



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

Processo nº 10830.006118/2008-98
Recurso nº 344.731 Voluntário
Acórdão nº **3302-001.732 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria IPI - Auto de Infração
Recorrente Unilever do Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 21/09/2001 a 31/12/2007

IPI. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Os mandados de procedimentos fiscais, assim como todos os atos administrativos que visam regular a fiscalização, não existem apenas como sugestão a ser ou não seguida pelos agentes administrativos e os vícios nele verificados podem gerar a nulidade do processo administrativo. *In casu*, não se admitiram os vícios alegados pela contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 21/09/2001 a 31/12/2007

IPI. DECADÊNCIA. ART. 124 RIPI/2002. UTILIZAÇÃO DE SALDO CREDOR. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. HIPÓTESES.

Nos termos da legislação do IPI, somente se equipara a pagamento “a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.” Consideram-se “créditos admitidos” aqueles expressamente permitidos em lei. Aplicação do prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

DECADÊNCIA. INTERRUÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O ordenamento jurídico pátrio não contém hipóteses de interrupção de decadência. Interpretação defesa ao agente administrativo por consequência, necessária negativa expressa pela decisão judicial.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. OCORRÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

Verificado Termo de Fiscalização válido antes da realização do pagamento “espontâneo” improcede a aplicação do benefício trazido pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN.

CRITÉRIO DE IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. APLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO.

Inadmitido o critério indicado pela contribuinte (imputação linear), vez que não aceita a pretendida denúncia espontânea realizada, mister aceitar o critério de apuração realizado pela fiscalização. O Superior Tribunal de Justiça analisou o procedimento de imputação em sede de recurso repetitivo, Recurso Especial - REsp n. 960.239/SC.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: A) pelo voto de qualidade, para reconhecer a decadência, nos termos do voto do redator designado, vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto; designado o conselheiro José Antonio Francisco, para redigir o voto vencedor, nesta parte; B) por unanimidade de votos, para negar provimento ao recurso voluntário, quanto às demais matérias.

Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Fábio Henrique Lopes C. e Silva, OAB/SP 285.339.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator designado.

EDITADO EM: 05/09/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Amauri Amora Câmara Júnior, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 26/06/2008 (fls. 322, Vol. II – fls. 330 eletrônica) para o fim de constituir débitos de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – escriturados indevidamente no período de set/2001 a dez/2007. Por retratar a realidade dos fatos, passo a transcrever o relatório de primeira instância administrativa, *verbis*:

“Trata-se de auto de infração (fls. 02/16) lavrado para exigir R\$31.903.041,44 relativos ao IPI, multa de ofício e juros de mora, decorrentes da glosa de créditos fictícios do IPI, que a empresa escriturou indevidamente no período de setembro de 2001 a dezembro de 2007, relativos a entradas de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, para os quais não há previsão legal para o creditamento, utilizando estes créditos para o abatimento de débitos do imposto.

Conforme consta do relatório fiscal de fls. 03/16, o contribuinte ingressou com o Mandado de Segurança nº 2001.61.05.005450-2 pleiteando o direito:

“... de se creditar, de forma presumida e outorgada, do IPI incidente sobre os insumos adquiridos, a partir de junho de 2.001, beneficiados com isenção, não incidência ou redução de alíquota, apurado em valor proporcional e equivalente ao IPI devido na saída de seus produtos finais, aos quais foram agregados os citados insumos. Ademais, deve esse Juízo determinar ao Sr. Agente Coator que se abstenha de exigir, glosar’ ou de qualquer forma cobrar o crédito do IPI supra informado”.

A liminar foi indeferida em 25/06/2001 e a empresa interpôs, em 25/06/2001, Agravo de Instrumento junto ao TRF da 3ª região, processo nº 2001.03.00.019685-1, no qual foi concedido o efeito suspensivo pleiteado pela empresa.

Em 18/01/2002, foi proferida a sentença de primeira instância que julgou improcedente o pedido e, conseqüentemente, denegou a ordem de segurança. Contudo, em 25/06/2002 a empresa apresentou Apelação ao TRF da 3ª região, recurso esse recebido no efeito devolutivo.

