



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

Processo n° 15563.000382/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-000.718 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2013
Matéria IPI - CRÉDITO BÁSICO
Recorrente KLABIN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/07/2007/

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que incidiu nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

O princípio da não-cumulatividade não enseja direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos não tributados (N/T) pelo IPI não dá direito a crédito do imposto nas operações posteriores. O texto constitucional (artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), o CTN (artigo 49) e a legislação ordinária, foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante *cobrado* nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos não tributados, não há, portanto, o que se creditar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. APLICAÇÃO. ALCANCE.

O alcance da Solução da Consulta restringe-se estritamente aos questionamentos formulados pela consulente.

O instituto da Consulta Fiscal não se presta a dirimir dúvida genérica, em tese, sobre a interpretação da legislação tributária. O sujeito passivo, ao formular consulta, deve informar qual o fato determinado sobre o qual incide a dúvida a ser objeto de interpretação por parte do Fisco.

A Solução de Consulta não autoriza o contribuinte adotar entendimento contrário aos dispositivos legais constantes do ordenamento jurídico.

Entender de forma diversa seria acatar um raciocínio absurdo de que a resposta, ao não tratar da matéria (crédito de insumos NT), estaria autorizando-o.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; no mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda e Thiago Moura de Albuquerque Alves. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior declarou-se impedido. Fez sustentação oral, pela recorrente, a advogada Amanda R. Queder, OAB/SP nº. 282.769.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício formalizado através de auto de infração (e-fls. 02/ss) para a cobrança do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício e juros moratórios, no montante de R\$ 2.197.104,28, pelo uso indevido de crédito básico do imposto, uma vez que o contribuinte adquiriu aparas / papeis usados *não tributados* pelo imposto e os utilizou em seu processo produtivo, para fabricação de caixas de papel, apropriando-se de créditos sobre estas aquisições, no período de apuração de 01/06/2005 a 31/07/2007.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

Em julgamento o auto de infração de fls.189 a 197, lavrado para a exigência do IPI no valor de R\$ 1.082.749,16, mais multa de ofício e juros de mora correspondentes.

*A infração, relatada pelo auditor no **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 180 a 184 pode ser assim resumida:*

*"Esta fiscalização tendo verificado o lançamento no item 05 do **Demonstrativo de Créditos do RAIPI**, doc. de fls. 19, referente ao mês de junho de 2005 do valor de R\$ 5.519.840,03, como*

"crédito sobre aquisição de papéis usados feitas a não contribuintes do IPI, nos termos do processo nº 19679.001620/2004-53" e no mês de setembro de 2005, no mesmo item, do valor de R\$ 112.885, 72 como "IPI sobre Aparas", doc. de fls. 20, lavrou o Termo de Intimação Fiscal, também em 29/01/09, doc. de fls. 18, solicitando cópia do processo citado, bem como a comprovação do crédito lançado em setembro de 2005. (...)

Esta fiscalização, considerando que consta na Solução de Consulta nº 415 a expressão 'REVOGA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8, RF/DISIT nº 43 de 25 de fevereiro de 2005' e também considerando o disposto na IN RFB nº 740, de 02 de maio de 2007, que dispõe sobre o processo de consulta, elaborou nova consulta ao Serviço de Orientação e Análise Tributária — Seort da DRF/Nova Iguaçu, com o objetivo de verificar se a referida expressão constante da Solução de Consulta nº 415:

a) Era realmente para ser considerada como NOVA ORIENTAÇÃO, alcançando portanto, de acordo com o § 6, do artigo 14 da IN RFB nº 740/07, apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente.

b) Ou, se esta nova Solução de Consulta, proveniente de trabalho de revisão interna, emitida em 19 de novembro de 2008, simplesmente acrescenta a orientação do Parecer Normativo CST nº 125, de 1971 (publicado no DOU de 2/03/1971), no que tange a necessidade de os produtos adquiridos estarem sujeitos ao IPI, (...).

