



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

**Processo nº** 13603.907146/2011-00  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-000.054 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 30 de outubro de 2017  
**Matéria** DCOMP - ELETRÔNICO - RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** GRÁFICA E EDITORA DEL REY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS.  
INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.  
CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa, quando restar desnecessária a realização de diligência para elucidação dos fatos.

IPI. CRÉDITOS DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS IMUNES EM RAZÃO DA ALÍNEA “D” DO INCISO “VI” DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPROCEDÊNCIA.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do prescrito na alínea “d” do inciso VI do artigo da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não produz crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei 9.779 de 1999 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação.

INCLUSÃO NO SALDO CREDOR TRIMESTRAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na legislação específica como prestação de serviço. É suficiente a caracterização da operação como de industrialização, dentre as modalidades descritas no decreto regulamentador do tributo em causa, para que seja tomada a operação como tal, pois a incidência de tributo de

competência municipal não tem o condão de excluir a incidência do referido tributo federal.

Entretanto, a atividade econômica que demande a emissão de notas fiscais de saída, exclusivamente, de prestação de serviços, não implica no direito de incluir o IPI do cômputo do saldo credor trimestral, ainda que na respectiva operação se constate o consumo de matéria-prima, produtos intermediário e material de embalagem tributados pelo referido tributo de competência federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Cleber Magalhães, Renato Vieira de Avila e Cássio Schappo.

## **Relatório**

Cuida-se de recurso voluntário (fls. 650 a 678) interposto contra o Acórdão 09-56.606, da 3ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG -DRJ/JFA-, na sessão de julgamento realizada em 06.02.2015 (fls. 624 a 644), que deferiu, em parte, a manifestação de inconformidade apresentada pelo recorrente, para reconhecer como saldo credor do trimestre a quantia de R\$ 31.967,08. Tendo em vista que no Despacho Decisório já foi reconhecido ao contribuinte o saldo credor de R\$ 25.377,56.

### *Do Pedido de Ressarcimento*

O requerente, por meio dos "Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação" - PER 25499.97146.230710.1.1.01-6035, referente ao 2º trimestre de 2010, calculado segundo o artigo 11 da Lei 9.779 de 19.01.1999, solicitou o ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Vinculou ao citado ressarcimento, a Declaração Eletrônica de Compensação - DCOMP 36971.26335.270710.1.3.01-6609 (fls. 02 a 36).

### *Do Despacho Decisório*

Em face do referido pedido, foi exarado o despacho decisório - Número de Rastreamento 024896128:

(...)

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 66.587,94

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 25.377,56

*O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):*

- *Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.*

- *Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.*

*Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.*

*O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:*

*HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 36971.26335.270710.1.3.01-6609*

*Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP:*

*25499.97146.230710.1.1.01-6035*

*Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/07/2012.*

| <i>PRINCIPAL</i> | <i>MULTA</i>    | <i>JUROS</i>    |
|------------------|-----------------|-----------------|
| <i>40.526,24</i> | <i>8.105,24</i> | <i>8.461,87</i> |

*Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".*

*Enquadramento Legal: Art. 11 da Lei nº 9.779/99; art. 164, inciso I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.*

*(...)*

#### *Da Manifestação de Inconformidade*

Diante da decisão supra, o contribuinte apresentou, em 07.08.2012, manifestação de inconformidade (fls. 38 a 54) para aduzir, para que se:

a) reconhecesse o direito do manifestante de apurar e aproveitar os créditos de IPI, decorrentes de aquisições de insumos empregados na elaboração de produtos amparados pela imunidade fiscal, homologando-se, integralmente, os Pedidos de Restituição/Compensações - PERD/COMP's; ou noutra hipótese, para que se:

b) determinasse a inclusão na base de cálculo do percentual da glosa, as Receitas de Serviços e as Receitas de Beneficiamento;

c) estabelecesse o percentual da glosa com base somente nas Receitas do mesmo mês do crédito e não média dos meses anteriores, como foi efetuado;

d) retificasse na planilha em que estão relacionados os valores totais dos créditos de IPI, para constar os valores do Livro de Apuração do IPI, referente aos meses de fevereiro e março de 2010;

e) excluísse da glosa os créditos de IPI sobre a compra de papel comercial, que é empregado no processo produtivo de produtos não imunes, já que a Manifestante provou a aquisição de papel imune para a produção dos livros; e

f) retificasse o valor do saldo devedor e acessórios (multa e juros), de acordo com as planilhas ora apresentadas, ou de acordo com novos cálculos que deveriam ser efetuados pela auditoria fiscal, com a observância das alíneas "b" a "e", supra.