A impetrante ingressou junto ao TRF com Ação Cautelar Inominada e Incidental ao Mandado de Segurança, que recebeu o nº 2002.03.00.021277-0, em que requereu o efeito suspensivo ao recurso de apelação. Em 25/06/2002, foi concedida em parte a providência requerida, afastando a compensação dos créditos de IPI com parcelas vincendas da COFINS, PIS, IRPJ e CSSL.

Assim, com base na liminar concedida através do Agravo de Instrumento, e posteriormente, com amparo na liminar concedida na Ação Cautelar, o estabelecimento passou a escriturar e utilizar os indigitados créditos.

No período de setembro de 2001 a julho de 2007, o estabelecimento escriturou o montante de R\$ 46.497.011,81, sendo que até fevereiro de 2008 utilizou R\$ 34.873.695,35 para compensar o IPI devido nas saídas tributadas, restando no Livro Registro de IPI o valor de R\$ 11.623.316,46.

Em 16/08/2006, o TRF negou provimento à apelação, tornando sem efeito a liminar concedida anteriormente, o que possibilitou o presente lançamento e exigência do crédito tributário, embora o processo judicial ainda não tenha transitado em julgado.

Foi realizada a reconstituição da escrita fiscal no período (fls. 47/48), para a apuração dos débitos a serem lançados.

Constatou-se que no período de 19/03/2008 a 20/03/2008 a contribuinte efetuou recolhimentos para os períodos de apuração de abril de 2003 a fevereiro de 2008, todos eles com cálculo da multa de mora de 20%, exceção feita ao recolhimento de fevereiro/2008 que foi feito dentro do prazo legal. Entretanto, os recolhimentos foram feitos após o início do procedimento fiscal (06/03/2008), o que exclui a espontaneidade do pagamento. Como resultado, e considerando que o lançamento deve ser feito com multa de ofício de 75%, foi realizada a imputação proporcional dos pagamentos efetuados (demonstrativo de fls. 44/46), obtendo-se a parcela do imposto recolhido, e conseqüente redução do imposto a pagar, conforme demonstrativo de apuração de fls. 17/31.

Regularmente cientificada, a postulante apresentou a impugnação fls. 1264/301, alegando, em resumo, o seguinte:

1. Nos termos do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, bem como de acordo com a doutrina e jurisprudência que cita, teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda pública constituir o crédito tributário do IPI, por este ser um tributo sujeito à homologação, sendo que só se poderia glosar créditos apropriados após 10/06/2003;

2. A ordem judicial apenas impedia a exigibilidade do crédito, mas não impedia a Fazenda de constituir o crédito tributário, portanto, não houve suspensão ou interrupção do prazo decadencial;

3. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0810400-2007-00586-6 que, na teoria, teria dado início ao procedimento fiscal está eivado de vícios que o tornam nulo, pois não indicou a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), não indicou o código de acesso à internet, não respeitou o prazo de validade de sessenta dias aplicável a um MPF de diligência, e por isso se tornou extinto em 05/05/2008, e na emissão de novo MPF, em 05/06/2008, foi indicado o mesmo auditor, o que contraria a legislação;

4. Efetuou, espontaneamente, nos termos do art. 138 do CTN, entre os dias 19/03/2008 e 20/03/2008, o pagamento do IPI com os devidos acréscimos legais (juros e multa de mora), relacionados aos fatos geradores compreendidos entre 10/04/2003 a 31/12/2007, e como a ação fiscal começou em 05/06/2008, não há o que se falar em aplicação da multa de ofício de 75%;

5. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0810400-2007-00586-6 jamais poderia configurar o início de uma fiscalização, pois além de genérico, foi endereçado ao estabelecimento matriz, e não ao estabelecimento filial autuado;

6. O auditor utilizou enquadramentos legais equivocados para fundamentar o auto de infração, pois o dispositivo alegado estabelece a incidência de multa de 75% na hipótese da contribuinte deixar de recolher o tributo, e, como já ficou demonstrado, a impugnante efetuou os recolhimentos; não tem condições de defender com precisão a suposta infração que foi acusada de cometer, caracterizando o cerceamento ao direito de defesa;

7. A impugnante exerceu o seu direito de imputar o pagamento de seus débitos, o que impede a imputação feita pelo auditor, tornando nulo o auto de infração.