Em atendimento à consulta formulada por esta fiscalização, o Seort da DRF/Nova Iguaçu, esclareceu o que segue,

- A Solução de Consulta 415/2008 apenas acrescentou a matéria disciplinada pelo Parecer Normativo CST 125/71. Tal ato já produzia seus efeitos legais desde a sua publicação e que não seria por não ter sido citado na SC nº 43/05 que o contribuinte poderia desconsiderar seu conteúdo e escriturar créditos relativos aos produtos não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero, calculados na forma do art. 165 do RIPI/02.

(...)

- Finalmente esclareceu que as SC 43/2005 e 415/2008 devem ter seus efeitos regularmente considerados desde a edição da primeira e ressaltou que a revisão interna pela qual passou a SC 43/2005, não decorreu de mudança de entendimento, apenas buscou expor o assunto de forma mais detalhada e, por esta razão, tal revisão não estaria relacionada ao que dispõe o §6 do art. 14, da INRFB 740/2007.

E de posse dos Livros de Apuração de IPI dos períodos de apuração de janeiro de 2005 a junho de 2009, de fls. 71 a 179, efetuou o lançamento de ofício mediante o procedimento administrativo 15563.000382/2009-10, glosando os créditos escriturados no RAUPI como outros créditos (aquisição de aparas e papéis usados), nos meses de junho e setembro de 2005,

em função do disposto no art. 165 do RIPI102 e Parecer Normativo CST n' 125, de 1971.

o Junho de 2005 R\$ 5.519.840, 03

o Setembro de 2005..... R\$ 112.885, 72

• Promoveu também o lançamento dos saldos devedores apurados nos meses de julho de 2006 a julho de 2007, em função da reconstituição da escrita fiscal, conforme demonstrado na planilha "Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fisca"; doc. de fls. 1871188.

Desta forma, fica o sujeito passivo intimado a promover ao estorno do crédito no valor de R\$ 4.549.976,59, abaixo demonstrado, mediante o lançamento no Livro Registro de Apuração de IPI, no período de apuração correspondente à data da ciência do presente auto de infração.

Saldo em 30/06/09

No Livro de Apuração de IPI - RAUPI (fls. 179): R\$ 6.826.686, 69

Após reconstituição da escrita (fls. 188):.....R\$ 2.276.710,10

Valor a ser estornadoR\$ 4.549.976, 59.

*Em 09/10/2009, fl. 208, a autuada apresentou a **impugnação** de fls. 209 a 224, por intermédio da qual discordou do lançamento, resumidamente, nos seguintes termos:*

a) a fiscalização, ao lavrar o presente auto de infração, contrariou a orientação dada pela SRRF/8a Região Fiscal, em processo de consulta formulado pela Klabin (Solução de Consulta 43/2005 - processo 19679.001620/2004-53);

b) a referida solução de consulta garantiu à contribuinte "o direito ao crédito do imposto, no percentual de 50% da alíquota de 15%, calculado sobre o valor das notas fiscais de compra de caixas de papelão usadas, com base no artigo 165 do Regulamento do IPI vigente", e de 50% sobre a alíquota de 5%, no caso de papéis usados, sendo que a contribuinte adotou exatamente a orientação dada pela citada SC de 2005;

c) a revogação da SC 43/2005 pela SC 415/2008 representou alteração de entendimento, o que traz como consequência que a nova solução de consulta (415/2008) somente seja aplicável a partir de 19/11/2008 (data de sua publicação), em atendimento ao princípio da segurança jurídica;

d) também não pode prosperar o entendimento de que a SC 415/2008 complementou a matéria já disciplinada pelo PN CST 125/71, que estabelece só ser cabível o crédito do IPI quando se tratar de produtos tributados;

e) ao contrário do entendimento da autoridade fiscal, a aquisição de aparas de papéis ou papéis usados, utilizados como matéria-prima pela contribuinte, estão sujeitas à tributação do imposto;

*f) as glosas dos créditos efetuadas pela fiscalização não procedem também em virtude de que o direito ao crédito do IPI "está diretamente relacionado a posterior saída, ou seja, a **Impugnante, de acordo com o princípio da não cumulatividade, tem o direito de creditar-se do montante do IPI relativo à***

aquisição de matéria-prima não tributada para compensá-lo com o IPI devido pela saída, (...), sob pena de cobrança do imposto em cascata, o que é vedado constitucionalmente".

É o relatório, no essencial.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora proferiu o Acórdão nº 09-37.509, em 28 de outubro de 2011 (e-folhas 285/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/07/2007

GLOSA DE CRÉDITOS. MATÉRIA-PRIMA NÃO TRIBUTADA. SOLUÇÃO DE CONSULTA.

É de se manter a glosa de créditos oriundos de aquisições de matéria-prima não-tributada, quando não reconhecido esse direito em solução de consulta proferida, posteriormente revogada e substituída por solução de consulta que apenas veio aclarar os termos da solução anterior.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada regularmente cientificada do Acórdão proferido pela DRJ – Juiz de Fora, em 06/02/2012 (e-folhas 293/ss), interpôs Recurso Voluntário em 05/03/2012 (e-fls. 294/ss), onde repisa os argumentos trazidos em sua impugnação, além de arguir a nulidade da decisão recorrida.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A controvérsia em discussão nestes autos refere-se à possibilidade da empresa creditar-se do IPI em relação às aquisições de “aparas / papeis usados” não tributados pelo IPI, junto a comerciantes, associações de catadores e cooperativas de catadores de papel e utilizados no processo industrial da empresa para a fabricação de caixas de papel (classificação TIPI 4819.10.00).

Alega a Recorrente que a utilização desses créditos estaria respaldada pela Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT N° 43, de 25/02/2005.

Em preliminares a Recorrente arguiu a nulidade da decisão recorrida por entender que houve interpretação equivocada da Solução de Consulta nº 43/2005. Analisemos inicialmente essa preliminar de nulidade.

Da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

A nulidade da decisão recorrida foi arguida pela Recorrente com base no argumento de que “*manteve o lançamento tributário, sem, contudo, esgotar a matéria tributável*” e que adotou a “*falsa premissa de que a Consulta formulada pela ora Recorrente visava o reconhecimento do direito de se creditar do IPI sobre aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, não tributados ou isentos, quando na verdade, a ora Recorrente pretendeu esclarecer se teria direito de se creditar do IPI sobre aquisições de produtos usados que sofreram na origem a tributação às alíquotas de 15% (quinze por cento) e 5% (cinco por cento), comercializados por atacadistas não contribuintes do IPI, calculados ao percentual de 50% do valor constante na nota fiscal de aquisição dessas mercadorias usadas*”.

A alegação de nulidade da decisão de primeira instância suscitada não deve ser acolhida.

Não há como concordar que a decisão recorrida tenha deixado de esgotar a matéria tributável, como afirma a Recorrente.

A Recorrente, ao que me parece, questiona (e discorda!) dos argumentos utilizados no voto condutor da decisão de primeira instância para fundamentar sua decisão. Portanto, não é o caso suscitar a nulidade da decisão, que está corretamente motivada, mas de questionar os argumentos utilizados em sua fundamentação, o que se faz em sede do mérito. É perfeitamente possível que se discorde da decisão, como efetivamente ocorre com a ora Recorrente, entretanto, dessa discordância não pode levar a nulidade da decisão.

No sistema do livre convencimento motivado, adotado em nosso ordenamento jurídico, permite-se que a decisão proferida seja fundamentada com base nos argumentos que o julgador entender cabíveis, não sendo necessário que sejam respondidas todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos e muito menos que se acate a linha argumentativa desenvolvida pela parte.

Deste modo, não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

Dos efeitos da Solução de Consulta

Para uma melhor compreensão da matéria, transcrevemos os questionamentos feitos pela interessada, trechos da fundamentação e a conclusão da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 43, de 25/02/2005 (o texto integral encontra-se anexado às e-folhas 42 a 48 dos autos):

Questionamentos formulados:

8. *Diante do exposto, indaga, "in verbis":*

"1 — (...) poderá creditar o IPI, calculado pela mesma alíquota a que estão sujeitos os produtos por ela fabricados, sobre o valor das entradas, tendo em vista que, em assim o fazendo, estará atendendo ao quanto dispõe o art. 7º do DL 400/68, que determina o pagamento do imposto sobre o valor agregado, na industrialização de produtos usados; OU

2. — Poderá creditar o IPI, calculado pela alíquota a que se sujeitaram em operações anteriores (15% ou 5%, conforme o caso), sobre os produtos usados adquiridos para emprego no processo industrial, atendendo assim ao princípio maior da não-cumulatividade; OU

3. — Poderá creditar o IPI, calculado pelas mesmas alíquotas (15% e 5%) sobre 50% do valor das entradas, tendo em vista

tratarem-se de aquisições feitas a comerciantes atacadistas não contribuintes desse imposto."

Fundamentação:

(...)

14. A industrialização por recondicionamento ou renovação, prevista no art. 4º, inciso V, do Ripi/02, é aquela que exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, **renova ou restaura o produto para utilização. Como orienta o Parecer Normativo CST nº 214/1972 (publicado no DOU em 15/02/73), em seu item 3, a operação restitui ao produto condições de funcionamento como se fosse novo. Vale dizer, o produto resultante do processo industrial é exatamente o mesmo do início do processo, mantendo, inclusive, sua identidade original, isto é, **o produto inicial não é transformado em outro, mas, sim, aperfeiçoado para os fins que lhe são próprios.****

15. Tal não é o caso, porém, nas industrializações realizadas pela consultante e que consistem na produção de matéria-prima a partir do processamento de aparas ou papéis usados (reciclagem) e na produção de caixas de papelão e de papelão ondulado a partir de papéis reciclados. Nos dois processos industriais não se pode dizer que os produtos resultantes da industrialização são usados, muito menos que houve manutenção do produto inicial, mas, sim, que houve a obtenção, a partir deles, de novos produtos, feitos de material reciclado.

16. É de se convir que tanto a reciclagem de aparas ou papéis usados, em que estes são transformados em massa e, posteriormente, em folhas bobinadas, bem como a conversão de folhas bobinadas em caixas de papelão ou em papelão ondulado caracterizam-se como transformação, modalidade de industrialização de que trata o inciso I do art. 40 do Ripi/02 e definida como a operação que exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário **importa na obtenção de espécie nova.**

17. Por conseguinte e em contraposição ao que afirma a interessada, as operações em pauta nesta consulta não se enquadram na modalidade de industrialização mencionada no Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 21, de 1996, não se aplicando aos produtos resultantes das industrializações o valor tributável do art. 135 do Ripi/02.

18. Feitos os esclarecimentos acima, cabe, agora, analisar as questões formuladas na consulta e aqui transcritas no item 8, sobre crédito de IPI relativo a aquisição de papéis usados/aparas.

19. Quanto à indagação 1 não há mais o que se considerar pois, conforme evidenciado nos itens 12 a 17 retro, a interessada utilizou premissas incorretas para formular o seu questionamento.

20. Com relação a **questão 2**, cabe notar que:

20.1 o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicáveis a fato determinado;

20.2 o art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária e o art. 52, inciso I, do mesmo ato legal determina que não produzirá efeitos a consulta formulada em desacordo com os arts. 46 e 47;

20.3 na indagação em exame, a consultante, apesar de citar os dispositivos legais relativos ao princípio da não-cumulatividade do imposto, **não apresenta qualquer dispositivo da legislação do IPI que trate sobre a forma de crédito de IPI que apresenta e sobre o qual pairaria a sua dívida**. Na verdade, formula uma solicitação sobre a possibilidade de adotar um crédito presumido de IPI em que toma emprestado a alíquota do imposto incidente em operações anteriores;

20.4 na medida em que a questão não traduz dúvidas quanto à interpretação endossada pela SRF sobre alguma norma tributária federal **não pode produzir efeitos**.

21. Quanto à indagação 3, sobre a possibilidade de efetuar o **crédito do imposto** com base no art. 165 do Ripi/02, uma vez que o fornecedor de aparas ou de papéis usados ao vender para a indústria é considerado comerciante atacadista (ver subitem 7.2), observe-se que o artigo regulamentar dispõe:

(...)

22. Da simples leitura do artigo regulamentar, verifica-se que, para o **industrial ter direito ao crédito do imposto na forma do art. 165 do Ripi/02**, não basta que o fornecedor seja caracterizado como comerciante atacadista; **é, ainda, necessário que, na condição de atacadista, e seja, também, não-contribuinte do IPI**; em outras palavras, o fornecedor deverá ser considerado comerciante atacadista e não poderá se enquadrar na hipótese do art. 10 ou art. 11 do Ripi/02, situação em que será considerado contribuinte do IPI.

23. No caso da pleiteante, as aparas e os papéis usados adquiridos de fornecedores para a produção de papel reciclado caracterizam-se como bens de produção (matéria-prima) do **processo de reciclagem de papel**. Sendo assim e de acordo com as definições do art. 14, inciso I, c/c art. 519, inciso I, do Ripi/02, a seguir transcritos, os fornecedores de aparas ou de papéis usados por estarem vendendo bens de produção são considerados comerciantes atacadistas:

(...)

24. Entretanto e como já salientado no item 22, para que a consultante tenha direito ao crédito do imposto na forma do art. 165 do Ripi/02 não basta caracterizar o fornecedor como

atacadista, é necessário, também, que ele seja não-contribuinte do IPI, isto é, o fornecedor não poderá estar enquadrado nas hipóteses do art. 10 ou art. 11 do Ripi/02.

Conclusão:

25. Diante do exposto e com base nos atos mencionados soluciono a consulta declarando que:

25.1 nas aquisições de aparas ou papéis usados, para serem utilizados na fabricação de papel reciclado, para que a consultante tenha direito ao crédito do IPI de que trata o art. 165 do Ripi/02 não basta que o fornecedor das aparas ou papéis usados seja caracterizado, de acordo com o Ripi/02, como comerciante atacadista; é ainda necessário que, na condição de atacadista, seja, também, não-contribuinte do IPI.

25.2 as operações que consistem na produção de folhas de papel em bobinas, a partir da reciclagem de aparas ou papéis usados e na produção de caixas de papelão ou papelão ondulado, a partir de papéis reciclados, **caracterizam-se como industrialização**, na modalidade de **transformação**, conforme definida no art. 4º, inciso I, do Ripi/02. Desta forma, as regras relativas ao valor tributável de produtos usados, constantes do art. 135 do Ripi/02, não podem ser adotadas naquelas operações, tendo em vista que tais regras aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização de renovação e acondicionamento, definidas no art. 4º, inciso V, do Ripi/02.

25.3 a questão de que trata o item 20 desta solução de consulta é ineficaz com base no art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

Como muito visto, a Solução de Consulta se ateve apenas à condição do fornecedor e à questão da não aplicabilidade das regras relativas ao valor tributável (constantes do art. 135 do Ripi/02) ao caso exposto pelo contribuinte, conforme pode ser observado pelo próprio texto da ementa. Este entendimento foi dado em resposta à **terceira questão** formulada pela Recorrente. Muito importante destacar que a consulta ateve-se, exclusivamente, à **caracterização da condição do fornecedor**, que além de comerciante atacadista deveria ser, também, não contribuinte do IPI. Este foi o objeto da resposta ao questionamento 3.

Verifica-se, inclusive, quanto à **segunda indagação** formulada pela empresa, que foi destacado na Solução da Consulta o fato de o contribuinte fazer questionamentos genéricos, em tese, sem especificar uma situação concreta cujas dúvidas de interpretação deveriam ser dirimidas, *verbis*:

20.3 na indagação em exame, a consultante, apesar de citar os dispositivos legais relativos ao princípio da não-cumulatividade do imposto, **não apresenta qualquer dispositivo da legislação do IPI que trate sobre a forma de crédito de IPI que apresenta e sobre o qual pairaria a sua dúvida**. Na verdade, formula uma solicitação sobre a possibilidade de adotar um crédito presumido de IPI em que toma emprestado a alíquota do imposto incidente em operações anteriores.

Em relação ao **primeiro questionamento**, no item 19 da Solução de Consulta há a informação expressa de que **“não há mais o que se considerar pois, conforme**

evidenciado nos itens 12 a 17 retro, a interessada utilizou premissas incorretas para formular o seu questionamento”.

Deste modo, a meu sentir, a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 43, de 25/02/2005 não tratou especificamente da situação discutida nestes autos, ou seja, sobre a possibilidade da empresa creditar-se do IPI em relação às aquisições de “aparas / papeis usados” não tributados pelo IPI.

O instituto da Consulta Fiscal não se presta a dirimir dúvida genérica, em tese, sobre a interpretação da legislação tributária. O sujeito passivo, ao formular consulta, deve informar qual o fato determinado sobre o qual incide a dúvida a ser objeto de interpretação por parte do Fisco. O alcance da Solução da Consulta restringe-se estritamente aos questionamentos formulados pela consulente.

Em nenhum momento a Solução de Consulta autorizou o **creditamento de insumos classificados como N/T – não tributados**. Portanto, não orientou ao contribuinte que adotasse o entendimento no sentido de aproveitar-se do crédito do IPI incidente nas aquisições de insumos não tributados por esse imposto.

Ao que me parece, a consulente adotou como “premissa” que poderia se creditar de insumos classificados como não tributado – um “crédito presumido de IPI”, e tentou, a partir desta tese adotada, obter da Administração Tributária uma fórmula de apuração desses créditos (apresentando três possibilidades genéricas – vide item 8 do Relatório da Solução de Consulta). Muito embora a explicitação dos fundamentos legais adotados na Solução de Consulta não esteja muito clara (deve-se admitir!), em sua conclusão não abarcou a tese defendida pelo contribuinte, qual seja, que poderia tomar crédito do IPI em relação às aquisições de “aparas / papeis usados”, **não tributados pelo IPI**, utilizados no processo industrial da empresa para a fabricação de caixas de papel (classificação TIPI 4819.10.00).

O item 25.1 da Solução de Consulta faz referência ao direito ao crédito **apenas** às “aquisições de aparas ou papéis usados, **para serem utilizados na fabricação de papel reciclado**”. No caso concreto em discussão, conforme explicitado no item 15, a industrialização realizadas pela consulente consiste em **duas operações**: (i) produção de matérias-primas a partir do processamento de aparas e papeis usados (reciclagem) e (ii) na produção de caixas de papelão e de papelão ondulado a partir de papeis reciclados. Portanto, não há como aplicar situação exposta Solução de Consulta ao caso em litígio.

Devemos, ainda, levar em conta o alcance da resposta ao item 3 da consulta formulada (“*Poderá creditar o IPI, calculado pelas mesmas alíquotas (15% e 5%) sobre 50% do valor das entradas, tendo em vista tratarem-se de aquisições feitas a comerciantes atacadistas não contribuintes desse imposto*”). A resposta é clara e objetiva: para que o creditamento seja realizado, dentro das condições citadas no questionamento, as aquisições devem ser feitas de comerciantes atacadistas necessariamente não contribuintes, e apenas isso! Em momento algum afirmou que o contribuinte estaria autorizado a adotar procedimentos contrários à legislação em vigor. Entender de forma diversa seria acatar um raciocínio absurdo de que a resposta, ao não tratar da matéria (crédito de insumos NT), estaria autorizando-o.

Ademais, a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 43, de 25/02/2005 não poderia ter autorizado a operação pretendida pela Recorrente, como no meu entender não o fez, pois se assim o fizesse, estaria indo de encontro a dispositivos legais do nosso ordenamento jurídico, como se verá no tópico seguinte.

Da impossibilidade do creditamento do IPI sobre insumos classificados como não tributáveis - NT

Pelo relato, vê-se que a Recorrente está pleiteando o cancelamento do lançamento porque entende legítima a escrituração e o aproveitamento de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos não tributados.

Portanto, a solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito de creditar-se desse tributo referente à matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem não tributados pelo IPI. A controvérsia tem como “pano de fundo” a correta interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI permite que o contribuinte compense o tributo destacado na nota fiscal de aquisição de insumos de fornecedores com aquele que for devido na operação seguinte, na saída do produto.

Neste sentido dispõe a Carta Magna (art. 153, parágrafo 3º., inciso II) ao prescrever que o IPI “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores*”

O CTN, da mesma forma, em seu artigo 49 e parágrafo único, trata da não cumulatividade do IPI:

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser **compensado com o que for devido** nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e no art. 163 do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/2002), é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado **o valor do IPI que fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior).

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 164, inciso I, do RIPI/2002, a seguir transcrito:

“Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, **poderão creditar-se** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”. (grifo não constante do original)

Como visto a Carta Magna, o CTN e os demais dispositivos da legislação foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado/pago nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos não tributados (N/T), não há o que se creditar, portanto, não há também que se falar em não-cumulatividade.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo lançado (na nota fiscal de aquisição de insumo) na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é imperativo ao garantir a compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança (nem lançamento na nota fiscal houve) do tributo na operação de entrada de insumo, não há que falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como parece pretender a Recorrente.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de suspensão do imposto, de alíquota neutra (zero), de isenção ou de não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à **compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores**, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

O crédito do IPI utilizado pela Recorrente, portanto, trata-se de um valor fictício, presumido, posto que ele não existe de fato, repita-se, não foi pago pelo contribuinte e nem cobrado pelo Fisco na operação anterior. Não houve ônus ao contribuinte na aquisição dos insumos.

Não há lei específica que autorize o contribuinte utilizar os créditos originários da aquisição de insumos não tributados, para a hipótese tratada no caso em discussão. E mais, a Constituição Federal veda expressamente a concessão de crédito presumido, sem lei que autorize, conforme dicção do § 6º do art. 150, *verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (negritei)*

Mais ainda, este Tribunal Administrativo já firmou entendimento de que a aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera crédito do IPI (o que, registre-se, não é exatamente o mesmo que “não tributado”, mas presta-se a corroborar a linha de entendimento), nos termos da Súmula nº 10, abaixo transcrita:

SÚMULA nº 10 - A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

O entendimento proferido na decisão recorrida, mantida neste voto, está em perfeita harmonia com a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), que, na sessão do dia 15/02/2007, negou provimento, por maioria, aos Recursos Extraordinários (REs) nºs 370.682 e 353.657, decidindo pela impossibilidade de compensação de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero. Concluindo o julgamento dos Recursos Extraordinários acima, em sessão plenária do dia 25/06/2007, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por dez votos a um, que a União poderá reaver o IPI das empresas que compensaram tributos com créditos de matérias-primas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero.

Transcreve-se a ementa e trechos do voto constantes do RE nº 370.682/SC, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes, sessão de 25/06/2007:

Ementa:

Recurso extraordinário. Tributário.

2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência.

3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

4. Recurso extraordinário provido.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela Recorrente, além de superada, não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei, até porque não tem efeito vinculante.

À vista do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e; no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

CÓPIA