



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.006581/2005-97
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.270 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ULTRAPAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

IPI. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. DIES A QUO. ART. 150 DO CTN. EQUIPARÁVEL A PAGAMENTO. SISTEMA DE DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS.

O sistema de dedução de débitos com créditos de IPI é equiparável a pagamento, nos termos do art. 124, § único, inciso III, do Decreto 4.544/2002. O que, por conseguinte, observando a decisão dada pelo STJ quando da apreciação do Resp. 973.733/SC, em sede de repetitivo, deve-se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que o contribuinte procede com tal dedução.

IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. POSSIBILIDADE.

Por expressa previsão legal, havendo lançamento de ofício por falta de recolhimento de Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), vinculado a importação, devido no momento do desembaraço aduaneiro, deverá ser aplicada e exigida a multa de ofício proporcional ao valor do imposto não recolhido.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento parcial ao Recurso Especial, tão somente com relação às matérias “Retroatividade benigna da multa isolada e Juros de mora sobre multa de ofício”, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos,

Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 3401-00.402, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a 22.12.2000, para cancelar a multa isolada em face da retroatividade benigna e para cancelar os juros sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. E, por maioria de votos, em segunda votação, deu provimento parcial para reconstituir a escrita do IPI, tendo como marco inicial 21.3.2000.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano calendário: 2000, 2001, 2002

IPI. PRAZO DECADENCIAL PARA A UNIÃO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O IPI é tributo sujeito à homologação, sendo de cinco anos, contados da data o fato gerador, o prazo para a União constituir o crédito tributário independentemente do pagamento antecipado.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei deve retroagir quando cominar penalidade menos gravosa, em respeito à retroatividade benigna disposta no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

ESCRITA FISCAL DO IPI. REFAZIMENTO. PERÍODO INDEPENDENTE DO PRAZO DECADENCIAL. SALDO CREDOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O saldo credor do IPI deve ser comprovado pelo contribuinte desde sua origem, a partir da qual a fiscalização pode refazer a escrita fiscal embora só possa constituir o crédito tributário no quinquênio anterior à data da ciência do auto de infração.

JUROS SOBRE MULTA.

Não há previsão legal para cobrança de juros sobre a multa, portanto, devem ser anulados tais juros.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando contradição entre o dispositivo e o voto vencedor.

Apreciados os embargos, a turma *a quo*, por unanimidade de votos, acolheu, sem efeitos infringentes, os embargos de declaração no acórdão 3401-00.402, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2000 a 20/12/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO.

Constatada contradição entre o voto vencedor o resultado do julgado, decorrente de erro neste, cabe retificação em sede de embargos de declaração.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergências quanto:

- À interpretação dos arts. 150, § 4º e 173, inciso I, do CTN, uma vez que a decisão recorrida entendeu irrelevante a circunstância de não ter havido pagamento do tributo;
- À retroatividade da multa prevista no inciso I, do art. 80, da Lei 4.502/64; e
- À exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida na autuação.

Em despacho às fls. 1630 a 1633, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração contra o r. acórdão, alegando:

- Omissão e obscuridade na redação da ata de julgamento – voto vencido e vencedor não refletem o resultado do julgamento;
- Contradição – Reconstituição da escrita autorizada para período em que a decadência foi expressamente reconhecida – impossibilidade;

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, requerendo que o recurso não seja conhecido por absoluta ausência de pressuposto para a sua admissibilidade e, se conhecido, deve ser desprovido, para que fique mantida a decisão proferida recorrida.

Em despacho, os embargos foram rejeitados, conforme fls. 1740 a 1743.

Foi interposto Recurso pelo contribuinte e, posteriormente, desistência parcial dos recursos administrativos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – com atualizações posteriores. O que concordo com o despacho de admissibilidade.

Em relação à decadência, importante recordar:

- Acórdão recorrido:
 - ✓ Traz em ementa: “O IPI é tributo sujeito à homologação, sendo de 5 anos, contados da data do fato gerador, o prazo para a União constituir o crédito tributário independentemente do pagamento antecipado”;
 - ✓ Consta do voto:

“Como já demonstrado no relatório, o período da autuação é de janeiro de 2000 a dezembro de 2002. O auto de infração foi lavrado somente em 22/12/2005. Dessa forma, uma parte do período autuado já estava decaída por ter mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Cabe aqui transcrever o que dispõe a segunda parte do § 4º, do art. 150, in verbis:

“expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Assim, passados os cinco anos com a inércia da Fazenda Pública, tem-se o crédito extinto na forma do inciso V, art. 156, do CTN, em decorrência da decadência disposta no § 4º, do art. 150.