Por fim, requereu a improcedência do auto de infração, e que as intimação e notificações sejam encaminhadas para o seu advogado.”

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente, a 2ª Turma da DRJ/RPO, proferiu o acórdão nº 14-21.098 (fls. 376/395), o qual restou da seguinte forma ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 21/09/2001 a 31/12/2007

DECADÊNCIA.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.

SUSPENSÃO DO PRAZO DECADENCIAL.

Inadmissível o transcurso do prazo em desfavor do Fisco no período em que sua atuação esteve vedada por ordem judicial.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e

juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte impugnar todas razões de fato e de direito elencadas no auto de infração.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal, não atingindo a competência impositiva dos auditores fiscais.

ATOS PRATICADOS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE.

Para fins de lançamento e aplicação de penalidade somente podem ser considerados pela fiscalização os atos praticados antes do início do procedimento fiscal, pois a partir daí o contribuinte tem sua espontaneidade excluída.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DOS PAGAMENTOS.

Os pagamentos efetuados pela contribuinte após o início do procedimento fiscal devem ser acolhidos através do método de amortização proporcional, que é o único admitido pelo CTN.

Lançamento Procedente”

Em resumo, para o fim de contrapor a alegação de decadência, a r. decisão recorrida entende que **(i)** em relação ao ano de 2003, não houve recolhimento do tributo, razão pela qual dever ser aplicado o artigo 173 do Código Tributário Nacional e **(ii)** no que se refere aos períodos de 2001/2002, o Fisco estava impedido de proceder ao lançamento por ordem judicial¹. Em relação à nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – esclarece que se trata de atos de controle da fiscalização, que não tem o condão de invalidar o procedimento e, no que se refere à alegação de denúncia espontânea, registra que o primeiro termo de fiscalização foi lavrado em 06/03/2008 (fls. 49). Ainda, defende a aplicação do método de imputação proporcional, não linear.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário às fls.401/438.

Em relação à alegação de falta de pagamento, a Recorrente esclareceu que ao débitos foram extintos pela compensação, tendo sido utilizados, para tanto, os créditos de IPI entendidos como válidos àquela época, posto que decorrentes da mencionada ação judicial².

¹ Fls. 381 - Trecho da decisão de primeira instância:

"Pois bem, no presente caso, consta dos autos que o contribuinte requereu e obteve uma ordem judicial para que o "... Sr. Coator se abstenha de exigir, glosar ou de qualquer forma cobrar o crédito do IPI supra mencionado", assim impedindo que o Fisco efetuasse o lançamento, ainda que com a exigibilidade suspensa, pois o cumprimento da ordem judicial impossibilitou a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante devido.

Com efeito, tanto o artigo 183 do RPII198, como o atual Regulamento, dispõe que a importância a recolher será a resultante do cálculo do imposto relativo ao período a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos do mesmo período, os quais não poderiam ser glosados, conforme requerido pelo impetrante e concedido pela ordem judicial.

Em síntese, a situação em lide não se constituiu em mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas sim de ordem impedindo a atuação do Fisco."

² Trecho do Recurso Voluntário - fls.406

No tocante ao impedimento judicial imposto às autoridades lançadoras, defende a Recorrente que não ocorreu e que não seria possível obtê-lo³, em seu favor cita trecho do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional -CRJN/nº 1.064/93.

No mais, reitera as alegações de nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – e da ocorrência de denúncia espontânea trazida em sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora (vencida quanto à decadência)

"8. Todavia, o afastamento do art. 150 do CTN, nesta situação, configura-se em um verdadeiro absurdo por diversas razões. Em primeiro lugar, importante destacar que no caso em análise não há em que se falar em falta de pagamento antecipado. Isto porque, a Recorrente, ao utilizar os créditos ora glosados, que à Época eram bons e aceitáveis, os declarou em sua DCTF nos anos de 2003, compensando-os com os créditos vincendos. Ora, a compensação se perfaz como uma modalidade de pagamento e, inclusive, extingue o crédito tributário."

³ Trecho do Recurso Voluntário - fls. 410:

"23. Todavia, conforme já pacificado pela jurisprudência, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, IV do CTN, não impede que o sujeito ativo da obrigação tributária exerça seu direito de constituir o mencionado crédito fiscal, visto tratar-se de situação jurídica diversa.

24. Com efeito, o direito da Receita Federal constituir seu crédito tributário não é abalado, ou de qualquer forma atingido, com a suspensão da exigibilidade do mencionado crédito, visto que esta declaração de inexigibilidade temporária só tem eficácia para fins de cobrança do direito já constituído, e não quanto a constituição em si do crédito tributário."

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado em 26/06/2008, para constituir débitos de IPI no período de set/2001 a dez/2007, que deixaram de ser recolhidos por terem sido compensados com créditos decorrentes de ação judicial - Mandado de Segurança nº 2001.61.05.005450-2.

Assim como atestam os documentos anexos aos autos, a decisão favorável ao contribuinte, que lhe possibilitava a escrituração dos valores referentes aos insumos sujeitos à alíquota zero, não tributados e isentos, foi cassada, tornando indevido tal procedimento, o que deu azo à lavratura do auto de infração em comento.

De acordo com o recurso apresentado pela Recorrente discute-se:

- (i) a decadência do valor autuado até o período de 10/06/2003;
- (ii) a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal;
- (iii) a denúncia espontânea;
- (iv) aplicação do critério da imputação proporcional.

Passo a análise ponto a ponto.

(i) Da decadência

Assim como relatado, o v. acórdão recorrido apontou duas razões para o indeferimento da alegação de decadência da Recorrente. O primeiro argumento, aplicável ao ano de 2003, refere-se à suposta **inexistência de pagamento**, o que deslocaria o início da contagem do prazo decadencial para a regra estabelecida pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

Neste particular, defende a Recorrente que houve a quitação do tributo com os créditos apurados, o que se equipararia a pagamento. Considera, ainda, que os créditos eram válidos – por força de decisão judicial – quando foram apurados e escriturados, razão pela qual não podem ser desconsiderados.

Com razão a Recorrente. De acordo com a legislação do IPI, equipara-se à pagamento a **“dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”**. Vejamos o dispositivo legal:

RIP/2002

“Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. - destaquei

A questão aqui seria definir se os créditos compensados eram “*créditos admitidos*” à época do aproveitamento. *In casu*, entendo que sim. À época dos fatos a Recorrente possuía decisão judicial favorável ao procedimento, a qual reconhecia o direito ao crédito com base no princípio da não cumulatividade, assim, por força judicial, o crédito era sim admitido e admissível.

De acordo com este raciocínio, lógica a conclusão da ocorrência de pagamento, com base na própria legislação do IPI, razão pela **qual o período em discussão jan/2003 a maio/2003 deve ser considerado decaído.**

O segundo argumento trazido pelo v. acórdão recorrido, refere-se ao período de 2001 e 2002, em que a v. decisão entendeu pela impossibilidade de lançamento por força de decisão judicial, *verbis*:

Trecho do v. acórdão recorrido:

“Em relação aos períodos de apuração de 2001 e 2002, outra questão deve ser aventada, qual seja, sobre quando o lançamento poderia ter sido efetuado, lembrando, obviamente, que o lançamento só pode ser efetuado nos termos do artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Pois bem, no presente caso, consta dos autos que o contribuinte requereu e obteve uma ordem judicial para que o “... Sr. Coator se abstenha de exigir, glosar ou de qualquer forma cobrar o crédito do IPI supra mencionado”, assim impedindo que o Fisco efetuasse o lançamento, ainda que com a exigibilidade suspensa, pois o cumprimento da ordem judicial impossibilitou a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante devido.

Com efeito, tanto o artigo 183 do RPII/98, como o atual Regulamento, dispõe que a importância a recolher será a resultante do cálculo do imposto relativo ao período a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos do mesmo período,

os quais não poderiam ser glosados, conforme requerido pelo impetrante e concedido pela ordem judicial.

Em síntese, a situação em lide não se constituiu em mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas sim de ordem impedindo a atuação do Fisco.” – destaquei.

No que se refere à decisão judicial, discordo da interpretação do ilustre julgador de primeira instância. É de meu entendimento que a decisão judicial, ao determinar que a autoridade coatora se abstenha de “exigir, glosar ou cobrar” não está impedindo a constituição do débito tributário, mas apenas a sua exigência. É cediço que o débito pode ser constituído, e permanecer com sua exigibilidade suspensa, existindo, inclusive, a possibilidade de a autuação ser realizada sem o acréscimo de multa, apenas para evitar a decadência.

Ademais, o Código Tributário Nacional não traz hipótese de suspensão do prazo decadencial, razão pela qual qualquer outra interpretação estaria em desacordo com o próprio ordenamento jurídico pátrio.

Desta forma, reconheço a **decadência do período referente aos fatos geradores ocorridos entre set/2001 (vencimento out/2001) a maio/2003 (vencimento junho/2003).**

(ii) Da Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal

Em relação ao procedimento de fiscalização, à necessidade de expedição dos “Mandados de Procedimentos Fiscais” e à sua aplicação, gerando direitos e obrigações ao Fisco e Contribuintes, tenho as seguintes considerações a fazer.

Discordo da decisão administrativa quando, para justificar a regularidade da operação de fiscalização, esta declara que o procedimento de controle da fiscalização não tem o condão de controlar os atos administrativos, *verbis*:

“Posta assim a questão, se um determinado MPF estivesse eivado de irregularidades, poderia a nosso ver, se lesivo à Administração Pública, resultar na instauração de um procedimento disciplinar, porém jamais daria causa à nulidade dos atos praticados pelo autuante, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, conforme se comprova pela mansa e pacífica jurisprudência emanada do Conselho de Contribuinte...”

Defendo, exatamente, o posicionamento oposto. Os mandados de procedimentos fiscais, assim como todos os atos administrativos que visam regular a fiscalização, **não existem apenas como sugestão a ser ou não seguida pelos agentes administrativos.** Primeiro porque os agentes fiscais estão sim vinculados aos atos administrativos, sejam eles Portarias ou Instruções Normativas. Segundo porque estas determinações foram criadas justamente para limitar, orientar, traçar os contornos necessários à discricionariedade dos atos fiscais os quais, conforme é cediço, estão limitados aos princípios gerais do direito administrativo. Tais regras pretendem conferir aos contribuintes, assim como ao Fisco, seus direitos e garantias em um procedimento de fiscalização. O contrário, a meu ver, parece caminhar em sentido oposto à segurança jurídica. Permitir que, justamente quando executa a fiscalização do contribuinte, o agente administrativo não siga os procedimentos determinados para ele pelo próprio órgão ao qual está vinculado, é viabilizar o descumprimento de todas regras estabelecidas como se inexistentes fossem, e isso não se pode admitir.

É esta a premissa que adoto, todavia, cada situação deve ser analisada de maneira específica, para que seja possível aferir a ocorrência da nulidade. Os argumentos trazidos para análise reportam a nulidade em razão da ausência de indicação do número identificador na internet; a característica do Mandado de Procedimento Fiscal como sendo de diligência (MPF-D); a extinção do MPF – D; a indicação do mesmo agente administrativo para continuar a fiscalização mesmo após a extinção do MPF-D.

No presente caso, são os seguintes os documentos acostados:

- (a) FLS. 314 - Termo de Intimação – Datado de 06/03/2008 – CNPJ.: 03.085.759/0001-02 (MATRIZ) – **MPF.: 0810400.2007-00586-6** - Avenida das Indústrias, nº 315, Vinhedo/SP;
- (b) FLS. 315 - Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação – Datado de 05/06/2008 – CNPJ.: 03.085.759/0004-55 (FILIAL) – **MPF.: 0810400.2008-0657-2** - Rua Campos Salles, nº 20, Valinhos/SP.