g) dentro do princípio do contraditório e da ampla defesa, se acatasse o pedido de deferimento de todos os meios de prova, especialmente a juntada de documentos, perícia contábil e outras provas que se fizessem necessárias à elucidação do feito. Para tanto, indicou assistente técnico para acompanhamento da perícia; requereu sua intimação da data e do local da realização dos trabalhos periciais e elaborou os seguintes quesitos:

1) Queira o D. Perito informar, se no desenvolvimento de suas atividades sociais, a Manifestante promove a industrialização de livros, revistas, periódicos, jornais e outras atividade contempladas pela imunidade fiscal, conforme a Constituição Federal?

2) Se positiva a resposta anterior, a Manifestante adquire matéria-prima, produtos intermediário, material de embalagem tributados com o IPI e utilizados no processo produtivo de produtos imunes, gerando assim créditos de IPI?

3) As Receitas de Serviços e as Receitas de Beneficiamento foram incluídas na base de cálculo do percentual da glosa?

4) O percentual da glosa foi apurado mês a mês, de acordo com as receitas no mesmo mês do crédito? Ou, foi apurado pela média dos meses anteriores? Existe diferença entre estes dois métodos de apuração do percentual da glosa?

5) Existe divergência entre os valores consignados na planilha onde estão relacionados os valores totais dos créditos de IPI (elaborada pela Auditora Fiscal) e os valores lançados no Livro de Apuração de IPI, referentes aos meses de fevereiro e março de 2010?

6) A Impugnante adquire papel "linha d'água" (sem a tributação de IPI)?

Se positiva a resposta, esse papel é declarado em DIF entregue à SRF, bem como consta do SINTEGRA? O referido papel é utilizado no processo produtivo de produtos imunes?

7) A D. Auditora incluiu na glosa os créditos de IPI decorrentes da aquisição de papel comercial utilizado no processo produtivo de produtos não imunes?

8) As planilhas apresentadas pela Manifestante anexas à Manifestação de Inconformidade, estão corretas? Se estão, qual é o valor real e correto da glosa?

9) Caso o D. Perito não concorde com as planilhas apresentadas pela Manifestara (*sic*), queira retificar os cálculos apurados pela Ilustre Auditora, efetuando-se as retificações e exclusões pertinentes.

*Do Despacho de Diligência da 1ª Instância*

Frente aos argumentos trazidos pelo contribuinte com a apresentação da manifestação de inconformidade, a 3ª Turma da DRJ/JFA, por entender que deveriam ser verificadas algumas questões específicas, encaminhou, por meio do Despacho 60 de 02.10.2013, os autos para a SAFIS/DRF/CONTAGEM/MG, para que fossem elucidadas as seguintes dúvidas (fls. 395 a 398):

1) se o contribuinte adquiria realmente papéis com imunidade de IPI e os empregava corretamente na elaboração de livros. Se verdadeira a afirmação do contribuinte nesse sentido, deveriam ser excluídas da proporcionalização prevista no artigo 3º da IN SRF 33 de 04.03.1999, as receitas decorrentes da venda de livros;

2) se de fato houve divergências na apuração de créditos, nos meses de fevereiro e março de 2010, entre o RAIPI e a planilha de cálculo elaborada pela fiscalização, adotando-se, justificadamente, o valor correto a se considerar;

3) se houve eventual aproveitamento de créditos sobre receitas de prestação de serviços. Se quando do exercício de tal atividade foi empregado insumo sobre o qual incidiu o IPI, excluir o tributo do cômputo do saldo credor trimestral.

*Do Termo de Diligência da 1ª Instância*

Em atenção à solicitação supra, a DRF/CON-MG procedeu à diligência requerida e elaborou o respectivo Termo de Diligência Fiscal (fls. 603 a 608).

*Do Aditamento da Manifestação de Inconformidade*

Cientificada do resultado da diligência fiscal, o contribuinte apresentou razões de defesa adicionais (fls. 609 a 621), em síntese, para:

1) alegar o direito ao crédito de IPI incidente sobre os insumos utilizados na confecção de livros, cuja saída esteja amparada pela imunidade tributária;

2) solicitar a inclusão de créditos de IPI sobre insumos utilizados na prestação de serviços;

3) solicitar a retificação do saldo devedor, valor principal mais os acessórios (multa e juros), de acordo com os novos cálculos que deverão ser efetuados pela auditoria;

4) ratificar, segundo os mesmos argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade, o pedido de deferimento de todos os meios de prova, especialmente a juntada de documentos, perícia contábil e outras provas que se fizerem necessárias à elucidação do feito.

*Da Decisão de 1ª Instância*

Sobreveio a decisão contida no voto condutor do referido acórdão vergastado, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a decisão proferida pela autoridade administrativa na repartição de origem. Cujas ementa transcrevo:

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

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

**CRÉDITOS DE IPI. LEI Nº 9.779, DE 1999/IN SRF Nº 33, DE 1999.**

*Tendo em vista o Preâmbulo da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, que consignava regulamentação de matérias relativas ao art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e aos arts. 178 e 179 do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 - RIPI/1998, é de se concluir que o aproveitamento de créditos sobre insumos empregados em produtos tributados diz respeito ao art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, enquanto o aproveitamento de créditos sobre insumos empregados em produtos imunes é decorrência de regulamentação de incentivos fiscais à exportação tratados nos arts. 178 e 179 do RIPI/2002. Surge desta regulamentação a inserção da expressão “inclusive imunes” no art. 4º da IN SRF nº 33, de 1999.*

**CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS NT.**

*Não representa inovação à legislação do IPI o art. 4º da IN SRF nº 33, de 1999, pois a elaboração de produtos não tributados e de produtos originalmente imunes (livros, jornais e periódicos) não conferem direito ao crédito de IPI.*

**IPI. ISSQN. EXISTÊNCIA CONCOMITANTE.**

*Não se deduz do fato de pagar ISSQN o pagamento obrigatório do IPI. Um não exclui o outro, mas não são necessariamente conseqüentes. Pode-se pagar ISSQN sem pagar o IPI. Aquele que apenas cumpre obrigações relativas ao ISSQN, como a emissão pura e simples de notas fiscais de prestação de serviços, é devedor do ISSQN, porém não é contribuinte do IPI, portanto, não faz jus a créditos do imposto nessas operações de prestação de serviços.*

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E INDUSTRIALIZAÇÃO.**

*É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na legislação específica como prestação de serviço. Basta que se caracterize a operação como de industrialização dentre as modalidades descritas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI), para que seja tomada a operação como de industrialização, pois a incidência do ISS não exclui a do IPI. Entretanto, a atividade econômica que demande a emissão de notas fiscais de saída, exclusivamente de prestação de serviços, não implica, ainda que se consuma na execução dos serviços ali discriminados, matérias-primas e produtos intermediários, o direito ao crédito de IPI.*

**CRÉDITOS DE IPI. SEGREGAÇÃO. PRODUTO ISENTO. PRODUTO IMUNE.**

*É lícita a separação entre os insumos utilizados em produtos imunes (não tributados) e produtos tributados, tomando-se como referência o valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, conforme determina a legislação de regência. IN SRF nº 33, de 1999, art. 3º.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

**ADI Nº 5, DE 2006**

*O dispositivo interpretativo não extrapolou normas, não foi além da atividade regimental da SRF. Tão-somente, usando das atribuições que lhe são próprias, a SRF afastou conclusões equivocadas que pareciam emergir do texto da IN SRF nº 33, de 1999. Não se criou norma contrária ao art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ou ao texto constitucional. Com o ADI nº 5, de 2006, expedido pela autoridade superior da SRF, foi solucionada a interpretação conflitante com as normas legais vigentes, expressas em soluções de consulta, emanadas de unidades regionais da SRF.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

**LEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.**

*As discussões a respeito de legalidade ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos não serão travadas na esfera administrativa. Cumpre a função o Poder Judiciário, a quem a Constituição Federal atribuiu tal competência (art. 59 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2001).*

**DILIGÊNCIA/PERÍCIA/FORMAÇÃO DE PROVAS.**

*Quando a diligência requerida pela Delegacia de Julgamento e solucionada pela Delegacia da Receita Federal jurisdicionante do contribuinte foi suficiente para elucidar os pontos controversos encontrados no autos, tornando possível a análise da manifestação de inconformidade e, conseqüentemente, a solução do litígio, rejeitam-se as petições pela formação de novas provas, perícia contábil, pois que elas não se mostram necessárias.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

*Do Recurso Voluntário*

Irresignado ainda com o feito, o requerente interpôs recurso voluntário, repisando, em essência, as razões trazidas na manifestação de inconformidade. Os tópicos a seguir transcritos confirmam a identidade dos argumentos, vejamos:

(...)

### *III.1 - PRELIMINARMENTE*

#### *DO INDEFERIMENTO DA PROVA PERICIAL - CERCEAMENTO DE DEFESA*

(...)

### *III.2 - NO MÉRITO*

(...)

#### *A- DO DIREITO E RECONHECIMENTO DO CRÉDITO DE IPI - IMUNIDADE FISCAL*

(...)

#### *B- DO ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO Nº5, DE 2006*

(...)

#### *C- DA LEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS*

(...)

#### *D- DA IMPOSSIBILIDADE/ILEGALIDADE DE SEGREGAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES E PRODUTOS TRIBUTADOS*

(...)

#### *E- DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DO CRÉDITO DE IPI SOBRE INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS*

(...)

### *V- DO PEDIDO*

*Por todo o exposto, por tudo que dos autos constam e, ainda, pelos douto e valiosos subsídios que estes D. Conselheiros certamente trarão à espécie, requer a Recorrente, seja acolhida a preliminar arguida, para cassar o v. acórdão recorrido e determinar a realização de perícia contábil, ou noutra hipótese dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para reconhecer o direito da Recorrente de aproveitar os créditos de IPI, relativos aos insumos (MP, PI e ME) utilizado na industrialização de produtos imunes, bem como, na prestação de serviços. Reconhecendo-se, por conseguinte o crédito requerido no PER nº 25499.97146.230710.1.1.01-6035, homologando-se a compensação apresentada no DCOMP 36971.26335.270710.1.3.01-6609. Tudo de conformidade com a Manifestação de Inconformidade que foi apresentada e as razões recursais aqui expostas.*



É o relatório.

## Voto

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, Relator

### *Da Admissibilidade*

O recurso voluntário, conforme depreende-se do carimbo apostado na petição em análise, foi protocolado na DRF/CON-MG em 31.03.2015. O contribuinte, conforme Termo de Abertura de Documento (fl. 647), acessou o Acórdão de Manifestação de Inconformidade em 04.03.2015. Portanto, é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação; de modo que conheço da peça recursal.

### *Prolegômeno*

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 47 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343 de 09.06.2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3001-000.046** de 30 de outubro de 2017, proferido no julgamento do processo 13603.907138/2011-55, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3001-000.046**):

### *"Pedido de Perícia Contábil*

#### *- Do Indeferimento da prova pericial - cerceamento de defesa*

*Quanto à realização de perícia contábil para elucidação de fatos, não há dúvida de que o ordenamento jurídico brasileiro, a começar pela Constituição Federal de 1988, consagra o respeito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, aos litigantes em processo judicial ou administrativo.*

*Isso não significa, entretanto, que toda e qualquer diligência requerida pela parte deva ser automaticamente deferida pelo julgador.*

*A primeira questão a ser analisada diz respeito à nulidade da decisão recorrida alegada pelo fato de ter sido denegada a perícia solicitada.*

*As regras sobre nulidades, no Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), estão contidas basicamente em três artigos, a saber:*

*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.*

*§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º. Quando puder decidir o 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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

*Depreende-se que as nulidades absolutas se cingem aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e ao administrado.*

*No caso vertente, o recorrente pleiteou que fosse realizada perícia, formulando quesitos e indicando assistente técnica, para que fossem verificados “in locu”, os seus produtos industrializados, a fim de demonstrar que se tratavam de produtos industrializados e por ela desenvolvidos sob encomenda de seus clientes. Como a decisão da 3ª Turma da DRJ/JFA entendeu prescindível a realização desta providência, por entender que as amostras a que tivera acesso já lhe forneciam os elementos probatórios suficientes à formação da convicção, houve por bem em indeferir sua realização.*

*Diante desta negativa de produzir a prova requerida, o recorrente então arguiu a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato de a perícia por ela solicitada haver sido denegada pela autoridade a quo, ocasionando cerceamento de direito de defesa.*

*Ocorre que o deferimento de perícia solicitada pela contribuinte é ato discricionário da autoridade julgadora que poderá indeferi-la por considerá-la desnecessária ou prescindível, já que no processo constam todos os elementos necessários para a formação da sua livre convicção de julgador, conforme o artigo 18 do PAF, a seguir transcrito:*

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

*Assim sendo, não pode ser declarada a nulidade da decisão recorrida, eis que a decisão recorrida fundamentou o indeferimento na prescindibilidade da prova solicitada.*

*E, nesse sentido, já adentrando no requerimento de produção de prova pericial (contábil) ou de conversão do julgamento em diligência, do mesmo modo e pelos mesmos fundamentos adotados pela decisão recorrida, igualmente se entende não seja o caso de renovar a instrução probatória nesses autos, eis que os elementos aqui já colacionados, e que são incontroversos quanto a fatos, já permitem a formação da convicção do julgamento*

*em torno das matérias de direito que dos fatos decorrem, pelo que igualmente se indefere tais requerimentos, na certeza que ao assim agir inexistirá violação de qualquer direito constitucionalmente assegurado, pois, na espécie não há qualquer questão fática (técnico-contábil) que mereça ser dirimida por diligência, mesmo porque aquela que eventualmente poderia suscitar dúvida para este julgador já foi objetivamente elucidada pela instância a quo, ao exarar, em 02.10.2013, o Despacho 52.*

*Rejeito, portanto, o pedido de diligência para a realização de perícia contábil.*

*Do Mérito*

*- Do direito e reconhecimento do crédito de IPI - imunidade fiscal; Do Ato Declaratório Interpretativo 5 de 2006; e Da impossibilidade/ilegalidade de segregação de produtos imunes e produtos tributados*

*Em síntese, sustenta a recorrente ser improcedente a glosa dos créditos de IPI, referentes aos insumos utilizados na fabricação de produtos imunes. Entende que a imunidade se acha inserida nas situações contempladas com o aproveitamento de crédito acumulado do IPI. Argumenta que o princípio da não cumulatividade impõe a necessidade de manutenção do crédito de IPI na hipótese de operação de saída imune, até para que a própria imunidade não perca a sua finalidade, também, desonerativa. Portanto, conclui que tem direito ao aproveitamento do crédito de IPI oriundos da aquisição de MP, PI e ME, utilizados na industrialização de produtos imunes, razão pela qual requer seja dado provimento ao recurso, para reconhecer seu direito de apurar e aproveitar os créditos de IPI em questão. Neste sentido, aduz que a segregação efetuada pela fiscalização e acatada pelo acórdão recorrido não é legal e nem está correta, vez que afasta o direito creditório que faz jus, em relação ao IPI dos insumos utilizados na industrialização de produtos imunes.*

*Entendeu a autoridade fiscal pela necessidade de estorno de créditos de IPI calculados sobre insumos aplicados na industrialização de produtos com saídas não tributadas ("NT"), em conformidade com o artigo 193 do RIPI/2002 (art. 25, § 3º da Lei 4.502 de 30.11.1964, art. 2º do Decreto-lei 34 de 18.11.1966, com alteração pelo art. 12 da Lei 7.798 de 10.07.1989, e art. 11 da Lei 9.779 de 19.01.1999).*

*O artigo 193 do Decreto 4.544 de 26.12.2002 dispõe que "Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto: I- relativo a MP, PI e ME, que tenham sido: a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados".*

*Ademais, a questão é tratada pela Súmula CARF 20, que dispõe nos seguintes termos:*

***Súmula CARF nº 20.*** Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

*Como visto antes, a recorrente argumenta que em virtude de os produtos por ela confeccionados não serem "não-tributados", mas **imunes**, em decorrência da imunidade objetiva contida na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição de 1988, referente à*

*imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, seria possível à manutenção dos referidos créditos.*

*De fato, ao disciplinar o creditamento em relação a insumos utilizados na produção, o artigo 11 da Lei 9.799 de 1999 garantiu o direito a crédito para saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, nada dispondo, no entanto, a respeito da imunidade:*

***Lei 9.779/1999***

***Art. 11.*** *O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

*A Instrução Normativa SRF 33 de 04.03.1999, por seu turno, tratou expressamente da possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos a serem aplicados na industrialização de produtos, "(...) inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero" a partir de 1º de janeiro de 1999.*

*Observe-se que a Receita Federal do Brasil, quase dez anos depois da edição das normas acima transcritas, publicou o Ato Declaratório Interpretativo 6/2008, esclarecendo que o artigo 11 da Lei 9.779 de 1999 não se aplica aos produtos: (i) com a notação "NT" na TIPI, e (ii) aparados por imunidade. Aponta, ainda, o preceptivo, para a exceção: aqueles produtos abrangidos por imunidade técnica, i.e., destinados à exportação, o que não poderia ser diferente, pois a legislação do IPI sempre concedeu, na qualidade de créditos incentivados, o direito dos exportadores de produtos tributados, desonerados do imposto pela imunidade prevista no inciso IV do parágrafo 3º do artigo 153 da CF de 1988, de se creditar do IPI pago na aquisição dos insumos empregados na fabricação dos produtos exportados e, no caso do montante de tais créditos excederem os débitos do imposto, possibilitar o ressarcimento de tal incentivo.*

*Por este motivo, em 18.04.2006, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF 5/2006, que dispôs no seguinte sentido:*

***Ato Declaratório Interpretativo SRF 5/2006***

***Art. 1º*** *Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.*

***Art. 2º*** *O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

*I- com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre*

*Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;*

*II- amparados por imunidade;*

*III- excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).*

*Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.*

*Não se trata o presente caso, de processo de fabricação de produto com imunidade técnica, destinado à exportação, e **muito menos** de IPI incidente sobre saída de produto imune, mas, como se esclareceu acima, da possibilidade de creditamento na escrita fiscal sobre insumo destinado a produto imune, o que remete à necessidade de se interpretar e aplicar o artigo 11 da Lei 9.779 de 1999.*

*No sentido de uma aplicação não extensiva da norma em apreço, o quanto decidido no Recurso Especial 1.015.855/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado em 30.04.2008:*

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.*

*1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.*

2. *O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.*

3. *O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.*

4. *O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.*

5. *O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.*

6. *O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.*

7. *A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regeadora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.*

8. *A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.*

9. *Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto*

20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. (grifei).

Assim, a não-cumulatividade do IPI deve ser interpretada de maneira a açambarcar o inciso II do parágrafo 3º da Constituição da República, o artigo 49 do Código Tributário Nacional ecoado pelo artigo 81 do RIPI aprovado pelo Decreto 87.981 de 23.12.1982, e cujo artigo 103 trata especificamente do método e o uso do creditamento deste imposto, o que evidencia a existência de toda uma legislação própria para o IPI, que cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais, no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.

Não é outra a interpretação do **Acórdão 3401-003.313**, proferido na sessão de 25.01.2017, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no qual se decidiu, em votação unânime de seus membros, no sentido da ementa abaixo transcrita:

*Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009*

**CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, alínea “d” da CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não gera crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação.

*Recurso Voluntário Negado.*

No mesmo sentido, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, em conformidade com o **Acórdão CSRF 9303-004.581**, proferido na sessão de 24.01.2008, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa abaixo se transcreve:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI*

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

*CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.*

*A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidente nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas NT. (Súmula CARF nº 20)*

*Assim, não procedem os argumentos trazidos no recurso voluntário, neste particular.*

*- Da ilegalidade/inconstitucionalidade de leis e atos normativos*

*Entende o recorrente que a declaração de invalidade de um ato administrativo ilegítimo ou ilegal, pode ser feita tanto pela própria Administração Pública, quanto pelo Poder Judiciário; afirma que em obediência aos princípios da legalidade, da moralidade e da probidade administrativa cabe à Administração Pública invalidar ou anular seus próprios atos, inclusive se utilizando de seu poder de autotutela.*

*Por fim, espera que os textos doutrinários e decisões judiciais citadas ou colacionadas na manifestação de inconformidade sirvam subsídios para a decisão administrativa.*

*Sem delongas, a teor do disposto no artigo 26A do Decreto 70.235 de 06.03.1972, recepcionado pela ordem constitucional vigente com força de lei, aos órgãos de julgamento administrativo é vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, excetuando apenas os casos relacionados no próprio Decreto, os quais não têm relação com o objeto da presente lide. Vejamos:*

*Art. 26A. 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.*

*(...)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*



*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

*No mesmo sentido é o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF:*

*Art. 62. Fica 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.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103A da Constituição Federal;*

*b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

*c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e*

*e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

*Desse modo, não é lícito a este Colegiado a análise da constitucionalidade de normativos legais, mediante afastamento de sua aplicação, mesmo que existam doutrinas e/ou julgados que respaldem a tese esposada na peça recursal, ainda mais quando se constata que tais decisões não se enquadram nos termos prescritos no inciso I do parágrafo 6º, antes reproduzidos.*

*Além disso, de conformidade com a Súmula CARF 2, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, é vedado a esta Corte Administrativa pronunciar-se sobre constitucionalidade de lei:*

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

*Desta feita, tem-se como não sendo possível aos órgãos de julgamento administrativos afastarem as conclusões contidas no despacho decisório sob o fundamento de que as normas legais que lhe dão suporte ferem princípios consagrados na Carta da República, pois, admitir ao julgador administrativo tal análise equivaleria invadir competência exclusiva do Poder Judiciário.*

*Ademais, toda essa argumentação retórica a que recorreu o contribuinte, no sentido de que ao julgador administrativo compete envidar interpretação constitucional ao dispositivo impugnado, deixa evidente que seu intuito é ver afastada a aplicação das normas que regulam o ressarcimento do IPI com base no fundamento de que elas estão em desconformidade com a Carta da República, o que é expressamente vedado ao julgador administrativo de segunda instância não somente pelo artigo 26A do Decreto 70.235 de 1972, mas também pela Súmula CARF 2 e por força do RICARF.*

*- Da improcedência da glosa do crédito de IPI sobre insumos utilizados na prestação de serviços*

*O recorrente, argumentando que para executar os serviços discriminados notas fiscais de saída, emitidas exclusivamente para documentar a prestação dos referidos serviços, creditou-se do IPI referente à aquisição de insumos empregados na prestação de serviços nelas discriminados, que foram realizados sob encomenda de terceiros. Alega que o produto gráfico pode ser faturado através de nota fiscal de venda ou de serviço, importando apenas, para definir qual o tipo de documentário fiscal a ser utilizado, sua finalidade. Ou seja, se é para acobertar a saída de produtos destinados à comercialização pelo encomendante, circunstância em que incide o ICMS, ou se é para saída de produtos para uso e consumo do encomendante, ocasião em que incide o ISS; sustenta este entendimento pois concluiu que para obter o produto gráfico final, em ambas as situações, a gráfica se utiliza da mesma matéria prima, material de embalagem e produto intermediário, o que justifica o aproveitamento do crédito do IPI incidente, na entrada destes insumos.*

*Como é cediço que o direito aos créditos básicos tem origem constitucional diante do princípio da não cumulatividade, entretanto, esse direito não é irrestrito como quer fazer crer o recorrente, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais para a sua utilização, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos no texto Constitucional.*

*Os créditos do IPI são escriturados pelo beneficiário, à vista do documento que lhes confere legitimidade e o direito à sua utilização está subordinado ao cumprimento das condições para cada caso e das exigências previstas para sua escrituração, estabelecidas no regulamento.*

*Em síntese, afirma o recorrente que a glosa efetuada sobre a prestação de serviços não procede, por estar em desacordo com a legislação vigente à época, bem como com a Solução de Consulta SRRF/6ªRF/DISIT 50 de 31.03.2003; pelo que requer o direito de aproveitamento dos créditos de IPI, referentes aos insumos utilizados na prestação de serviços (industrialização por encomenda).*

*No tocante à referida solução de consulta, assiste razão o acórdão recorrido quando salienta que incorre em erro o pretendente, quando faz uso da consulta para tentar resolver dúvidas que não estão de acordo com a situação das glosas tratadas nos presentes autos.*

*Em face da clareza e didática dos argumentos tecidos pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, utilizados para justificar a manutenção das glosas fiscais acerca do tema ora em debate, peço licença para reproduzi-los, em prestígio à objetividade.*

*Pretendeu o contribuinte na consulta resolver dúvidas que não estão de acordo com a situação de glosa tratada nos autos. Entendeu-se como tal e dirigiu a consulta como se realizasse industrialização por encomenda. O RIPI trata dessa matéria, porém a industrialização por encomenda tem conceituação diversa da simples encomenda feita por usuários finais, como é o caso de realização de encomendas de serviços gráficos personalizados. Na industrialização por encomenda de que trata o RIPI (art. 9º, inc. IV) há a equiparação do encomendante dos produtos porque se realizará a industrialização em outro estabelecimento que não o seu. No entanto, a caracterização da industrialização é completa: manda-se fabricar o produto, com a remessa de insumos, moldes e matrizes. O encomendante posteriormente o revenderá ou o utilizará no seu processo produtivo como um estabelecimento industrial faz, com todas as características, direitos e obrigações de um estabelecimento industrial. No caso concreto, o “encomendante” é o utilizador dos serviços personalizados encomendados ao prestador de serviços. Não existe a figura nem do industrial (o executor da encomenda), nem do equiparado a industrial (o encomendante).*

*Entretanto, diante de notas fiscais de saída, exclusivamente de prestação de serviços, o contribuinte, sob a justificativa que para executar os serviços ali discriminados, comprava matérias-primas e produtos intermediários, pretende que sejam acatados créditos de IPI. Justifica o creditamento pelo fato de que a execução dos serviços exigia a aquisição de insumos e ainda que os realizava sob encomenda. Assim, o IPI incidente sobre esses insumos eram passíveis de escrituração e, conseqüentemente, de compor o saldo credor trimestral.*

*Desse modo, não havia razão legal para a glosa realizada pela fiscalização. Ademais, tinha ao seu lado a Solução de Consulta nº 50, de 2002.*

*As questões respondidas ao contribuinte na Solução de Consulta, excetuando-se a parte relativa aos produtos imunes, não estão em desacordo com a posição oficial da Receita Federal. A uma, porque, na industrialização por encomenda, é possível o creditamento do IPI, embora no caso concreto não esteja assente esta condição. Não se trata de caso de industrialização por encomenda. A duas, pois que se entende ser possível exigir concomitantemente o ISSQN e o IPI, bastando, para tanto, que a atividade desempenhada possa ser definida como de industrialização, conforme preceitos do Regulamento do IPI.*

*Nesse sentido, há a Solução de Consulta Interna nº 4, de 07/04/2003, em cuja ementa se dispõe:*

*Incidência do IPI sobre serviços gráficos. É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços*

*estarem catalogados na lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que se caracterize a operação como de industrialização dentre as modalidades descritas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI). A incidência do ISS não exclui a do IPI.*

*Entretanto, em nenhum momento se previu na Solução de Consulta nº 50 ou na Solução de Consulta Interna nº 4 que notas fiscais de prestação de serviços correspondiam às notas fiscais de saída utilizadas por contribuintes do IPI, tais quais as discriminadas no Regulamento do IPI, como documentos ensejadores de direitos no tocante ao IPI, a exemplo do aproveitamento de créditos (as notas fiscais estão descritas nos arts. 323 a 365 do RIPI/2002). De modo diverso, na solução de consulta nº 50 ficou claro que o aproveitamento de créditos deveria ser realizado em conformidade com as normas expedidas pela SRF. Certamente, não só pela observação das normas expedidas pela SRF, mas por toda a legislação do IPI, que engloba as leis, os regulamentos, as instruções normativas, etc.*

*Possuir direito demanda, antes de tudo, possuir obrigações, entre elas, a obediência a todas as determinações legais concernentes ao IPI: emissão de notas fiscais compatíveis com o destaque do tributo, escrituração do RAIPI, etc.*

*Além disso, não se deduz do fato de pagar ISSQN o pagamento obrigatório do IPI. Um não exclui o outro, mas não são necessariamente conseqüentes. Pode-se pagar ISSQN sem pagar o IPI. Aquele que apenas cumpre obrigações relativas ao ISSQN, como a emissão pura e simples de notas fiscais de prestação de serviços, caso típico do manifestante, é devedor do ISSQN, porém não é contribuinte do IPI e não se comporta como tal.*

*Portanto, não faz jus a créditos do imposto nessas operações de prestação de serviços.*

*Assim, por adotar como razão de decidir, uma vez que compartilho com os fundamentos acima reproduzidos, concluo que não procedem os argumentos trazidos no recurso voluntário, igualmente neste particular.*

*Da Conclusão*

*Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento."*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos parágrafos 1º e 2º do artigo 47 do Anexo II do RICARF (Portaria MF 343 de 09.06.2015), nego provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*  
Orlando Rutigliani Berri

Processo nº 13603.907146/2011-00  
Acórdão n.º **3001-000.054**

**S3-C0T1**  
Fl. 693

---