Insta ressaltar que a falta de pagamento do tributo não muda sua natureza, pois este será por homologação estando pago ou não, afinal, se assim não fosse, não haveria motivo para o prazo de homologação. Contados da data do fato gerador são cinco anos para que a

fiscalização verifique se houve a efetuação do pagamento. Se o fisco ficar inerte, terá seu direito decaído até mesmo para reconstituição da escrita fiscal, uma vez que decaído o período de lançamento a contribuinte não tem obrigação nem mesmo de guardar a documentação contábil, portanto a reconstituição da escrita fiscal não deve considerar o período decaído.

[...]

*A Recorrente afirma que não cabe a exigência de multa, **pois possuía créditos que superava os débitos.***

- Acórdão paradigma 9303-001.594:

- Traz em ementa:

“DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO, AO RESPECTIVO PRAZO DECADENCIAL, DO ARTIGO 173, I, DO CTN. OBSERVÂNCIA DA DECISÃO DO STJ PROFERIDA EM JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO NO SENTIDO DE QUE O TRIBUTO TERIA DE SER LANÇADO NO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DO FATO GERADOR. FATO GERADOR OCORRIDO EM 1998.

PRAZO DECADENCIAL QUE SE INICIA EM 10. DE JANEIRO DE 1999 E FINDA EM 31.12.2003.

*Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, **se não houve pagamento antecipado**, o respectivo prazo decadencial é regido pelo artigo 173, inciso I, do CTN, nos termos do entendimento pacificado pelo STJ, em julgamento de recurso especial, sob o rito de recurso repetitivo.*

Em referido julgamento restou entendido que o prazo decadencial se inicia no exercício financeiro seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Necessária observância dessa decisão, tendo em vista o previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.”

A meu sentir, independentemente de no acórdão recorrido haver decisão que, pelo simples fato de se tratar de tributo por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, seria aplicável o art. 150, § 4º, do CTN. Enquanto, o acórdão paradigma aplicou o art. 173, inciso I, do CTN, aplicando o decidido pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, pois não houve pagamento antecipado.

Sendo assim, entendo que o recurso deve ser conhecido nessa parte.

Quanto à segunda e à terceira matéria, quais sejam, discussão acerca da retroatividade da multa prevista no art. 80, inciso I, da Lei 4.502/64 e exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida na autuação, entendo que o recurso deva ser conhecido.

Ora, em relação à segunda divergência, diversamente da decisão recorrida, o acórdão paradigma manteve a multa prevista no inciso I, do art.80, da Lei 4.502/64, entendendo não aplicável a retroatividade benigna do inciso II, do art.106 do CTN.

E, em relação à terceira divergência, tem-se que na decisão recorrida, a Turma julgadora entendeu que não existe base legal à incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício. Enquanto, o paradigma, firma entendimento diverso, no sentido de que a multa de lançamento de ofício integra o crédito tributário, sobre o qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Em vista do exposto, é de se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar as divergências suscitadas.

Quanto ao prazo decadencial, primeiramente, importante recordar que, em relação ao IPI, a legislação considera “pagamento integral” o aproveitamento de saldo credor (desde que legítimo). Eis o art. 124 do Regulamento do IPI/2002, aplicável ao caso:

“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.”

Sendo assim, a dedução de débitos corresponde a pagamento, nos termos do artigo 124, parágrafo único, inciso III do RIPI/02 (o que atrai a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN para fins de contagem de prazo decadencial). E, se não resultar saldo a recolher, é de se considerar que houve efetivamente o pagamento integral.

Ressurgindo ao caso vertente, tem-se que o auto de infração foi lavrado em 22.12.05, relativamente ao período de janeiro de 2000 a dezembro de 2002. E, havendo saldo credor em janeiro de 2000, tal como supõe o acórdão recorrido – voto vencedor:

“Na situação destes autos, iniciada a fiscalização em 31/03/2005, o Auditor Fiscal constatou que o Registro de Apuração do IPI havia sido escriturado mensalmente, entre janeiro de 2000 e março de 2001. Por isto refez a escrita em períodos decendiais, partindo do valor credor de R\$ 1.507,42, escriturado pelo contribuinte como sendo o saldo anterior do primeiro decêndio de janeiro de 2000 (ver demonstrativo à fl. 11). A comprovação desse valor credor, transportado pelo contribuinte do último decêndio de 1999, podia ter sido exigida dele pela fiscalização, que todavia preferiu tomar o valor de R\$ 1.507,42 como certo e refazer a escrita fiscal a partir do primeiro decêndio de

janeiro de 2000. Assim procedendo, cabe admitir como válida toda a reconstituição porque há saldo credor desde o início de janeiro de 2000. [...]”

Sendo assim, entendo que o prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, operando-se em 5 anos, contados da data do fato gerador – aplicando-se o precedente do STJ decidido em sede de repetitivo quando da apreciação do REsp 973.733. Caso restasse saldo credor após a dedução, entenderia que teria ocorrido pagamento parcial – o que também me direcionaria pela aplicação do repetitivo, eis que a adoção do mencionado art. 150 considera também na ocorrência de pagamento não integral do tributo.

Frise-se o entendimento firmado no acórdão 9303-011.587:

“IPI. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. DIES A QUO. ART. 150 DO CTN. EQUIPARÁVEL A PAGAMENTO. SISTEMA DE DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS.

O sistema de dedução de débitos com créditos de IPI é equiparável a pagamento, nos termos do art. 124, § único, inciso III, do Decreto 4.544/2002. O que, por conseguinte, observando a decisão dada pelo STJ quando da apreciação do Resp 973.733/SC, em sede de repetitivo, deve-se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que o contribuinte procede com tal dedução. PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE AUDITORIA DA PRODUÇÃO. CANCELAMENTO DA COBRANÇA FISCAL.

O lançamento deve ser cancelado quando não demonstrada, com a devida auditoria de produção, a saída de mercadoria sem nota fiscal.”

O que, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Quanto à segunda matéria – qual seja, aplicação ou não da retroatividade da multa prevista no art. 80, inciso I, da Lei 4.502/64, importante recordar:

- Redação dada pelo Decreto-Lei 34/66:

“Art . 80. A falta do lançamento do valor total ou parcial do imposto na nota fiscal ou de seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma legais, sujeitará o contribuinte às seguintes multas:

I - multa de uma a três vezes o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, não inferior à prevista no art. 84 para a classe de capital do contribuinte, no grau correspondente;

II - multa de quatro a seis vezes o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, não inferior ao grau máximo da prevista no art. 84 para a classe de capital do contribuinte, quando apurada a existência de sonegação, fraude ou conluio.

I - multa básica de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto que, devidamente lançado, não tiver sido recolhido antes de decorridos 90 (noventa) dias do término do prazo regulamentar;

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (Vide Lei nº 8.218, de 1991)

II - multa básica de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou que, devidamente lançado, deixou de ser recolhido, decorridos mais de 90 (noventa) dias do término do prazo regulamentar; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (Vide Lei nº 8.218, de 1991)

III - multa básica de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada, observado o disposto no artigo 86.

(Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)”

Há também que se refletir o art. 45 da Lei 9.430/96 – que alterou o art. 80 à época.

- Redação dada pela MP 303/06:

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o

prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

III - multa básica de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada, observado o disposto no artigo 86. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

III - multa básica de 300%(trezentos por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada, observado o disposto no art. 86. (Redação dada pela Lei nº 8.218, de 1991)

§ 1º Nas mesmas penas incorrem: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

- Redação dada pela Lei 11.488/07:
“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou **a falta de recolhimento do imposto lançado** sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) **do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º No mesmo percentual de multa incorrem: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - os fabricantes de produtos isentos que não emitirem ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados;

II - os remetentes que, nos casos previstos no artigo 54, deixarem de emitir, ou emitirem de forma irregular, a guia de trânsito a que são obrigados;

III - os que transportarem produtos tributados ou isentos, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;

IV - os que possuírem, nas condições do inciso anterior, produtos tributados ou isentos, para fins de venda ou industrialização;

V - os que indevidamente destacarem o impôsto na nota fiscal, ou o lançarem a maior.”

Vê-se claro que a hipótese de incidência da multa disposta no art. 80, inciso I, da Lei 4.502/64 nunca deixou de existir – o que afasto a retroatividade benigna. E atesto ainda que o auto de infração já considerou a multa de 75%.

Sendo assim, em relação a essa matéria, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à terceira e última matéria – qual seja, se há ou não a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, independentemente de meu entendimento pessoa, em respeito ao art. 62 do RICARF/2020, dou provimento para aplicar a súmula CARF 108:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em relação às seguintes matérias: “Retroatividade benigna da multa isolada” e “Juros de mora sobre multa de ofício”.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama