto recolhido a menor em cada mês, sem que tivesse sido determinado exatamente a que se refere cada um dos valores apurados.

Com a devida vênia, a Recorrente não tem razão e os demonstrativos elaborados pela fiscalização estão a confirmar o meu entendimento, senão vejamos.

As planilhas elaboradas pelo Fisco e entregues à autuada para fins de esclarecimento acerca dos créditos originados de insumos isentos, ou tributados à alíquota zero, e de créditos extemporâneos podem ser encontradas às fls. 84/89, o mesmo se dando em relação aos valores dos créditos transferidos das filiais e os valores constantes das PER/Dcomp, os quais podem ser encontrados nas planilhas de fls. 88 e 89. A partir delas é que a auditoria efetuou as glosas e, passo seguinte, recompôs o saldo do IPI escriturado pela autuada no Livro Reg. Apuração de IPI, procedimento este que pode ser encontrado pela Recorrente nas planilhas intituladas *Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal* (fls. 32/35, 50 e 57), *Demonstrativo dos Saldos da Escrita Fiscal – Antes da Reconstituição* (fls. 36/38, 51 e 58), *Outras Informações* (fl. 39, 53 e 59), *Demonstrativo de Dados Apurados* (fl. 52).

Tivesse observado com a devida atenção esse passo-a-passo da auditoria fiscal, teria a Recorrente observado, por exemplo, que os valores dos débitos de IPI constituídos por meio do auto de infração podem ser colhidos ou confirmados no referido *Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal*, e, certamente, não teria se prestado a argumentar no vazio.

De outra parte, por conta da adesão da Recorrente aos programas de parcelamento, e conseqüentemente, a desistência parcial do Recurso Voluntário, restou ainda mais prejudicada a análise da nulidade da autuação por suposta dificuldade de se identificar a origem dos valores lançados em relação ao item “crédito básico indevido”, caso contrário, não

teria ela condições de descer aos detalhes que desceu para consolidar a sua dívida junto ao Fisco.

De todo modo, *ad argumentandum*, no que toca à matéria remanescente neste litígio e que se refere aos “créditos básicos”, a mesma mostra-se perfeitamente identificável nos autos, consoante a abordagem que farei quando tratar da questão de mérito, de sorte que deve ser afastada a prejudicial de nulidade por suposto cerceamento ao direito de defesa.

A outra nulidade arguida refere-se aos efeitos da utilização do relatório fiscal constante do processo administrativo nº 11080.009552/2006-51 para fins de apuração dos valores objeto do presente lançamento, na parte em que referente ao aproveitamento do Crédito Presumido de IPI.

Entendeu a Recorrente que, pelo fato de os trabalhos de auditoria fiscal relacionados ao Crédito Presumido de IPI no estabelecimento matriz terem sido autuados em um processo administrativo, deveria ter havido um Despacho Decisório da “autoridade competente” para indeferir o “Pedido de Ressarcimento”, de forma que pudesse ela instaurar o contraditório mediante a apresentação de uma Manifestação de Inconformidade, que, por sua vez, deveria ser apreciada pela DRJ, para, somente após, fosse o caso, ser analisada por este Colegiado.

Por isso, considera que a ampla defesa para contestar os efeitos da auditoria no valor do Crédito Presumido não lhe foi permitida, daí a arguição de nulidade do lançamento.

Diz mesmo que nem a juntada do referido processo que tratou do crédito presumido de IPI não lhe permitiu contestar o lançamento, pois somente a partir de então é que passou a conhecer as razões que embasaram o que chamou de “despacho indeferitório”.

Pois bem!

Quando da primeira oportunidade em que este processo aportou neste Colegiado, em 20/11/2007, ocasião em que proferíramos a Resolução nº 203-00.867 (fls. 478/484 do Volume 3), eu ainda não possuía informações acerca do exato teor do indigitado processo administrativo nº 11080.009552/2006-51 (auditoria de Crédito Presumido de IPI no estabelecimento matriz), ou seja, eu imaginava que o mesmo tratasse de um “Pedido de Ressarcimento” cujo desfecho deveria ser aguardado para que pudéssemos deliberar sobre a lide contida neste processo, que trata dos três autos de infração. É que, embora referido procedimento tivesse servido de base para uma parte do presente lançamento, ele apenas fora citado no Relatório Fiscal.

Todavia, como visto acima, a apuração pela matriz e a utilização indevida do Crédito Presumido de IPI pelas duas filiais, foi detectada pelo Fisco em procedimento de auditoria aberto exclusivamente para fins de verificação da correção no preenchimento do Demonstrativo de Crédito Presumido-DCP. Isso fica bastante evidente pela análise de todos os elementos do referido processo juntado aos autos, cópias às fls. 488/581 do Volume 3.

Provavelmente a expectativa da Recorrente [desfecho do procedimento mediante a elaboração de despacho decisório] decorreu do Auditor-Fiscal, no processo administrativo autônomo que abriu para isso, qual seja, o referido nº 11080.009552/2006-51, ter incluído, indevidamente, frise-se, sua Informação Fiscal (cópia às fls. 575, Volume 3 deste processo), *verbis*:

“(…) comparecemos no estabelecimento do contribuinte acima identificado para a verificação relativa à regularidade da solicitação de ressarcimento do Crédito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de que tratam a Lei nº 9.363 de 13 de dezembro de 1996, (…)” (grifei)

Mas, conforme dito e redito acima, ficou evidente que, dentre as 97 folhas que compõem o referido processo **não existe nenhum** “pedido de ressarcimento”, mas, sim, os DCP, rechaçando, pois, a ideia equivocada da Recorrente de que deveria ter havido um Despacho Decisório. E nem poderia haver mesmo pedido de ressarcimento, primeiro, porque o estabelecimento matriz não é contribuinte do IPI, e, segundo, que, consoante a regra do § 7º do art. 11, da IN SRF nº 21/97, “O estabelecimento que receber crédito de outro, inclusive do matriz, só poderá utilizá-lo para compensação com débitos do IPI, vedada a restituição ou o ressarcimento em espécie.”

Têm razão, portanto, a *Seort* e a *Sefis* da DRF de Porto Alegre/RS quando reforçam esse entendimento em despachos específicos, conforme relatei acima, visto que, o “*À sua consideração*” que o Auditor-Fiscal fez constar na parte final de seu relatório em que apontou irregularidades na apuração e utilização do Crédito Presumido de IPI (cópia às fls. 575/580 do volume 3), não significa que deveria ser proferido um Despacho Decisório.

Assim, diferentemente do que imaginou a Recorrente, o Auditor-Fiscal apenas levou ao conhecimento de seu superior hierárquico que o contribuinte auditado havia incorrido em infração aos dispositivos que regem a apuração e aproveitamento do crédito presumido do IPI, o fazendo mediante a instauração de um processo administrativo autônomo [nº 11080.009552/2006-51], o qual, inclusive, por ter servido também de suporte para o presente lançamento, foi anexado e entregue ao autuado juntamente com os três autos de infração acima reportados.

Pelo exposto, afasto a prejudicial de nulidade suscitada pela Recorrente.

Mérito

Conforme explicitado na tabela alhures reproduzida, são duas as matérias sobre as quais deveremos deliberar: glosa de créditos básicos e glosa no valor do crédito presumido utilizado.

a) Créditos básicos – IPI lançado no valor de R\$ 448.708,03

Esclareça-se, por oportuno, que, de acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 70/74 e planilhas às fls. 84/89, bem como, considerando ainda a desistência parcial do Recurso Voluntário quanto à matéria “créditos básicos originados de insumos isentos ou NT”, os “**Créditos básicos**” ainda em discussão são os “**outros créditos**” a que a fiscalização se referiu na descrição da infração, no item “001”, do “Primeiro Auto de Infração”. Estão eles listados na coluna “Outros Créditos”, da fl. 85, conforme abaixo, devendo ser desprezada a diferença em centavos, por irrelevante.

<i>P. Apuração- 2002</i>	IPI – Outros Créditos
03/jun	66.420,86

01/jul	114.003,25
03/jul	61.928,36
01/ago	82.317,39
02/ago	24.409,93
03/ago	99.628,38
Soma	448.708,17

Explicou a recorrente que o crédito glosado tem origem nas aquisições de caixas de papelão e de papel usado (aparas) junto a comerciantes atacadistas não contribuintes de IPI (comerciantes, cooperativas de catadores de papel e outros fornecedores, materiais esses utilizados em seu processo produtivo. Explicou ainda que a sua quantificação se deu mediante a utilização, sobre o valor da aquisição, da alíquota de IPI constante da TIPI para os tais produtos na etapa anterior, respectivamente, de 15% e de 5%.

Juntou, à guisa de exemplo das aquisições, cinco cópias de notas fiscais de aquisição de “sucata de ondulado”, junto à empresa *CTS – Ind. Com. Aparas Ltda.*, às fls. 208/212.

E, para defender-se da glosa, lançou mão a Recorrente de dois argumentos.

O primeiro deles, que deveria ser aplicado ao caso a regra constante do art. 7º do Decreto-Lei nº 400/68², segundo o qual, “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 recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda”.

Neste caso, suscitou ainda que, dessa forma, estaria fazendo prevalecer a regra da não cumulatividade do imposto, haja vista que não se poderia desconsiderar que essas matérias primas [papeis usados] já sofreram a incidência do IPI quando da sua saída dos estabelecimentos que o fabricaram, o que implicaria como corolário lógico, em que o valor residual pelo qual são adquiridas, já na qualidade de materiais descartados, têm em sua composição, entre outras variáveis, a parcela correspondente ao tributo que onerou a sua venda pelos respectivos industriais.

Com a devida vênia, o primeiro argumento da Recorrente não se aplica ao caso em questão, pelas seguintes razões. A primeira delas, que referido dispositivo invocado trata de débito de IPI, incidente sobre saídas de produtos, enquanto que nossa discussão se prende a créditos do imposto. A segunda delas, que aqui se coloca apenas a título de argumentação, é que não os produtos adquiridos [caixas de papelão e aparas de papel] são dissolvidos e utilizados como matéria-prima de novos produtos da empresa, não podendo ser, portanto, tal operação, ser enquadrada como “*renovação ou recondicionamento*” a que alude a condição imposta pelo citado artigo 135 do RIPI/2002.

Quanto à questão de observância ou não ao regime da cumulatividade do imposto, devemos partir da premissa que deseja a Recorrente que a discussão seja travada levando-se em conta que estaríamos diante de “**insumos isentos**”, já que aqueles tributados à

² Base legal do art. 135 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

alíquota zero e os NT foram objeto de desistência expressa pela Recorrente, consoante explicitado alhures.

E em assim o sendo, ou seja, no que toca à possibilidade de utilização de crédito ficto de IPI, por este entendido aquele apurado sobre aquisição de insumo sobre o qual não foi destacado o IPI pelo fornecedor, socorro-me aqui do recente e, ao que parece, definitivo entendimento do STF quanto à matéria³, ou seja, de que a regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior e que o instituto da isenção não gera, por si só, o direito a crédito.

Desta forma, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que tenha sido pago o imposto, ou, em que há o destaque do mesmo na referida nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados, o serem à alíquota zero ou isentos, não ocorre o direito ao crédito, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

O segundo argumento da Recorrente, *ad argumentandum*, está escorado também no Decreto Lei nº 400/68, desta feita, no seu artigo 6^o⁴, segundo o qual “Os estabelecimentos industriais, e os que lhe são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal”.

Também sob este prisma não tem razão a Recorrente.

Primeiro, porque, salvo engano, não foi esse o dispositivo no qual se baseou a Recorrente para proceder ao creditamento, já que em suas argumentações restou claro que o crédito foi apurado mediante a aplicação da alíquota dos produtos (aparas de papel e caixas de papelão) constantes da TIPI sobre os valores das aquisições, os quais, como se sabe, são residuais, em função do estado em que se encontram tais mercadorias.

Além disso, ao debruçarmo-nos sobre as cinco notas fiscais de compra trazidas pela Recorrente aos autos à guisa de exemplo [fls. 210/212], verificaremos, de pronto, que não estamos diante de um comerciante atacadista “não contribuinte”, mas, sim, de uma “indústria e comércio de aparas” que, pode ser, de fato atacadista, mas longe está de ser considerado como “não contribuinte”, haja vista a sua própria razão social⁵ e o campo próprio para o destaque de IPI que consta das referidas notas fiscais. Estamos diante, portanto, de um estabelecimento que não preenche as condições exigidas pelo referido artigo 6^o do Decreto-Lei nº 400/68.

Quanto às aquisições desses materiais junto a outros fornecedores, às cooperativas de catadores etc., a Recorrente continuou inerte em relação à sua comprovação, de sorte que, tendo a glosa sido motivada pela falta da apresentação das notas fiscais que ensejaram os créditos, é de se mantê-la na sua integridade.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso quanto a este item.

b) crédito básico indevido – “compra de ativos” – IPI R\$ 38.700,00

³ Julgamento de 29/09/2010 no Recurso Extraordinário nº 566.819.

⁴ Base legal do art. 165 do Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002 -.

⁵ CTS - Ind. Com. Aparas Ltda.

Esclareça-se que o “Crédito básico (compensação não reconhecida), no valor de R\$ 38.700,00, consta da planilha constante da fl. 89, com a indicação de que se trata de “Compra de Ativos”.

Explica a Recorrente que apurara débitos de IPI e os liquidara mediante compensações declaradas no PER/Dcomp, tendo, equivocadamente, por desnecessário, lançado esses valores compensados (créditos) no Livro Reg. Apuração de IPI, sem, contudo, que esse procedimento resultasse em redução do imposto a pagar.

Registre-se que essa argumentação fora aceita pela DRJ para alguns valores, tanto assim que cancelou a exigência para que, de fato, constavam dos PER/Dcomp, da ordem de R\$ 131.114,40, com exceção ao valor de R\$ 38.700,00, indicado como uma “Compra de Ativo” (!?), que é o objeto deste julgamento.

À mingua de quaisquer esclarecimentos e/ou comprovação adicional por parte da Recorrente, é de se manter o lançamento.

c) crédito presumido de IPI – glosa de insumos – IPI de R\$ 624.753,46

Neste item, deveremos deliberar sobre as glosas efetuadas pelo Fisco na apuração do crédito presumido de IPI em face da inclusão, no seu cálculo, de gastos com a aquisição de óleo combustível, lenha, gás para caldeira, óleo para caldeira e biomassa, utilizada na caldeira, energia elétrica e industrialização por encomenda.

Em sua defesa, a Recorrente alega, referindo-se apenas à energia elétrica, aos combustíveis e ao gás natural do petróleo, que tais insumos são “flagrantemente” consumidos no processo de industrialização e “indispensáveis” a este, neste se consumindo integralmente, e, portanto, perfeitamente subsumidos ao conceito de matéria-prima e de produtos intermediários. Alegou ainda que em nenhum momento a legislação estipula que tais insumos tenham contato direto com o produto elaborado para que sejam considerados como tal, tal como preceitua o Parecer Normativo CST 65/79. Colacionou decisões do Segundo Conselho de Contribuintes e do TRF na linha de seu entendimento.

A partir da Portaria MF nº 586, de 2010, que introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E a questão envolvendo a necessidade de contato direto com o produto elaborado para fins de consideração dos insumos foi tratada pelo STJ que considerou a matéria como submetida ao rito do art. 543-C, do CPC, sendo que a decisão daquele Tribunal Superior quanto ao mérito, proferida no REsp 1075508, foi, *verbis*:

“1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002.[...]”

Ademais disso, Súmula Carf nº 19, consolidada nos termos do artigo 2º da Portaria nº 49, de 1º de dezembro de 2010 (DOU 09/12/2010, Seção I, p. 235), estabelece que “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições

de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário".

Assim, de se manter a glosa nos exatos termos em que fixados pela fiscalização, de modo que deve se prosseguir na cobrança do IPI constante do item "002" do "Primeiro Auto de Infração" e do Segundo Auto de Infração, conforme reprodução abaixo:

Período de apuração	IPI mantido (R\$)
20/05/2003	110.103,69
10/07/2003	34.534,14
20/07/2003	66.965,16
30/07/2003	49.456,21
10/08/2003	21.370,93
20/08/2003	5.864,71
20/10/2003	34.024,35
31/10/2003	34.898,80
10/11/2003	61.008,98
Soma	418.226,97

Período de apuração	IPI mantido (R\$)
15/01/2004	86.882,40
31/01/2004	119.644,09
Soma	206.526,49

d) crédito presumido – falta de emissão de nota fiscal de transferência – IPI de R\$ 1.179.849,26

Neste tópico não se discute a procedência do crédito e nem a falta de emissão da nota fiscal de transferência de créditos do IPI para o estabelecimento filial, objeto da presente autuação. O que a Recorrente contesta é que, mesmo tendo sido reconhecido um crédito, este não poderia ser glosado por descumprimento de mera formalidade.

Tratando-se de estabelecimento matriz que tenha apurado crédito presumido de IPI e que não seja contribuinte deste imposto, o procedimento previsto para fins de seu aproveitamento por estabelecimento filial é o que consta dos dispositivos abaixo:

❑ IN SRF nº 21/97

Art. 11. O estabelecimento que apurar crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, inclusive o estabelecimento matriz, no caso de apuração centralizada, deverá escriturá-lo no item 005 do quadro "Demonstrativo de Créditos", do livro Registro de Apuração do IPI, com indicação de sua origem no quadro "Observações".

§ 1º No caso de apuração centralizada, o estabelecimento matriz deverá manter arquivadas, além dos originais das notas fiscais das próprias aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, cópias das notas fiscais correspondentes às aquisições efetuadas pelos demais estabelecimentos, que permitam a verificação do crédito apurado.

§ 2º Na empresa que houver optado pela apuração centralizada, em que o estabelecimento matriz não seja contribuinte do IPI, as memórias de cálculo, correspondentes a cada período, deverão ser transcritas no livro Diário.

§ 3º O crédito presumido de IPI que não puder ser utilizado pelo estabelecimento apurador, inclusive o matriz, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento da mesma empresa.

§ 4º A transferência de crédito de que trata o parágrafo anterior será efetuada por meio de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento apurador, exclusivamente para essa finalidade, em que deverá constar: I - o valor do crédito transferido; II - o período de apuração a que se referir o crédito; e III - a declaração: "crédito transferido de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997".

§ 5º O estabelecimento que estiver transferindo o crédito deverá escriturá-lo no livro Registro de Apuração do IPI, a título de "Estornos de Créditos", com a observação: "crédito transferido para o estabelecimento inscrito no CGC MF sob o nº ... (indicar o número completo do CGC), de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997".

§ 6º O estabelecimento que estiver recebendo o crédito por transferência deverá escriturá-lo no livro Registro de Apuração do IPI, a título de "Outros Créditos", com a observação: - "crédito transferido do estabelecimento inscrito no CGC MF sob o nº ... (indicar o número completo do CGC), de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997" - , indicando o número da nota fiscal que documenta a transferência.

§ 7º O estabelecimento que receber crédito por transferência de outro, inclusive do matriz, só poderá utilizá-lo para compensação com débitos do IPI, vedada a restituição ou o ressarcimento em espécie.”(Grifos meus)

❑ IN SRF 69, de 2001:

Art. 22. A utilização do crédito presumido, observado o disposto no art. 24, dar-se-á.

I – primeiramente, pela dedução do IPI devido pelas operações no mercado interno do estabelecimento matriz da pessoa jurídica; II - a critério do estabelecimento matriz da pessoa jurídica, o saldo resultante da dedução descrita no inciso I poderá ser transferido, no todo ou em parte, para outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. III – não existindo os débitos de IPI referidos no inciso I ou remanescendo saldo credor após o aproveitamento na forma dos incisos I e II, é permitida, ao final de cada trimestre calendário, a utilização de conformidade com as normas sobre ressarcimento em espécie e compensação previstas na Instrução Normativa SRF nº 21/97, de 1997.

Art. 23. A transferência de crédito de que trata o inciso II do art. 22 será efetuada por meio de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, exclusivamente para essa finalidade, em que deverão constar: I - o valor do crédito transferido; II - o período de apuração a que se referir o crédito; III - a declaração: "crédito transferido de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001".

§ 1º O estabelecimento matriz da pessoa jurídica, ao transferir o crédito, deverá escriturá-lo no livro Registro de Apuração do IPI, a título de "Estornos de Créditos", com a observação: "crédito transferido para o estabelecimento inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o no ... (indicar o número completo do CNPJ), de acordo com a Instrução Normativa SRF no 69, de 6 de agosto de 2001;

§ 2º Caso o estabelecimento matriz da pessoa jurídica não seja contribuinte do IPI, a escrituração referida no § 1º será efetuada no Livro Diário.

§ 3º O estabelecimento que estiver recebendo o crédito por transferência deverá escriturá-lo no livro Registro de Apuração do IPI, a título de "Outros Créditos", com a observação: "crédito transferido do estabelecimento inscrito no CNPJ sob o no ... (indicar o número completo do CNPJ), de acordo com a Instrução Normativa SRF no 69, de 6 de agosto de 2001", indicando o número da nota fiscal que documenta a transferência.

§ 4º O estabelecimento industrial que receber crédito por transferência do estabelecimento matriz, só poderá utilizá-lo para dedução com débitos do IPI, vedada a compensação ou o ressarcimento em espécie.

§ 5º Na hipótese do § 2º, a transferência dar-se-á mediante emissão de nota fiscal de entrada pelo estabelecimento industrial que estiver recebendo o crédito. (grifei)

Embora o Fisco tenha detectado apenas a falta de emissão de notas fiscais relativas à transferência do crédito por parte da autuada, a DRJ, para legitimar a "glosa", foi mais além e vislumbrou outras, quais sejam, a do registro contábil da transferência no Livro Diário do estabelecimento matriz e a nota fiscal de entrada do estabelecimento filial. Ou seja, entendeu a DRJ que o estabelecimento matriz, por não ser contribuinte de IPI, não estaria obrigado à emissão de nota fiscal de saída.

Tem razão em parte a DRJ, pois, de fato, a obrigação de emissão da nota fiscal, nos casos em que o estabelecimento transferidor não seja contribuinte de IPI, é do estabelecimento filial receptor dos créditos, a teor do disposto no § 5º, do art. 23, da IN SRF 69, de 2001. Por outro lado, não se tem nos autos nenhuma informação que corrobore com a ilação da instância de piso no que concerne à "falta de registro contábil da transferência no livro Diário do estabelecimento matriz", visto que o Fisco não se pronunciou a esse respeito.

De todo modo, a autuada admitiu que não foi emitida nenhuma nota fiscal relacionada à transferência dos créditos para os estabelecimentos filiais e é sobre essa falta que devemos deliberar.

Para mim restou claro no presente caso, a teor dos inúmeros demonstrativos de apuração entregues pela autuada ao Fisco ao longo da auditoria fiscal, que pôde a Administração Tributária se inteirar de todos os detalhes que cercaram a apuração do crédito presumido e de seu aproveitamento pelas filiais, tanto assim que logrou encontrar falhas que

deram origem às glosas e ao lançamento de IPI indevidamente deduzido. Isto significa que o bem maior que se teve em vista proteger [acesso ao fluxo de créditos presumidos] quando do estabelecimento de obrigações acessórias não foi afetado.

Assim, com a devida vênia e sem que esteja a desprezar a existência de normas claras para os casos em que, diante da impossibilidade de aproveitamento do crédito presumido de IPI por estabelecimento matriz, este os transfira a seus estabelecimentos filiais, entendendo que a falta do cumprimento de mera formalidade (falta de emissão de nota fiscal de transferência do crédito pelo estabelecimento filial] não poderia ensejar o lançamento de imposto, acrescido de multa de ofício de 75%, tal como aqui se deu.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento constante do “**Item 003**” do *Primeiro Auto de Infração*, constantes da tabela acima e que, relacionando-se à glosa por conta da falta de emissão de nota fiscal, consistem nos seguintes valores originais do IPI:

Período de apuração	IPI a cancelar (R\$)
31/08/2002	17.046,41
10/09/2002	60.066,16
20/09/2002	41.047,34
30/09/2002	116.346,03
10/10/2002	79.502,40
20/10/2002	28.189,51
31/10/2002	130.171,83
10/11/2002	25.482,25
30/11/2002	39.095,09
10/12/2002	27.439,51
10/01/2003	90.378,96
10/02/2003	4.673,94
20/02/2003	17.391,43
28/02/2003	44.469,10
10/03/2003	5.869,07
20/03/2003	45.376,82
10/04/2003	24.100,42
20/04/2003	22.859,65

Processo nº 11080.009905/2006-12
Acórdão n.º **3401-01.589**

S3-C4T1
Fl. 1.041

Período de apuração	IPI a cancelar (R\$)
30/04/2003	37.489,76
10/05/2003	42.673,62
20/05/2003	280.179,96
Soma	1.179.849,26

Conclusão

Em face de todo o exposto, afasto as prejudiciais de nulidade de dou provimento parcial ao recurso para afastar a exigência do IPI relacionada à utilização do crédito presumido de IPI por falta de emissão de nota fiscal de transferência.

Odassi Guerzoni Filho