De acordo com a Recorrente, o **MPF.: 0810400.2007-00586-6** que supostamente iniciou a fiscalização não pode ser considerado posto que eivado de nulidades. Em primeiro lugar, o MPF não indicaria o número de validação da internet; não esclarece se é um Mandado de Fiscalização ou Diligência (e por buscar esclarecimentos em outro estabelecimento, só poderia ser de diligência) e sendo de Diligência deveria ter sido cumprido em 60 dias, sob pena de extinção (o que teria ocorrido). Ainda, sendo este MPF o primeiro e, estando extinto, por consequência lógica, o **MPF.: 0810400.2008-0657-2** é o segundo, continuação daquele, e não poderia ser executado pelo mesmo agente fiscal.

O raciocínio da Recorrente está perfeito, considerada a premissa por ela adotada. Entretanto, divirjo exatamente desta premissa. Ao computar os autos constatei que o primeiro ato de fiscalização do estabelecimento autuado neste processo administrativo, decorre de um Mandado de Procedimento iniciado no estabelecimento MATRIZ (indicação do CNPJ no próprio termo – nº 03.085.759/0001-02). O que a Recorrente recebeu em 06/03/2008, não foi um MPF, mas apenas um Termo de Intimação de apresentação de documentos decorrente de um MPF pré-existente, referente a uma fiscalização em andamento na matriz. Neste momento, a fiscalizada era a Matriz e a provável razão da intimação foi a análise da apuração centralizada, onde se constatou valores indicados como “outros créditos”.

Nesta linha, o que no entender da Recorrente seria o “segundo” MPF (0810400.2008-0657-2), entendo que foi o primeiro para o estabelecimento autuado (CNPJ.: 03.085.759/0004-55). Neste sentido, apenas após constatar a necessidade de fiscalização específica – por ter sido recebida a resposta ao Termo primeiro – é que se instaurou o Mandado de Procedimento Fiscal para a apuração dos fatos na filial, sendo este o MPF que resultou no auto de infração em análise.

Por esta razão, não há que se dizer de MPF-D, extinção do prazo do mandado, indicação de número de controle ou de outro agente fiscal; pois o primeiro Termo recebido não significou início de processo de fiscalização do próprio estabelecimento, mas atendimento a outro em andamento, iniciado inclusive no ano de 2007.

Em virtude deste entendimento é que nego provimento ao pedido da Recorrente neste particular.

(iii) Da Denúncia Espontânea

Outra argumentação das Recorrente refere-se à ocorrência de denúncia espontânea dos valores exigidos. Para melhor compreensão, trago novamente os documentos acostados aos autos:

(a) FLS. 314 - Termo de Intimação – Datado de 06/03/2008 – CNPJ.: 03.085.759/0001-02 (MATRIZ) – Avenida das Indústrias, nº 315, Vinhedo/SP;

(b) FLS. 315 - Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação – Datado de 05/06/2008 – CNPJ.: 03.085.759/0004-55 (FILIAL) – Rua Campos Salles, nº 20, Valinhos/SP.

De acordo com a Recorrente não há que se falar em débito, uma vez que realizou a denúncia espontânea ao promover, entre os dias **19/03/2008** e **20/03/2008**, o recolhimento do IPI que seria devido no que se refere aos fatos geradores compreendidos entre 10/04/2003 a 31/12/2007. A denúncia estaria consubstanciada em virtude da nulidade do “Termo de Intimação” de 06/03/2008, o que faz com que o primeiro termo válido esteja datado de 05/06/2008.

Por outro giro, a fiscalização defende a inocorrência de denúncia espontânea com supedâneo no Termo de Intimação recebido em 06/03/2008, sobre este mesmo assunto, pelo estabelecimento MATRIZ.

A questão está no conceito de denúncia espontânea. Diz o artigo 138 do CTN.:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” – destaquei.

In casu, não se discute a ocorrência de pagamento, mas se este foi realizado antes ou depois do “início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

No entender da Recorrente, o primeiro Termo de Intimação recebido é nulo e, portanto, não seria suficiente para consubstanciar a exceção legal. Conforme esclarecido alhures, entendo que o ato administrativo mencionado não está eivado de nulidade e, portanto, não pode ser desconsiderado. Desta forma, sendo uma “medida de fiscalização”, consubstanciada está a denúncia espontânea.

Ademais, a legislação específica do processo administrativo fiscal dita que o procedimento fiscal tem início com o “primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto”, o que efetivamente ocorreu. Os termos legais menciona ainda que a espontaneidade dos envolvidos com o ato fiscalizado fica excluída independentemente de intimação. Isso é, mesmo que não houvesse a intimação ocorrida em 06/03/2003, o estabelecimento filial que gerou os créditos

aproveitados não poderia se beneficiar da denúncia espontânea em virtude da fiscalização ocorrida na matriz. Vejamos os termos do Decreto nº 70.235/72, a saber:

“Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

Ante o exposto, não merece guarida o pleito da Recorrente neste particular.

(iv) Da Aplicação do Critério de Imputação Proporcional

Por último, a Recorrente defende a aplicação, em seu benefício, do critério de imputação linear, no qual se considera a indicação de quitação realizada pelo contribuinte na guia Darf, e não a forma de apuração da Receita Federal, consubstanciada no método de imputação proporcional.

No caso em apreço parece-me que o método de apuração escolhido pela Recorrente nos termos do artigo 352 e segs. do Código de Processo Civil⁴ – CPC – deixou de ser aplicável a partir do momento em que a pretendida denúncia espontânea constituiu-se procedimento não admitido.

Ademais, importa frisar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ – analisou o sistema de imputação proporcional adotado pela fiscalização, tendo proferido decisão em sede

⁴ Código de Processo Civil - CPC:

Art. 352. A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.

Art. 353. Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo.

Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital.

Art. 355. Se o devedor não fizer a indicação do art. 352, e a quitação for omissa quanto à imputação, esta se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar. Se as dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo, a imputação far-se-á na mais onerosa.

de recurso repetitivo, com os efeitos do artigo 543-C do Código de Processo Civil - CPC (Recurso Especial nº 960.239 – SC).

Neste sentido e estando o procedimento escolhido pela fiscalização dentre aqueles legalmente admitidos, correto o procedimento do Fisco.

Ante o exposto, conheço do presente para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reconhecendo a decadência dos fatos geradores ocorridos até maio/2003.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, Redator Designado (quanto à decadência)

Divirjo do entendimento da Eminente Relatora em relação à decadência.

De fato, o Regulamento do IPI equipara o desconto dos débitos apurados no período dos créditos admitidos no próprio Regulamento a pagamento antecipado.

Entretanto, conforme citado, os mencionados créditos são somente aqueles admitidos no próprio Regulamento e, assim, não englobam outros créditos não legítimos.

Obviamente, se os créditos fossem admitidos por decisão judicial transitada em julgado, hipótese em que seriam legítimos, aplicar-se-ia a disposição do Regulamento, uma vez que a restrição regulamentar seria ilegal.

Mas no caso de decisão judicial reformada, reforça-se a conclusão de que os créditos não são admitidos pelo Regulamento, situação que impede que tais créditos produzam efeitos contra o Fisco.

Uma decisão judicial provisória - medida liminar ou cautelar e tutela antecipada - ou não transitada em julgado não altera a condição de não se tratar de crédito admitido pelo regulamento.

Portanto, no caso dos autos, não se configurou a existência de pagamentos antecipados, razão pela qual o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.

Pela regra do mencionado artigo, o período de apuração relativo ao segundo decêndio de novembro de 2002 (20/12/2002) poderia já ser objeto de lançamento em dezembro de 2002. Então, o prazo decadencial iniciar-se-ia em janeiro de 2003 e finalizar-se-ia em dezembro de 2007.

Processo nº 10830.006118/2008-98
Acórdão n.º **3302-001.732**

S3-C3T2
Fl. 465

Como o lançamento ocorreu em 26 de junho de 2008, somente não restaram abrangidos pela decadência os períodos a partir do 3º decêndio de dezembro de 2002 (31/12/2002), que somente poderiam ser objeto de lançamento em 2003.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência em relação aos períodos até 20 de dezembro de 2002 (2º decêndio de dezembro de 2002).

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco