



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

**Processo n°** 12571.000240/2008-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.696 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2016  
**Matéria** IPI - Auto de Infração  
**Recorrente** ROMANCINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

NULIDADE. VÍCIOS. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235/72.

IPI. LANÇADO, ESCRITURADO E NÃO DECLARADO EM DCTF. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IPI, apurado em procedimento de fiscalização, implica no lançamento de ofício, com os acréscimos legais.

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO DE PAPEL.

As aquisições de refugos da fábrica e os transforma, através de cortes que proporcionam os formatos de papel-cartão, cartolina e embalagens, constitui operação de industrialização (beneficiamento).

IPI. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA. VALOR DO ICMS NA OPERAÇÃO. CABIMENTO

Com a edição da Lei Complementar n° 116/2003, ao regularem tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes no Decreto 4.544, de 2002 (RIPI/2002).

IPI. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, materializado na prática de infrações tributárias visando a sonegação fiscal.

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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto.

*(Assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

## **Relatório**

Trata-se o presente processo de Auto de Infração (fls. 1.139/1.160, do processo digital), lavrado contra a Recorrente (ROMANCINI Indústria e Comércio de Papéis Ltda, CNPJ nº 04.719.822/0001-88), o qual lhe exige a importância de R\$ 2.472.756,76, incluso multa de ofício e juros de mora, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativo ao período de apuração 01/01/2003 a 31/12/2005.

Conforme consta no RAF - Relatório de Ação Fiscal (fls. 1.161/1.171), nos períodos de apuração em que o saldo de IPI foi devedor, conforme verificado no Livro de Registro de Apuração do IPI (fls. 451/906), a Recorrente não efetuou o recolhimento do IPI e nem declarou em DCTF estes valores devidos.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 14-22.364, exarado pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto (RPO) (fls. 1.718/1.734), *in verbis*:

*"(...) Foi aplicada a multa de ofício de 150%, pois, no presente caso, a fiscalizada, ao não declarar em DCTF os débitos de IPI que apurou, impediu o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Esta omissão teria sido dolosa, pois, além do registro no livro, foi lançado o IPI nas notas fiscais de saída, o que permitiu, inclusive, que os estabelecimentos contribuintes do IPI, que adquiriram mercadorias da fiscalizada, se creditassem deste imposto.*

*Cientificada por via postal em 17/12/2008, AR fl. 387, apresentou tempestivamente, em 16/01/2009, a impugnação de fls. 391/417, instruída com os documentos de fls. 418/426, trazendo as seguintes alegações, em síntese:*

*a) Inicialmente requer a nulidade do lançamento por conter atos eivados de nulidades e ilegalidades praticados pela autoridade fiscal, como multa de ofício indevida e confiscatória, e conseqüente erro material no lançamento por arbitramento em virtude da inclusão indevida do ICMS na base de cálculo do IPI, e do bis in idem, bi-tributação e locupletamento ilícito por parte da Fazenda Nacional, nos moldes da fundamentação.*

*b) Ndo se verifica a existência de qualquer fato gerador que possa legitimar a incidência de IPI em virtude de que a fiscalizada não industrializa nenhum objeto, já que admira refugos da fábrica e os transforma através de cortes que proporcionam os formatos de papel-cartão, cartolina e embalagens, e portanto, inadmissível a alegação de existência de débitos de IPI;*

*c) Através de argumentações teóricas, conclui que o montante do ICMS não compõe a base de cálculo do IPI, uma vez que, nos termos da competência constitucional e do Código Tributário Nacional, o valor da operação, para fins de apuração do IPI, versa o preço do produto industrializado, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias que circunscrevem o negócio de compra e venda, e nada mais, não se confundindo com o valor da operação para fins de ICMS;*

*d) A multa de 150% é indevidamente imposta ao contribuinte, pois não prosperam as afirmações de que o contribuinte teria sonegado tributo, pois a realidade da empresa e os escritos contábeis da mesma demonstram que a empresa não fabrica e nem industrializa o papel apenas o beneficia, não podendo em nenhuma hipótese cogitar-se da ocorrência de ação dolosa em tentativa de dificultar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;*

*e) Argumenta que foi aplicada a presunção fiscal para arbitrar imposto indevido pela inexistência de fato gerador capaz de legitimar a exigência do tributo. Que tal decisão discricionária, não se coaduna com o que prescreve a legislação tributária, que exige e impõe que as decisões administrativas referentes ao lançamento de tributos são vinculadas e obrigatórias, e qualquer decisão ou ato administrativo que se afaste de tais preceitos é nulo de pleno direito;*

*f) E ainda, que o arbitramento só é legitimado na inexistência de documentos ou da imprestabilidade destes documentos, conforme se infere do artigo 148 do Código Tributário Nacional ao determinar que a autoridade lançadora somente poderá arbitrar o valor ou o preço de bens, direito, serviços ou atos jurídicos quando o sujeito passivo for omissor, reticente ou mendaz.*

*Ao final, requer prova pericial para que sejam excluídas do cômputo do débito todos os valores ilicitamente exigidos, conforme fundamentação, como também, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas.*

*É o relatório.*

Sobreveio então o Acórdão da 2ª Turma da DRJ e Ribeirão Preto/RPO, negando provimento à impugnação do contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos (fls. 1.826):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005*

*FALTA DE LANÇAMENTO.*

*Cobra-se o imposto não lançado ou lançado com insuficiência, com os consectários legais.*

*BASE DE CALCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.*

*A base de cálculo do imposto corresponde ao valor da operação, incluído tudo o que for cobrado do adquirente, como, por exemplo, a parcela referente ao ICMS.*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, materializado na prática de infrações tributárias visando a sonegação fiscal.*

*NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

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

*APRESENTAÇÃO DE PROVAS FORA DE PRAZO.*

*Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação, ou da manifestação de inconformidade, é o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário.*

### *Lançamento Procedente*

Irresignada, a Recorrente se socorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls. 1.854/1.908, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário, reafirmando em síntese, o que segue:

**a) ERRO MATERIAL NA COMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULOS PARA O ARBITRAMENTO DO IMPOSTO:** que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal tendo em vista que o Fisco, incorreu em ERRO MATERIAL na constituição do tributo, realizando o lançamento por arbitramento utilizando bases de cálculos indevidas para o lançamento e conseqüente aplicação de multa indevida;

**b) NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - INEXISTÊNCIA DE DÉBITOS:** alega que o imposto sobre produtos industrializados (IPI), incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto 4.544, de 2002 (RIPI/2002). Alega o Fisco que, o contribuinte industrializou produtos sujeitos a este imposto nos moldes preconizados pela Lei 4.502/64. Pode-se verificar facilmente que a Fiscalizada não industrializa produtos e sim, pois apenas recebe o papel refugado por defeitos pela indústria, em laminas, e as corta readequando o tamanho para utilização na fabricação de cartões, cartolinas e embalagens;

**c) DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO DO TRIBUTO:** A existência de duplo objeto social (a industrialização e comercialização de bens) da Empresa fiscalizada acarreta influência direta no campo da tributação, à medida que, quando da ulterior venda, aparentemente concretiza-se simultaneamente a hipótese de incidência de dois tributos: 1º Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI e o 2º Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Ambos incidiriam sobre a operação relacionada ao referido bem, ou seja, a saída da chamada "mercadoria", para fins de ICMS e saída do "produto industrializado", para fins de IPI. Assim, requer que seja determinada a exclusão do ICMS da base de cálculo.

**d) DO ALEGADO *BIS IN IDEM*:** é flagrante a tentativa de enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Nacional, por estar tributando e exigindo duas vezes o pagamento do mesmo imposto sobre o mesmo fato gerador, utilizando inclusive base de calculo indevida, o que não é permitido pelo nosso ordenamento jurídico.

**e) DA MULTA DE OFÍCIO - ART. 44 da LEI n.º 9.430/96 - ERRO MATERIAL - CARÁTER CONFISCATÓRIO - ILEGALIDADE:** o Fisco considerou como criminosa a conduta do contribuinte e fez incidir a multa de ofício, nos termos do art. 44 em seu inciso I da Lei n.º 9.430/96, considerando que houve sonegação, nos moldes previstos no §1º do art. 44, assim, o percentual da multa foi agravado de 75% para 150%, o que não procede, pois a Recorrente não sonegou tributo, em virtude de flagrante nulidade no lançamento tributário realizado por arbitramento, utilizando o fiscal indevidamente de presunções fiscais contrastantes com a realidade documental apresentada. Requer seja declarada a nulidade da multa de ofício 150%. Contudo, caso este não seja o entendimento, seja determinada a redução proporcional da multa.

**f) DA ILEGALIDADE DA PRESUNÇÃO FISCAL PARA O PRESENTE CASO:** nota-se que a fiscalização aplicou a presunção fiscal para definir o valor do imposto a ser pago, utilizando inclusive base de calculo indevida. Contudo, não poderia usar da presunção fiscal para arbitrar imposto indevido pela inexistência de fato gerador capaz de legitimar a exigência

do tributo, e ainda, mantendo base de calculo indevida, por não ter sido excluído o ICMS da base de calculo do IPI; e por fim,

**g) REQUER PROVA PERICIAL:** que seja determinada a realização da prova pericial contábil e juntada de novos documentos, para que após sua realização, sejam excluídas do cômputo do débito todos os valores ilicitamente exigidos, conforme fundamentação.

A vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da Ação Fiscal, requer que seja acolhido o presente recurso para o fim de ser cancelado o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

### ***Da admissibilidade do Recurso***

A Recorrente teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 02/04/2009, conforme informação AR de fls. 1.850 e apresentou em 24/04/2009 o recurso voluntário de fls. 1.854/1.908, conforme define o artigo 33, do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e os demais requisitos de admissibilidade encontram-se preenchidos, então dele tomo conhecimento.

Passo, então, à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente em sua peça dirigida ao CARF.

### ***1. DO ALEGADO ERRO MATERIAL NA COMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULOS E DA NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR***

Alega a Recorrente em seu recurso que *"(...) Assim, requer a declaração de nulidade do Auto de infração por ERRO MATERIAL na base de cálculo dos tributos, e conseqüentemente, do lançamento de ofício do tributo em virtude de inexistir fato gerador capaz de permitir a exigência do tributo"*.

Como relatado, a matéria trazida a este Colegiado cinge-se, essencialmente, à questão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sobre "FABRICAÇÃO E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE PAPEL, PAPELÃO, CARTÃO, CARTOLINA...", conforme consta da primeira alteração contratual do contrato social da Recorrente - à fl. 38, do processo digital, abaixo reproduzido:

*"CLAUSULA PRIMEIRA - A atividade passa a ser: FABRICAÇÃO E COMERCIO DE ARTEFATOS DE PAPEL, PAPELÃO, CARTÃO, CARTOLINA, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PAPEL E TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS"*.

Continua afirmando a Recorrente, em seu Recurso, que *"(...) Pode-se verificar facilmente que a Fiscalizada não industrializa produtos e sim, pois apenas recebe o papel refugado por defeitos pela indústria, em laminas, e as corta readequando o tamanho para utilização na fabricação de cartões, cartolinas e embalagens"* (fl. 1.860) - grifei.

Que "(...) No caso combatido por esta impugnação, não se verifica a existência de qualquer fato gerador que possa legitimar a incidência de IPI em virtude de que **a Fiscalizada não industrializa nenhum objeto, já que adquire refugos da Fábrica e os transforma através de cortes que proporcionam os formatos de papel-cartão, cartolina e embalagens, e portanto, inadmissível a alegação de existência de débitos de IPI**".

E prossegue informando que, "(...) está amparada pela legislação, sua atividade está prevista como hipótese de não incidência do IPI, pois sua atividade está excluída do conceito de industrialização, para fins de incidência do imposto sob análise, **a operação de reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante a substituição de partes e peças, não é situação que permita a tributação**".

Como se vê, a Recorrente insiste que não industrializa nenhum produto, inexistindo, portanto, fato gerador do IPI. Entretanto, em seu recurso, a própria atuada afirma: "**apenas recebe o papel refugado por defeitos pela indústria, em lâminas, e as corta readeguando o tamanho para utilização na fabricação de cartões, cartolinas e embalagens**"; "**adquire refugos da Fábrica e os transforma através de cortes que proporcionam os formatos de papel-cartão, cartolina e embalagens**".

E mais. Em sua impugnação assevera que "(...) Assim, não prosperam as afirmações de que o contribuinte teria sonogado tributo, **pois a realidade da empresa e os escritos contábeis da mesma demonstram que a empresa não fabrica e nem industrializa o papel, apenas o beneficia**, não podendo em nenhuma hipótese cogitar-se da ocorrência de ação dolosa em tentativa de dificultar o conhecimento por parte da autoridade tenta configurar o agente fiscal" (fl.1.217), grifei.

Verifica-se no Relatório de Ação Fiscal à fl. 1.167, que "além do registro no livro, foi apurado o IPI nas notas fiscais de saída, o que permitiu, inclusive, que os estabelecimentos contribuintes de IPI, que adquiriram mercadorias da fiscalizada, se creditassem deste imposto". Daí, portanto, não procede as alegações da Recorrente de que não industrializava produtos.

Há que asseverar que o fato gerador da espécie tributária em tela ocorre com a saída de mercadorias (insumos ou produtos), a qualquer título, do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Aliás, o art. 4º do Decreto no 4.544/2002 (RIPI, de 2002), define as características e modalidades da industrialização:

**Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 39, 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 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 recondicionamento).*

*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.*

Desta forma, entendo que facilmente se observa, que a atividade da Recorrente, beneficiando os artefatos de papel, também constitui operação de industrialização e se enquadra nas bases do artigo 4º do RIPI/2002, transcrito acima, como também, não se enquadra em nenhuma das hipóteses de exclusão do conceito de industrialização definidos no art. 5º do RIPI, de 2002.

Conforme consta no Relatório de Ação Fiscal, no item 2.1 - *Apuração e lançamento do IPI* (fls. 1.163/1.165), o presente lançamento baseou-se nos dados informados pela própria Recorrente e se encontravam escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI, observando-se que os débitos de IPI lá registrados são idênticos aos apurados no Livro de Registro de Saídas.

É preciso lembrar também a força probatória que possuem os livros e a escrituração contábil das empresas, conforme dispõem os artigos 378 e 379 do Código de Processo Civil bem como o artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), elemento que propiciou ao Conselheiro desta Turma Antonio Carlos Atulim, no Acórdão nº 3402-002.862, identificar o relacionamento de tal força probatória dos livros com a distribuição do ônus da prova no processo administrativo fiscal, *in verbis*:

"Não é demais lembrar que a escrituração contábil goza da presunção de veracidade e legitimidade, a teor do que dispõe o art. 9º, §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77. A presunção de veracidade e legitimidade dos registros contábeis opera em dois sentidos. Por um lado, cabe ao fisco o ônus de provar que os lançamentos efetuados não correspondem à realidade, caso pretenda decretar a imprestabilidade da escrituração para fins fiscais. E, de outro lado, cabe ao contribuinte, em caso de inexactidões ou erros eventualmente cometidos, produzir a prova do fato.

Versando este processo sobre autos de infração, o ônus da prova das diferenças apuradas era do fisco. E o fisco se desincumbiu desse ônus, pois não contestou a veracidade e a legitimidade dos registros contábeis e declarações prestadas pelo contribuinte, baseando seu trabalho nos documentos produzidos pelo próprio fiscalizado. Sendo assim, cabe ao contribuinte o ônus da prova de comprovar que as diferenças não existem ou que estão incorretas, a teor do previsto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72".

Ressalta-se que o Fisco apurou no decorrer do procedimento fiscal que "tendo dado saída, conforme análise de suas notas fiscais de saída, a produtos tributados pelo IPI". No entanto, ocorreu que a fiscalizada efetuou os registros necessários neste livro, conforme pode ser visto às fls. 45 a 906, mas não recolheu, nem declarou o IPI apurado.

O Fisco informa que conferiu, por amostragem, as notas fiscais de saídas apresentadas pela fiscalizada e constatou que, quanto aos débitos de IPI, não haviam inconsistências. Às fls. 1.135/1.136, foi elaborada uma tabela "*Apuração do IPI a recolher*", em que consta a forma de apuração do IPI efetuada pela Recorrente.

Ao final das verificações, a fiscalização relata que "Conferindo-se os valores desta tabela, constata-se que a fiscalizada escriturou corretamente o Livro de Registro e Apuração do IPI".

Como é cediço, o Livro Registro de Apuração do IPI é obrigatório para as indústrias e estabelecimentos equiparados, estabelecido pelo Regulamento do IPI. É nele que serão também registrados os débitos e os créditos do imposto, os saldos apurados e outros elementos que venham a ser exigidos.

No Livro Registro de Apuração do IPI, apuram-se os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais das operações de entrada e saída, extraídos dos livros próprios, atendido o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP. Este livro reflete integralmente os valores de interesse fiscal consignados nas notas fiscais de venda e que, antes, são transportados para o Livro Registro de Saídas (modelo 2), portanto o livro Registro de Apuração do IPI constitui um resumo fidedigno dos dados presentes naqueles dois livros citados. Seu objetivo é apurar o IPI devido pelo estabelecimento no período.

Ocorre que, nos períodos de apuração em que o saldo de IPI foi devedor, a fiscalizada não efetuou o recolhimento do IPI nem declarou estes valores ao Fisco. Como se sabe, os débitos apurados de IPI ou qualquer tributo federal, devem ser declarados em DCTF.

Desta forma, considerando-se que não houve qualquer valor declarado em DCTF, efetuou-se o lançamento de IPI de todos os meses em que houve saldo devedor deste imposto, conforme apurado na Planilha de fls. 1.135/1.136 e constante deste Auto de Infração.

Com efeito, não há que se falar em nulidade do Auto de infração por ERRO MATERIAL na base de cálculo dos tributos, uma vez que a autuação se encontra bem fundamentado, enquadramento legal adequado, efetuado com observância do princípio do devido processo legal, assegurando-se ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa, havendo sido atendidas todas as garantias processuais, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, do art. 142 do CTN e arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não havendo incidido em quaisquer dos vícios que poderiam retirar-lhe a validade.

Também não há que se falar em ferimento dos princípios da legalidade sendo descabidas as alegações de vícios e equívocos comprometedores de sua validade apregoadas pela Recorrente, muito menos, seria motivo de nulidade ou de anulabilidade, conforme expressamente previsto, respectivamente, nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972.

Em suma, neste auto, não existe vícios (material ou de forma) ou cerceamento de defesa, uma vez que o Recorrente foi regularmente intimada, oferecido os prazos legais para suas contestações, e demonstra pleno conhecimento dos fatos que lhe foram

imputados pela fiscalização e apresenta defesa robusta refutando essas imputações em todas as fases processuais.

Portanto, é consistente e hígido o lançamento de ofício realizado sobre as diferenças apuradas entre os valores escriturados (nos Livros fiscais) e os valores declarados em DCTF, que não foram objeto de recolhimento.

## **2. DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO E DO ALEGADO BIS IN IDEM**

Aduz em seu recurso que "a existência de duplo objeto social (a industrialização e comercialização de bens) da Empresa fiscalizada acarreta influência direta no campo da tributação, A medida que, quando da ulterior venda, aparentemente concretiza-se simultaneamente a hipótese de incidência de dois tributos: 1º Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI e o 2º Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Ambos incidiriam sobre a operação relacionada ao referido bem, ou seja, a saída da chamada "mercadoria", para fins de ICMS e saída do "produto industrializado", para fins de IPI. Assim, seja determinada a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, em virtude da existência de flagrante ilegalidade, declarando a nulidade do lançamento eivado de vício conforme fundamentação acima".

O que se debate nos autos consiste em saber se existe alguma incompatibilidade entre a incidência do IPI e do ICMS numa operação econômica em que para se prestar um serviço é necessário industrializar um produto e entregar uma mercadoria, tal como se dá no caso desses autos.

Nas saídas do estabelecimento industrial, seja por venda ou a título de transferência para outras unidades da mesma empresa, cada valor tributável de cada operação deve incluir o preço total do produto e todas as parcelas de despesas cobradas do adquirente.

O ICMS indicado nas notas fiscais, cobrado e contabilizado "por dentro", com se diz no jargão contábil, e que compõe o preço final do produto, não é exceção a essa regra insculpida na legislação que rege a espécie tributária em comento, a seguir reproduzida do art. 131 do RIPI, de 2002:

*Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:*

*I - (...).*

*II- dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei n2 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei n2 7.798, de 1989, art. 15).*

*§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e 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 n2 4.502, de 1964, art. 14, § 1 2, Decreto-lei n2 1.593, de 1977, art. 27, e Lei n2 7.798, de 1989, art. 15).*

Alega a Recorrente a ocorrência do *bis in idem*, "(...) é flagrante a tentativa de enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Nacional, por estar tributando e exigindo duas

*vezes o pagamento do mesmo imposto sobre o mesmo fato gerador, utilizando inclusive base de calculo indevida, o que não é permitido pelo nosso ordenamento jurídico".*

Prescreve o art. 153 da CF/88 que "(...) Compete à União instituir impostos sobre:

(...).

*IV - produtos industrializados;*

Na mesma Carta Constitucional, define que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a **execução de uma operação de industrialização**. Esta é também o critério quantitativo da regra matriz de incidência, porquanto, ao estabelecer que o IPI (...) "*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*"; tal dispositivo constitucional nada mais fez do que dizer que a base de cálculo do imposto é o valor de cada operação da qual resulte num produto industrializado.

Quanto ao ICMS, o art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que:

"(...) Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

*II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)'.*

Isto significa que o imposto (ICMS) não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide, por sua vez, sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria, ou seja, entregar a mercadoria e pagar o preço por ela.

No caso do presente processo, a prestação de serviço (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar). Logo, para poder prestar o serviço a Recorrente pratica os fatos geradores dos dois impostos, IPI e do ICMS, à luz das respectivas regras matrizes de incidência fixadas pela Constituição Federal vigente, tudo dentro de uma mesma operação econômica.

Portanto, não há que se falar em *bis in idem*. É completamente impertinente a argumentação de exclusão do ICMS da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

### **3. DA MULTA DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - ILEGALIDADE**

Aduz a Recorrente que "*(...) a fiscalização considerou criminosa a conduta do contribuinte e fez incidir a multa de ofício, nos termos do art. 44 em seu inciso I, da Lei n.º 9.430/96, considerando que houve sonegação, nos moldes previstos no §1º do art. 44, assim, o percentual da multa foi agravado de 75% para 150%, o que não procede, pois a Recorrente não sonegou tributo". Requer seja declarada a nulidade da multa de ofício 150%. Contudo, caso este não seja o entendimento, seja determinada a redução proporcional da multa".*

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, relativamente a multa aplicada e sua qualificação, desta forma dispõe:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falha de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...).*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).*

Como bem asseverado pelo Fisco, a Recorrente, ao não declarar em DCTF os débitos de IPI que apurou no livro de Registro de Apuração do IPI, conforme demonstrativo que consta do Anexo Único de fl. 1.169, impediu o conhecimento, por parte da Fazenda, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Entendeu a fiscalização que **esta omissão foi dolosa**, pois, "*além do registro no livro, foi lançado o IPI nas notas fiscais de saída, o que permitiu, inclusive, que os estabelecimentos contribuintes de IPI, que adquiriram mercadorias da fiscalizada, se creditassem deste imposto. Não ha como a fiscalizada argumentar que não sabia que deveria ter recolhido o IPI. É importante ressaltar também que a fiscalizada chegou a afirmar que não havia sido realizado o trabalho de contabilidade da empresa, não havendo livro caixa, livro diário, livro razão, nem documentos que dariam suporte à escrituração contábil, sendo praticamente impossível proceder a escrituração contábil na forma da Lei para apresentar à Receita Federal (fl. 10). Somente quando, se cogitou sobre a possibilidade de direcionar a fiscalização para a movimentação financeira (fls. 11 e 12), ela passou a apresentar os documentos da contabilidade*".

E, conforme o disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

*"Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais "*

Como bem fundamentou a decisão *a quo*, "tal infração, praticada de forma reiterada, indica, indubitavelmente, o propósito deliberado da interessada de 'esconder' a falta de recolhimento do tributo, procurando, com isso, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte, além de procurar impedir ou modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, para obter como resultado a redução do montante do tributo e contribuições devidos, o que materializa as hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964".

Em face do acima exposto, restou qualificada a multa de ofício de 75% para 150%, conforme disposto no art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/96, acima reproduzido, e também

formalizando a competente Representação Fiscal para fins penais, já que tal fato também constitui crime nos termos do inciso I, do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990.

Consoante com o art. 142 do CTN, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Na espécie, durante o procedimento fiscal e até a presente fase, não foram apresentados elementos capazes de elidir a exação fiscal, o que indica que a autuada não cumpriu a obrigação do recolhimento do tributo devido, e o não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor.

A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a aplicação de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do CTN, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária*”, extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa de ofício, uma vez que no caso, o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização.

### **3.1. Da redução pleiteada**

Quanto à redução pretendida, cabe ressaltar que a cominação de uma penalidade, é matéria adstrita à reserva legal, conforme art. 97, V, do Código Tributário Nacional - CTN, devendo haver em decorrência do princípio da estrita legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese legal.

Assim, conforme já assinalado, estando a aplicação de uma penalidade submetida à reserva legal e dispondo a lei acima destacada sobre a hipótese legal aplicável ao caso, ante a situação fática retratada, sendo o atividade de lançamento vinculada e obrigatória, foi efetuado em observância às disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, sendo portanto incabível a redução pleiteada.

### **3.2. Da arguição de natureza confiscatório e ilegalidade**

Em relação à alegação de ofensa a dispositivos constitucionais como o do não confisco, da proporcionalidade, etc, cumpre observar que a Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa

manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Cabe ressaltar que o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, à exceção do disposto em seu § 6º, vedou expressamente aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, *in verbis*:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Na esteira das referidas disposições legais o Regimento Interno deste Conselho prevê em seu artigo 62, que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses previstas no § 1º do mencionado dispositivo regimental.

Não se enquadrando o caso em exame em qualquer das hipóteses excepcionadas, aplica-se como fundamento decisório sobre essa matéria a Súmula CARF nº 2.

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

#### **4. DA ILEGALIDADE DA PRESUNÇÃO FISCAL PARA O PRESENTE CASO**

Argumenta a Recorrente que "(...) nota-se que a fiscalização aplicou a presunção fiscal para definir o valor do imposto a ser pago, utilizando inclusive base de cálculo indevida. Contudo, não poderia usar da presunção fiscal para arbitrar imposto indevido pela inexistência de fato gerador capaz de legitimar a exigência do tributo, e ainda, mantendo base de cálculo indevida, por não ter sido excluído o ICMS da base de cálculo do IPI".

Em relação a prolatada presunção fiscal visando definir o valor do IPI a ser recolhido no presente caso, verifica-se que foi a própria Recorrente que efetuou a emissão de suas notas fiscais de saídas, bem como promoveu a escrituração em seus livros fiscais e contábeis. A sua contabilidade não foi desclassificada e nem houve o arbitramento do lucro em razão disso, tanto é que as bases de cálculos foram extraídas de seu livro Registro de Apuração do IPI, que, conforme consta dos autos, foi conferido pelo Fisco, fazendo confronto com as respectivas notas fiscais emitidas.

Quanto a validade das informações registradas (escrituradas) no Livro de Apuração do IPI, nota-se que tais Livros só poderão ser utilizados depois de visados pela repartição competente do Fisco estadual, salvo se esta dispensar a exigência e os livros forem registrados na Junta Comercial, ou ainda, se o visto for substituído por outro meio de controle previsto na legislação estadual.

Desta forma, repisando-se, neste Livro, que encontram-se revestidos de todas as formalidades legais, **apuram-se os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais das operações de entrada e saída**, extraídos dos livros próprios, atendido o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP.

Como já citado e consta dos autos, verifica-se que a fiscalização intimou a empresa a apresentar e analisou toda sua escrituração contábil e fiscal e os valores das bases de cálculo bem como dos fatos geradores, foram obtidos de Livros Fiscais e documentos elaborados (escriturados) pela própria Recorrente.

Portanto, não há que se falar em lançamento fiscal sustentado em presunção.

## **5. DA PROVA PERICIAL**

Requer a Recorrente que seja determinada a realização da prova pericial contábil e juntada de novos documentos, para que após sua realização, sejam excluídas do cômputo do débito todos os valores ilicitamente exigidos, conforme fundamentação.

Em relação ao pedido de diligência/perícia, cumpre esclarecer que apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências e perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as consideradas prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, caput, do Decreto nº 70.235/1972).

Os procedimentos de perícia não podem ter por objetivo a complementação do conjunto probatório, suprindo, a destempo, eventuais lacunas do trabalho do fisco ao lançar o crédito ou da Impugnação apresentada pela interessada. Tais instrumentos se prestam tão somente a esclarecer dúvidas técnicas ou fáticas surgidas ao julgador no exame do litígio.

Nesse espeque, verifica-se que no presente caso, houve a devida apreciação da matéria pela turma julgadora de primeira instância e a Recorrente, pode trazer novamente suas manifestações em sede de seu recurso voluntário.

A avaliação da necessidade de se realizar a perícia, participa da esfera da discricionariedade do aplicador e, assim, faço-me acompanhar de vários precedentes deste Conselho.

Entendo, que pouco ou nada acrescerão à formação de minha convicção sobre o caso trazido a conhecimento, no sentido de que ela seria plenamente prescindível, conforme disposto no art. 29, do Decreto 70.235/1972:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formar livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessária.*

Assim, pelas justificativas acima descritas, dadas as circunstâncias do caso concreto, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e nos precedentes ora referenciados, voto pelo indeferimento do pedido de diligência/perícia e entendo, ademais, neste particular, não ter havido qualquer prejuízo à ampla defesa da recorrente.

## **6. DA CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário interposto, para manter na íntegra a decisão de primeiro grau.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

A despeito do minucioso voto do Ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para discordar do seu entendimento acerca de um ponto fulcral da discussão, qual seja, a ocorrência do fato gerador de IPI na atividade de corte do papel oriundo de refugos industriais para utilização na fabricação de cartões, cartolinas e embalagens, conforme consta dos autos, sem que tal ponto tenha sido rechaçado de alguma forma pela fiscalização, o que nos permite tomá-lo como incontroverso.

Fundamos nosso entendimento no **Parecer Normativo CST nº 300/70**, que versava sobre as operações de desbobinamento e corte de chapas de ferro e aço, cujas conclusões sem aplicam analogamente ao caso em tela, senão vejamos:

*O conceito regulamentar de industrialização engloba toda e qualquer operação que, exercida sobre o produto, o modifique em seu funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade, ou ainda o aperfeiçoe para consumo. Mesmo que o processo de industrialização seja incompleto, parcial, ou intermediário, o produto dele resultante caracteriza-se como industrializado, tal como dispõe o art. 1º e parágrafo do RIPI.*

*As operações executadas sobre chapas de ferro e aço e que as tornam onduladas ou corrugadas; que lhes dão formas diferentes da retangular e da quadrada, tais como, discos, perfilados, flanges, cantoneiras; as que lhes modificam a espessura, tais como desbastes ou laminação, constituem, evidentemente, aperfeiçoamento ou alteração da utilização do produto em decorrência de processo industrial, posto que, muitas vezes, intermediário. Trata-se, assim, de operações de industrialização, que se enquadram no já citado art. 1º do RIPI, § 2º, II (beneficiamento).*

**Exclui-se desse conceito de industrialização a operação de desbobinamento e corte das chapas, com a mera finalidade de reduzi-las a tamanho menor, sem modificação da espessura e mantida a forma original, retangular ou quadrada.**

Tão similares são as situações que tal Parecer Normativo foi utilizado como fundamento por diversas vezes em Soluções de Consulta exaradas pela própria Receita Federal, ao tratar da atividade de corte de papel. Listarei eles abaixo, como forma de confirmar esse entendimento no âmbito da RFB:

### **a) Soluções de Consulta da SRRF da 8ª RF**

#### **I) Solução de Consulta n 145/2011**

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*Ementa: ENCOMENDA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. CORTE DE BOBINAS E PAPÉIS. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL.*

*A operação de corte de bobina de "Papel Kraf - Monolúcido e Natural" e de "Papel Kraft Cartão Liner", resultando em outras de diversos tamanhos, bem como a de desbobinamento e corte de "Papel Kraf - Monolúcido e Natural" e de "Papel Kraft Cartão Liner", resultando em papéis de várias dimensões, em que o papel não sofre nenhuma alteração quanto à sua gramatura, qualificação intrínseca e utilização, em qualquer das duas operações descritas, não se caracteriza como de industrialização. (...)*

*Dispositivos Legais: Decreto N° 7.212, de 2010 (Ripi/2010), arts. 4° e 9°, inciso IV; e PN CST N° 300/1970.*

*EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES - Chefe*

## **II) Solução de Consulta n° 406/09**

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*Ementa: INDUSTRIALIZAÇÃO. PAPEL REATIVO TÉRMICO "FAC-SÍMILE". DESBOBINAMENTO E CORTE.*

*A operação de desbobinamento e corte de papel reativo térmico "fac-símile", que não sofrer nenhuma alteração quanto a sua gramatura, qualificação intrínseca e utilização, não se caracteriza como de industrialização.*

*O acondicionamento do produto em tela, realizado exclusivamente para fins de transporte, também não se enquadra no conceito de industrialização, obedecidas as disposições do art. 6° do Ripi/2002.*

*Dispositivos Legais: Decreto N° 4.544, de 2002- Ripi/2002, arts. 3°, 4° e 6°; e Parecer Normativo CST N° 300/1970.*

*SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO*

## **III) Solução de Consulta n° 87/98**

*Assunto: IPI - Industrialização.*

*Não se caracteriza como industrialização a operação que consiste no desbobinamento e corte de papel, nas formas quadrada ou retangular, com a mera finalidade de diminuir-lhe o tamanho, sem modificação da apresentação, acabamento ou de suas propriedades químicas e desde que, se efetuado acondicionamento do produto final obtido, seja este exclusivamente para transporte.*

*Dispositivos Legais: Artigos 3° e 5°, inciso I, alíneas "a" e "b", do RIPI/82 e Parecer Normativo CST n.º 300/70.*

*PAULO JAKSON S. LUCAS - Chefe da Divisão*

## **b) Soluções de Consulta da SRRF da 7ª RF:**

**I) Solução de Consulta nº 67/1999**

*"IPI INDUSTRIALIZAÇÃO. Conceito beneficiamento. Acondicionamento. Não constitui industrialização por beneficiamento a operação de corte de bobinas de papel sensível ao calor, no último intuito de reduzir-lhe a largura o comprimento, obtendo bobinas mais estreitas e de menor extensão, sem alterar-lhe o aspecto, o acabamento ou a gramatura. Também não constitui industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento a aposição de embalagem unicamente destinada ao transporte, sem fins promocionais."*

Poderia-se arguir, aqui, que as consultas exaradas foram todas elaboradas no âmbito da SRRF da 8ª e 7ª Regiões Fiscais, ao passo que a Recorrente é empresa sediada no Estado do Paraná, conforme dados do processo, que se encontra no âmbito da 9ª Região Fiscal.

Todavia, cumpre observar que também a 9ª Região Fiscal, onde se localiza o contribuinte, ostentam soluções de consulta no mesmo sentido:

**I) Solução de Consulta nº223/08 [no mesmo sentido da Solução de Consulta nº 122/08]**

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

***Ementa: A operação de desbobinamento e corte de bobinas e chapas de aço, sem alteração de sua espessura, não se caracteriza como operação de industrialização na modalidade de beneficiamento, ainda que efetuada para atender a encomenda ou pedido de adquirentes.***

*Os estabelecimentos industriais que derem saída de matérias-primas adquiridas de terceiros com destino a outros estabelecimentos industriais, para industrialização ou revenda, estão obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial.*

*É passível de compensação ou ressarcimento o eventual saldo credor de IPI apurado por estabelecimento industrial ou equiparado. Esta Solução de Consulta reforma a Solução de Consulta SRRF09/DISIT nº 122, de 16 de maio de 2007.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 29, com a redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; Decreto nº 4.544, de 25 de dezembro de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2002), art. 4º; art. 9º, § 4º; art. 164, incisos I e VIII e art. 195; Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, art. 4º; Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, art. 16, § 4º;*

***Parecer Normativo CST nº 300, de 1970; Parecer CST nº 436, de 1985.***

*MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI - Chefe da Divisão*

Verifica-se pois que a fiscalização é clara e literal no sentido de que a simples operação de corte, sem alteração de espessura e outros elementos da matéria-prima cortada, não se configura como industrialização, critério este que deve ser vinculante para a atividade fiscalizatória no âmbito daquela região.

E não se argumente, por exemplo, que o fato das Consultas e o Parecer Normativo CST versarem sobre as chapas de aço os mesmos não seriam aplicáveis ao caso em tela, em que se discute a ocorrência ou não do fato gerador do IPI no corte de papel, sem alteração de suas demais características.

Explico-me. Para definir os fatos econômicos enquadráveis na hipótese de incidência do IPI, o legislador se socorreu da descrição dos processos de industrialização, e não dos produtos industrializados, ou seja, ao invés de dizer quais os produtos se submeteriam, determinou quais os procedimentos que, se sofridos pelo produto, atrairiam a incidência do IPI no momento da sua venda. É o que se depreende claramente do art. 4º do RIPI:

*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:*

*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).*

Portanto, ao exarar um Parecer Normativo sobre a operação de desbobinamento e corte das chapas de aço, a Coordenação do Sistema de Tributação está, em bom português, afirmando que o simples desbobinamento e corte não corresponde a atividade de industrialização.

É dizer, ao definir que uma operação não se constitui como operação de industrialização, o provimento normativo transcende do âmbito do objeto analisado e permeia os demais casos de outros bens que sofram igual processo. Torna-se mandatória a aplicação do PN CST nº 300/70 ao caso em tela - o que é corroborado pelos pronunciamentos em consultas fiscais da SRRF da 8ª RF, aplicando tal regramento ao caso de corte de papel.

Diante disso, há que se reconhecer que a própria fiscalização exclui a operação em tela do âmbito das operações caracterizadas como industrialização, devendo,

portanto, ser dado provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte em razão da não ocorrência do fato gerador do IPI.

Tal raciocínio é corroborado pelo Parecer nº 19/1998, exarado pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), nos seguintes termos:

*Industrialização. Papel reativo térmico "fac-simile". Desbobinamento e corte. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI A operação de desbobinamento e corte de papel reativo térmico "fac-simile", que não sofrer nenhuma alteração quanto a sua gramatura, qualificação intrínseca e utilização, não se caracteriza como de industrialização. O acondicionamento do produto em tela, realizado exclusivamente para fins de transporte, também, não se enquadra no conceito de industrialização, obedecidas as disposições do art. 5º do RIPI/1982. Leia mais acessando o Checkpoint*

Portanto, pacífico o entendimento da própria Administração a respeito do tema, visto que tais pareceres, tanto o CST nº 300/70, quanto o 19/1998, encontram-se plenamente vigentes, não tendo sido objeto de revogação pelo órgão responsável, muito menos tendo havido alteração legislativa que os afete.

Tampouco nos parece ter cabimento aqui o argumento suscitado, durante os debates, pelo Conselheiro Relator e pelo Presidente, no sentido de que o Contribuinte apropriara-se de crédito de IPI em sua escrita fiscal. Ora, manter a autuação sob esse fundamento seria o mesmo que consignar que "dois erros fazem um acerto", no sentido contrário ao popular adágio.

Se o Contribuinte aproveitou créditos de IPI de produtos adquiridos para operações que não constituem industrialização, cabe à Fiscalização glosar tais créditos. O crédito se torna indevido quando não há industrialização e não o contrário, a industrialização ocorrer quando há tomada de crédito - é uma inversão lógica e, porque não, uma inversão da regra da legalidade tributária, qualificando-se fatos jurídicos a partir de fatos, e não a partir de normas.

Além disso, é absolutamente possível que a empresa, além da operação de corte (que não configura industrialização), realizasse outras operações, estas sim enquadradas nas operações listadas pelo RIPI, o que autorizaria a tomada de crédito de determinados insumos. Tal ponto não foi explorado pela fiscalização, o que impede o colegiado de assumir que todos os créditos tomados o são em relação às operações de corte, e muito menos de desconsiderar a real natureza de tal operação pelo simples fato da tomada desse crédito (independente do mesmo ser indevido ou não).

Mais do que as duas razões apontadas acima, há um fundamento de ordem formal pelo qual não deve se manter o presente lançamento: a natureza e efeitos jurídicos do Parecer Normativo.

Para bem compreender a extensão de seus efeitos, é preciso repisar a criação e evolução do instituto, bem explanada nos fundamentos do Parecer Normativo COSIT nº 05/1994, que replicamos abaixo:

4. O Decreto nº 63.659, de 20/11/68, transformou a Direção-Geral da Fazenda Nacional na atual Secretaria da Receita Federal (art. 1º), dotada de estrutura básica sistêmica (art. 4º), com a extinção dos antigos Departamentos de Rendas Internas, de Rendas Aduaneiras, do Imposto de Renda e de Arrecadação (art. 6º) e com a redistribuição, por ato do Ministro da Fazenda, dos respectivos serviços aos órgãos integrantes da nova estrutura (art. 8º).

5. Tendo em vista a criação da Secretaria da Receita Federal, pelo mencionado Decreto nº 63.659/68, e a edição de seu Regimento Interno pela Portaria nº GB-18, de 23/01/69, centralizando na Coordenação do Sistema de Tributação o exercício da atividade de interpretação da legislação fiscal, foi expedida a Instrução Normativa nº 9, de 06/10/69, que revogou "as decisões proferidas em processos de consulta até a publicação deste ato, por autoridades subordinadas, inclusive as exaradas pelos Diretores e chefes de repartições dos extintos Departamentos de Rendas Internas, do Imposto de Renda e Rendas Aduaneiras".

6. A revogação de decisões operada pela IN nº 9/69 teve por propósito "evitar divergências de orientação e tratamento diferente de situações idênticas nas consultas formuladas pelos contribuintes", expressão textual constante do preâmbulo da Instrução Normativa nº 26, de 25.05.70, que "Estabelece normas sobre as decisões proferidas pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, em consultas formuladas sobre a interpretação da legislação tributária".

7. Com vistas à implementação do objetivo de uniformizar a interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal, que era, em última análise, o que colimava a IN nº 9/69, estabeleceu, a referida IN nº 26/70, que nenhum órgão da mesma Secretaria poderia proferir decisões em consultas sobre aquela interpretação sem prévia orientação da Coordenação do Sistema de Tributação, a qual seria prestada sob a forma de Parecer Normativo.

8. Observe-se, a respeito que, posteriormente, o Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ao disciplinar o processo de consulta, incorporou a norma da IN nº 26/70, a que se fez referência no item precedente, dando-lhe, inclusive, maior abrangência, na medida em que estabeleceu, em seu art. 54, inciso I, alínea "a", que a decisão de primeira instância no referido processo, de competência dos Superintendentes da Receita Federal, deveria atender à orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação.

E consigna em suas conclusões:

17. À vista do exposto, resulta, em síntese, que:

a) o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem natureza constitutiva;

b) como atos interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam;

*c) por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos;*

**d) sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam.**

Portanto, resta claro que a Administração Tributária encontra-se **vinculada materialmente** aos entendimentos exarados pela Coordenação do Sistema Tributário através dos seus pareceres normativos.

Trata-se de um órgão central que vincula todas as Superintendências da Receita Federal, que devem observar sua orientação tanto no procedimento fiscalizatório quanto no procedimento de consulta fiscal, nos termos do art. 54, I, *a* do Decreto 70.235/72, *verbis*:

*Art. 54. O julgamento compete:*

*I - Em primeira instância:*

*a) aos Superintendentes Regionais da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, **atendida, no julgamento, a orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação:***

A eficácia abstrata dos Pareceres Normativos da CST extrapolam a eficácia intersubjetiva que as consultas possuem, devendo serem observados em relação a todos os Contribuintes que se enquadrem na situação lá retratada, por representar o entendimento unificado e consolidado da Secretaria da Receita Federal.

Mais do que isso, há que se observar que a Secretária da Receita Federal é um **órgão público hierarquizado**, onde nas camadas superiores se encontram órgãos que exaram comandos vinculantes aos executores da fiscalização, os auditores-fiscais.

Assim, verifica-se claramente que, conquanto a lei lhe atribua uma **competência formal** para fiscalizar a ocorrência dos fatos geradores tributários, a sua **competência material**, relativa à interpretação que dá aos fatos e às imputações jurídicas que realiza na lavratura dos autos de infração e lançamentos, bem como em relação aos sujeitos fiscalizados e o objeto da fiscalização, se encontram fortemente balizados por diversos atos administrativos, como os Atos Declaratórios, Pareceres Normativos, até o próprio Mandado de Procedimento Fiscal (ou o que o valha).

Desse modo, uma vez existente uma norma superior que vincula a qualificação jurídica de determinada atividade (no caso em tela, o corte de papel sem alteração de suas demais características), a competência material do auditor-fiscal se encontra limitada *ab ovo*, sendo vedada a sua discordância da regra verticalmente imposta.

Assim, em extrapolando os limites de sua competência material, há que se reconhecer que agiu como autoridade incompetente, o que atrai a aplicação das regras de nulidade do Decreto 70.235/72, art. 59, *verbis*:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Portanto, ato de lançamento ou auto de infração que contrarie Parecer Normativo da CST e outros atos normativos vinculantes das instâncias superiores da Secretaria da Receita Federal, bem como do Ministério da Fazenda, deverão ser tratados como atos que extrapolam à autoridade/competência material do sujeito que os realizou, enquadrando-se precisamente na figura da *autoridade incompetente* a que refere o art. 59, II do Decreto 70, 235/72.

Diante disso, pode-se reconhecer de ofício a nulidade do auto de infração, por se tratar de questão de ordem pública. Todavia, por termos plena convicção acerca da não ocorrência do fato gerador, é caso de aplicação do art. 59, §3º do Decreto 70.235/72:

*§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, pela não ocorrência do fato gerador.

É como voto.