



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.003794/2001-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.890 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2024  
**Recorrente** GEICO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Ano-calendário: 1997

CABINE DE PINTURA. SISTEMA INTEGRADO.

Em decorrência da Nota 4 da Seção XVI da TIPI, classificam-se as cabines de pintura produzidas pela interessada na NCM 8424.89.00.

DECADÊNCIA E RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO. LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando o ressarcimento/compensação apenas e tão somente do saldo credor a favor contribuinte, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição devida, considerado pelo contribuinte, e o valor apurado por aquela autoridade e que implicou na redução do total pleiteado/compensado.

CRÉDITOS. IPI DESTACADO A MAIOR. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Não gera direito ao crédito de IPI o valor pago a maior a esse título por erro do emitente da nota fiscal. Na forma do artigo 62, §1º, da Lei nº 4.502/64, cabe ao adquirente de mercadorias verificar se o documento preenche todas as condições estabelecidas no Regulamento do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Márcio Robson Costa - Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Marcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

**Relatório**

Reproduzo o relatório elaborado, nos termos do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade ao Despacho Decisório:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório de fls. 818 a 826, que indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI dos 3º e 4º trimestres do ano de 1997 do estabelecimento portador do CNPJ 00.629.924/0002-32.

Originalmente, o pedido de ressarcimento de fls. 3 havia sido indeferido através do Despacho Decisório de fls. 126 a 128, em razão da impossibilidade de apuração dos saldos credores de IPI remanescentes após a contabilização de IPI que deixou indevidamente de ser destacado em saídas.

Ocorre que tal ato decisório foi anulado pelo Acórdão de fls. 166 a 172, razão pela qual a decisão recorrida foi proferida.

A motivação do novo despacho decisório para o indeferimento do direito creditório foi a constatação de divergência entre os valores das notas fiscais de entrada constantes de arquivo magnético fornecido pela interessada e o valor do pedido de ressarcimento (respectivamente R\$ 283.473,97 e R\$ 287.092,79); bem como glosas relativas a valores de alíquotas adotadas na entrada superiores às constantes da NCM para os produtos ou com alíquota zero na NCM; glosa de produtos com NCM inexistentes; glosas de produtos que não correspondem a matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem; e glosas de produtos cujas notas fiscais não possibilitaram identificar o material adquirido.

Constou do Despacho Decisório:

**Do saldo apurado**

h) Concluída a análise dos créditos e dos débitos de IPI, elaboramos o Demonstrativo de Créditos e Débitos, onde reconstituimos todos os saldos obtidos no período de apuração do IPI (julho a dezembro/1997).

i) Deste modo, temos um saldo credor no ano de 1997 no valor de R\$ 3.114.29.

Porém esse crédito foi utilizado para pagamento do débito apurado na competência 02/2000, caracterizando consumo antecipado do saldo credor. Na data do Pedido de Ressarcimento, 05/06/2001, o crédito apurado em 12/1997, já havia sido consumido para quitar valores na competência 02/2000.

Cientificada em 07/05/2018 (fls. 907), a interessada apresentou, em 04/06/2018 (fls. 908), a manifestação de inconformidade de fls. 910 a 919, em que alega, em síntese:

- Em relação às glosas constantes dos anexos III, IV e V, fundadas nas entradas com alíquotas superiores às da NCM, com alíquota zero na NCM ou com NCM inexistente,

alega que o IPI escriturado foi o destacado nas notas fiscais pelos emitentes, não havendo nenhum prejuízo ao erário, já que os valores foram recolhidos aos cofres da União.

- Ainda que os valores acima não tenham sido recolhidos, o art. 153, §3º da CF ao fazer uso do termo "cobrado", refere-se à incidência, sem exigir o efetivo pagamento.

- Quanto às glosas do Anexo VI (conceito de MP, PI ou ME), a interessada reporta o processo produtivo de cabines de pintura e junta planilha indicando onde foram aplicados os produtos relacionados. Aduz que o crédito é devido quando o produto se integre ao produto final ou seja consumido no processo produtivo, que as cabines para a interessada não integram o imobilizado, e cita o Parecer Normativo CST nº 65/1979 em relação às ferramentas e materiais de uso e consumo.

- Apresenta planilha relativa aos produtos constantes do Anexo VII, glosas de produtos não identificados, a fim de demonstrar que se tratam de MP, PI e ME.

- Requer a correção pela SELIC dos créditos a partir de 05/06/2002, com espeque no prazo do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 e jurisprudência do CARF.

- Requer ainda, caso seja entendido como necessário, a realização de diligência na fábrica da RENAULT em São José dos Pinhais, com o desiderato de verificar o funcionamento da cabine de pintura e comprovar que os produtos glosados nos anexos VI e VII constituem MP, PI e ME.

Houve conversão do julgamento em diligência (fls. 962 a 965), a fim de que houvesse manifestação da autoridade tributária sobre as alegações constantes da manifestação de inconformidade sobre os Anexos VI e VII da decisão recorrida, com o respectivo recálculo do direito creditório, considerando ainda as alíquotas tidas como corretas em relação às saídas do período.

Através da Informação Fiscal de fls. 980 a 988, foram identificadas as saídas dos produtos classificados pela interessada na NCM 8479.89.99 (alíquota zero) mas cuja classificação tida como correta seria na NCM 8424.89.00 (alíquota de 8%), bem como concluiu a autoridade tributária pela insubsistência das glosas relativas aos citados anexos VI e VII do Despacho Decisório, reconstituindo-se a apuração do direito creditório, mantido porém o indeferimento pedido em razão da utilização integral do saldo credor do período na escrita fiscal, competência 07/1999.

Cientificada em 26/03/2020 (fls. 994), a interessada apresentou manifestação de fls. 998 a 1008, com as seguintes alegações:

- Entende não haver previsão de "cabine de pintura" na NCM 8424.89.00, mas apenas "outros". Tal posição não se aplicaria às cabines de pintura fabricadas pela interessada em razão de não ser uma mera "máquina de jato de vapor" ou semelhante, mas um complexo sistema industrial para setor automotivo.

- Afirma ser aplicável ao caso a Nota 7 do Capítulo 84 da TIPI, aduzindo:

Ou seja, as máquinas com utilizações múltiplas classificam-se na posição correspondente à sua utilização principal, e em esta não existindo ou na impossibilidade de se determinar sua utilização principal, tais máquinas serão classificadas na posição 8479.

Como não existe até hoje a previsão para "cabine de pintura" na tabela TIPI, a empresa utilizou a classificação 8479. E como não existia e ainda não existe enquadramento específico dentro desta posição, foi utilizada a posição genérica 8479.89.99:

- Afirma que no precedente do Acórdão 9303007.837 o despacho decisório que modificou o montante a ressarcir foi proferido dentro do prazo decadencial, ao contrário do presente caso, e que a 1ª Turma da CSRF entende que há necessidade de lançamento dentro do prazo decadencial quando da análise do crédito resulte apuração de tributa a pagar, citando o Acórdão 9101003.994.

- Aponta que na ausência do autolancamento, crédito tributário deveria ser constituído mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142, citando doutrina que entende lhe amparar.

-Alega:

**Não há como, portanto, “apurar o imposto devido e aplicar a suposta alíquota de 8%” sem que se tenha presente o ato administrativo do LANÇAMENTO.**

Sem lançamento não há crédito tributário constituído, e sem crédito tributário constituído, não há que se falar em imposto devido. Se não há imposto devido, não há como descontar esses valores dos créditos a que faz jus a empresa.

**A informação fiscal impugnada está cobrando imposto da empresa sem que tenha formalizado um lançamento. Por outro lado, se o fez, ou seja, se o formalizou, já não mais detinha esse direito, por força do art. 150, §4º ou 173, ambos do CTN.**

- Cita o art. 33 da Lei Nº 8.212/91, §7º, pelo qual o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte, e julgado do STJ (AgRg no Resp 947.348/RS) pelo qual a única declaração unilateral constitutiva por força de lei do crédito tributário é a do Fisco, por força do lançamento nos termos do art. 142 do CTN.

- Argumenta que o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 exige lançamento quando resultar agravamento da exigência inicial em decorrência de diligência, questionando a razão para o lançamento ser dispensado no caso em tela, dado entender se estar imputando a cobrança de um tributa à empresa.

- Afirma que a RFB recebeu informações quanto à aplicação da alíquota zero nos anos correspondentes, e somente agora teria contestado tal classificação, mediante procedimento incorreto.

- Reitera os argumentos da manifestação de inconformidade apresentada, requerendo o cancelamento do despacho decisório, o afastamento da Resolução de diligência e da informação fiscal e o deferimento integral do crédito com correção pela SELIC.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte  
ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 1997

CABINE DE PINTURA. SISTEMA INTEGRADO.

Em decorrência da Nota 4 da Seção XVI da TIPI, classificam-se as cabines de pintura produzidas pela interessada na NCM 8424.89.00.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA E RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

A atividade de recomposição da escrita fiscal está relacionada com a correta quantificação do valor do tributo, não sofrendo nenhuma limitação temporal em face das regras de decadência, as quais apenas se aplicam à atividade do o fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

CRÉDITOS. IPI DESTACADO A MAIOR. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Não gera direito ao crédito de IPI o valor pago a maior a esse título por erro do emitente da nota fiscal. Na forma do artigo 62, §1º, da Lei nº 4.502/64, cabe ao adquirente de mercadorias verificar se o documento preenche todas as condições estabelecidas no Regulamento do IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão, apresentando, em síntese, as mesmas alegações do Manifesto.

São esses os fatos. Passo ao voto.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade. Não foram arguidas preliminares.

Conforme já relato o presente processo trata de Despacho Decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI dos 3º e 4º trimestres do ano de 1997 em razão da impossibilidade de apuração dos saldos credores de IPI remanescentes após a contabilização de IPI que deixou indevidamente de ser destacado em saídas.

O relatório fiscal de fls. 818 a 826 detalhou os créditos e débitos de IPI para o período analisado, e assim expos:

(...)

**Dos créditos de IPI**

f) Em relação à apuração dos créditos de IPI constatamos os seguintes fatos:

- A partir da relação de notas fiscais de entrada referente aos insumos que originaram créditos de IPI (apresentada pelo contribuinte em meio magnético, para comprovação do seu crédito), verificamos que o valor total dos mesmos, relativo ao ano de 1997, poderia ser de até R\$ 283.473,97 (no pedido original consta valor diferente - R\$ 287.092,79);
- Os valores Ressarcíveis estão nas planilhas dos Anexos I (insumos nacionais) e II (insumos importados).
- Foram glosados, dentre os insumos nacionais ressarcíveis, os valores excedentes no caso em que as alíquotas adotadas na entrada são superiores àquelas vigentes para cada NCM pela tabela SISCOMEX, conforme demonstrado na planilha do Anexo III, totalizando R\$ 2.230,29 para todo o período:

(...)

- Foram desconsiderados os créditos informados para as notas fiscais cujos NCM possuíam alíquota zero - de acordo com o SISCOMEX - na data da sua emissão (Anexo IV).
- No Anexo V, temos a glosa das notas fiscais para as quais o NCM informado é inexistente, o que impossibilitou a análise do direito ao crédito. São eles: 3626.90.90, 7307.19.01, 7308.90.99, 7325.99.99, 7326.19.99, 7411.10.01, 7606.90.90, 7616.77.00, 8305.00.30, 8311.90.90, 8416.61.90, 8544.19.80, 9403.20.02 e 8750.68090.

- Conforme informado anteriormente, o contribuinte relacionou algumas entradas que não se enquadram no conceito de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, portanto não dão direito ao crédito de IPI. São ferramentas (aparelho de solda, chumbador, chave de parafuso, ferramentas manuais, caixas de ferramentas, kit de reparo de motor, entre outras), materiais de uso e consumo (ácido de limpeza, lâmpada fluorescente, móveis de madeira, cadeado, ventilador, disquete), equipamentos (carro para transporte de vidro, instrumentos, macaco, reboque, computador netv), materiais de construção (concreto, vigas, calha, poste, estrutura para piso, plataformas, sapatas, portas, maçanetas, divisórias, vidros, escadas, corrimão, entre outras), infra estrutura (ar condicionado, sistema de energia, sistema de ventilação), e custo operacional (desenhos). Esses créditos foram glosados e estão relacionados no Anexo VI.

(...)

#### **Dos débitos de IPI**

g) De acordo com as notas fiscais de venda, as saídas dos produtos industrializados no período correspondem basicamente à venda para a empresa Renault do Brasil S/A, dos produtos que formam a “Cabine de Pintura Completa”, classificada pela empresa como um único produto, no código NCM 8479.89.99 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI. Essas saídas foram escrituradas no RAIPI como “Isentas”, de acordo com a Lei nº 9.493/97.

Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), a classificação adotada pela empresa para os produtos de sua industrialização (NCM 8479.89.99) corresponde a uma posição residual só utilizada quando o produto não se inclui mais especificamente em outras posições do capítulo 84.

8479. Máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos em outras posições deste capítulo

8479.89. Outros

8479.89.99. Outros

Porém, pela análise dos Descritivos Técnicos (juntados às fls. 101/104 e 106) verifica-se que são, de fato, vários produtos, com funções distintas, que não formam um corpo único, nem suas funções encontram-se em uma só posição. Apesar do veículo deslizar sobre uma estrutura de trilhos montados em um piso que comunica os sistemas, os mesmos têm funções independentes entre si.

Conforme esclarecem as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto 435/92 e atualizado pela Instrução Normativa nº 157/02, nas Considerações Gerais da Seção XVI, item VI, quando vários equipamentos são montados tendo em comum apenas o mesmo piso (base de concreto) não podem ser considerados um único corpo. Sendo o produto constituído por máquinas e equipamentos distintos, com funções distintas, montados sobre um mesmo piso, descarta-se a possibilidade de classificação como um produto único e, portanto, não se faz relevante a determinação de uma função principal do conjunto completo, tornando-se necessário o desmembramento do mesmo, de forma a individualizar as funções que cada parte exerce.

(...)

Nas notas fiscais de venda, emitidas pela empresa no período analisado, não está especificado cada produto vendido, pois estão englobados em um só, ou seja, fornecimento de uma cabine de pintura completa, pelo que torna impossível identificar o valor de cada produto e respectivo IPI incidente na operação.

Como o contribuinte alega que o equipamento constitui uma só unidade de cabine de pintura completa, com uma só finalidade, vamos analisá-lo sob esse aspecto:

(...)

Cabine de Pintura - NCM 8424.89.00 - alíquota 8%.

Diante do exposto, conclui-se que o enquadramento no NCM genérico - 8479.89.99 – é indevido, e por consequência a alíquota aplicada de 0% também.

Nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte deveria ter sido destacado o IPI de 8%, correspondente à venda de “cabine de pintura”, classificada no NCM 8424.89.00.

Porém, considerando que o fato gerador da obrigação fiscal ocorreu em 1997; Considerando o disposto no art. 174 da Lei 5.172/66: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”; Deixamos de apurar o valor devido de IPI na reclassificação do código de NCM correspondente ao produto “cabine de pintura completa”.

Consideramos como débito apenas os valores informados pelo contribuinte no RAIFI, vez que a empresa por ser contribuinte do IPI deve tributar os produtos industrializados a que der saída, gerando débitos do IPI que, num primeiro momento, consomem os créditos apurados na entrada dos insumos, mas que podem constituir-se em valores a pagar no caso de serem superiores aos respectivos créditos.

Em todo o período analisado, os valores de débito escriturados no RAIFI conferem com o total das notas fiscais informadas na planilha apresentada pelo contribuinte, com exceção da competência 02/2000.

Nesta competência, na relação apresentada, o IPI destacado nas NFS totaliza R\$ 15.079,36.

Porém no RAIFI constam os seguintes valores:

- 01 a 10/02/2000, IPI devido por saídas para o mercado nacional: 11.659,05;

- 11 a 20/02/2000, IPI devido por saídas para o mercado nacional: 0,00;
- 21 a 29/02/2000, IPI devido por saídas para o mercado nacional: 885.407,21;

Portanto, o IPI devido em 02/2000, conforme o RAIPI, totaliza R\$ 897.066,26.

#### **Do saldo apurado**

h) Concluída a análise dos créditos e dos débitos de IPI, elaboramos o Demonstrativo de Créditos e Débitos, onde reconstituímos todos os saldos obtidos no período de apuração do IPI (julho a dezembro/1997).

i) Deste modo, temos um saldo credor no ano de 1997 no valor de R\$ 3.114,29.

Porém esse crédito foi utilizado para pagamento do débito apurado na competência 02/2000, caracterizando consumo antecipado do saldo credor. Na data do Pedido de Ressarcimento, 05/06/2001, o crédito apurado em 12/1997, já havia sido consumido para quitar valores na competência 02/2000.

Indo adiante, ao analisar o manifesto de inconformidade, a DRJ decidiu por abrir diligência com a seguinte finalidade:

2. (1) Seja verificado se os produtos descritos pelo contribuinte nas tabelas "Glosa - Produtos" (fls. 933 a 948) e "Glosa - Não Identificado" (fls. 949 a 958), considerando seu processo produtivo, enquadram-se como matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) ou materiais de embalagem (ME), devendo tal análise levar em conta as definições constantes do Parecer Normativo CST nº 65/79 quanto aos produtos que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos no processo de fabricação em contato direto com aquele;
3. (2) Seja efetuada nova apuração do direito creditório da interessada para o período de apuração com a utilização das alíquotas entendidas como corretas para as saídas dos produtos descritos no Despacho Decisório, independentemente da inexistência de lançamento de ofício para o período;

As conclusões da referida diligência estão no relatório de fls. 980/988, conforme passo a expor:

(...)

24. Para fins de esclarecimento, o contribuinte apresentou planilha "GLOSA NÃO IDENTIFICADO" (fls. 949 a 957), onde descreveu aqueles produtos, dentre os quais destacamos:

*Arruela de pressão, Arruela Lisa, Barra chata de aco carbono, Chapa de inox, Chapa zincada para cabine de pintura, Chaparia de fechamentos para incinerador, Chaparia de paredes de cabine base, Chapas de aco carbono, Cobertura de correias de ventiladores, Isolamento para linhas de agua fria, Jogos de filtros para sistemas de ventilacao de processo, Lavador em inox para laboratório, Mangueiras de succao de pocos de reservatórios, Mangueiras para passagem de ar comprimido, Mangueiras para passagem de tintas, Manta de borracha para ser utilizada na sala dos transformadores, Membranas para sistema de ultrafiltracao, Mesa transportadora, Modulos de potencia para comando de linhas, Paineis de cabine primer, Parafuso tarachante cabeça de panela, Parafusos de fixacao de paredes, Parafusos de fixacao de telhado, Parafusos para fixacao de flanges, Parte de plataforma do forno cataforese, Parte de tanque de imerssao de veículos, Peca de tubulacao "t", Pecas sobressalentes para manutenção, Suportes para conectores de aplicação, Vidros para cabines de pintura, Vigas de aco para reforco de plataformas.*

25. À luz do Parecer Normativo CST n.º 65/1979, entendemos que os produtos acima relacionados tratam, da mesma forma, **de insumos que geram o direito ao crédito do IPI visto que, ou se integram ao produto final** (matérias-primas e produtos intermediários, “*stricto sensu*”, ou são bens que sofrem alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e não são parte do ativo permanente da empresa.

**26. Por isso, concluímos que as glosas relacionadas no “ANEXO VII - NFE GLOSA PROD NÃO IDENTIFICADO” (fls. 885 a 899), também não devem prosperar.**

**27. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO COM A APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 8% (REF. CABINE DE PINTURA - NCM 8424.89.00) SOBRE AS SAÍDAS CLASSIFICADAS PELO CONTRIBUINTE COM CÓDIGO NCM 8479.89.99 (ALÍQUOTA ZERO)**

28. De acordo com o Despacho Decisório impugnado (fls. 818 a 826), o enquadramento no código NCM 8479.89.99 é indevido e, por consequência, a alíquota aplicada de 0% também; que, nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, deveria ter sido destacado o IPI de 8% correspondente à venda de “*cabine de pintura*” classificada no NCM 8424.89.00.

29. Apesar disso, por considerar que a ação para cobrança do crédito tributário estava prescrita, deixou-se de apurar o valor devido correspondente.

**30. A DRJ/RPO, porém, entendeu que “não se trata, no caso concreto, de procedimento de lançamento de ofício, buscando a constituição de crédito tributário, mas sim de análise do direito creditório, em que se busca apurar a liquidez e certeza do crédito invocado contra a Fazenda Nacional” (Resolução às fls. 962 a 965). (Grifos meus)**

31. Por esse motivo, determinou “*seja efetuada nova apuração do direito creditório da interessada para o período de apuração com a utilização das alíquotas entendidas como corretas*”.

32. Assim, ao verificarmos a relação de notas fiscais apresentada pelo contribuinte à fl. 305 (arquivo não paginável, *Notas Fiscais de Saída*), **constatamos as seguintes ocorrências de fato gerador (saída efetiva, tributável) correspondente a saídas de mercadoria classificada com o código NCM 8479.89.99, CFOP informado como 511 e 611 – Venda**, a partir do qual apuramos o imposto devido com a aplicação da alíquota de 8% (NCM 8424.89.00):

Nº NF	DATA EMISSÃO/SAÍDA	CNPJ CLIENTE	CFOP	PRODUTO	NATUREZA OPERAÇÃO	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CALCULO	ALIQ.	VL IPI
235	24/09/1998	59.104.760/0003-53	611	SIST.CIRCULADOR/AUTOM.	VENDA	186.182,84	186.182,84	0%	0,00
326	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	PARTE CABINE PINTURA AUTOM.	VENDA	10.820.334,79	10.820.334,79	0%	0,00
327	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	PARTE CABINE PINTURA AUTOM.	VENDA	2.646.708,76	2.646.708,76	0%	0,00
328	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	INSTAL.CAMINHO DE CABOS	VENDA	112.995,00	112.995,00	0%	0,00
330	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	INSTAL.NO PREDIO DA PINTURA	VENDA	107.858,00	107.858,00	0%	0,00
331	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	PARTE CABINE PINTURA AUTOM.	VENDA	589.293,20	589.293,20	0%	0,00
332	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	FORN.COMPLEMENTAR CABINE	VENDA	199.527,47	199.527,47	0%	0,00
336	31/07/1999	00.913.443/0001-73	511	CABINE PINTURA AUTOMOTIVA	VENDA	46.205.127,72	46.205.127,72	0%	0,00
401	30/11/1999	00.913.443/0001-73	511	95% REAJUSTE PEDIDO COMPRA	NOTA COMPL.	127.424,41	127.424,41	0%	0,00
403	30/11/1999	00.913.443/0001-73	511	95% REAJUSTE PEDIDO COMPRA	NOTA COMPL.	17.468,29	17.468,29	0%	0,00
404	30/11/1999	00.913.443/0001-73	511	95% REAJUSTE PEDIDO COMPRA	NOTA COMPL.	40.483,34	40.483,34	0%	0,00
405	30/11/1999	00.913.443/0001-73	511	95% REAJUSTE RELAT.CONTRATO	NOTA COMPL.	1.409.929,65	1.409.929,65	0%	0,00
454	29/02/2000	00.913.443/0001-73	511	FORN.P/EXTEN.CAP.PROD.LIN HA	VENDA	3.175.152,80	3.175.152,80	0%	0,00
457	29/02/2000	00.913.443/0001-73	511	COMPLEMENTO NF 454/354/355	NOTA COMPL.	881.986,90	881.986,90	0%	0,00

33. Cálculo do imposto devido:

Nº NF	PERÍODO DE APURAÇÃO	BASE DE CALCULO	ALIQ.	IPI APURADO
235	09/1998	186.182,84	8%	14.894,63
			<b>09/1998</b>	<b>14.894,63</b>
326	07/1999	10.820.334,79	8%	865.626,78
327	07/1999	2.646.708,76	8%	211.736,70
328	07/1999	112.995,00	8%	9.039,60
330	07/1999	107.858,00	8%	8.628,64
331	07/1999	589.293,20	8%	47.143,46
332	07/1999	199.527,47	8%	15.962,20
336	07/1999	46.205.127,72	8%	3.696.410,22
			<b>07/1999</b>	<b>4.854.547,60</b>
401	11/1999	127.424,41	8%	10.193,95
403	11/1999	17.466,29	8%	1.397,30
404	11/1999	40.483,34	8%	3.238,67
405	11/1999	1.409.929,65	8%	112.794,37
			<b>11/1999</b>	<b>127.624,30</b>
454	02/2000	3.175.152,80	8%	254.012,22
457	02/2000	881.986,90	8%	70.558,95
			<b>02/2000</b>	<b>324.571,18</b>

### Conclusão

34. NOVA APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL NO PERÍODO

35. Considerado tudo o acima exposto, reconstituímos a escrita fiscal do contribuinte no período conforme *DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)*, anexo ao presente.

36. De acordo com o referido *DEMONSTRATIVO*, o Saldo Credor Ressarcível no período resultou em R\$ 283.473,97.

37. Esse crédito, porém, foi utilizado para compensação do débito apurado na competência 07/1999, caracterizando consumo antecipado do saldo credor, conforme planilha *DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO* integrante do anexo *DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)*. Na data do Pedido de Ressarcimento, 05/06/2001, o crédito apurado em 12/1997 já havia sido consumido para quitar débitos na competência 07/1999.

Com o relatório fiscal acima reproduzido, a DRJ decidiu por adotar as conclusões da informação fiscal de fls. 980 a 988 no que compreende os anexos VI e VII, nos termos dos itens 31 e 32 acima, que aplica a alíquota de 8% para “cabine de pintura” **com o código NCM 8424.89.00.**

Sobre o tema alega a recorrente que por ausência de previsão, acertou na declaração da alíquota da “cabine de pintura” ao enquadrar na posição genérica 8479.89.99, vejamos:

### **I – DA CORREÇÃO NO EMPREGO DA ALÍQUOTA ZERO.**

(...)

Mas mais do que isso, a classificação genérica da posição 8424 não se aplica à cabine de pintura. **A cabine fabricada pela empresa não é uma mera “máquina de jato de vapor” ou semelhante.**

É um **complexo sistema industrial** para o setor automotivo, que opera com montagem em série, como é cediço.

**Esses “aparelhos para dispersar líquidos” que constam da posição 84.24 são aparelhos singelos, cuja utilização depende do auxílio humano. Em outras palavras, a dispersão da tinta, nesses casos, é feita pelo trabalhador, utilizando-se do aparelho.**

Assim, não são as notas 3 e 4 da Seção XVI do anexo ao Decreto 2.092/96 que se aplicam, e sim a nota 7 do Capítulo 84, abaixo transcrita:

**7. Salvo disposições em contrário, e ressalvadas as prescrições da Nota 2 acima, bem como as da Nota 3 da Seção XVI, as máquinas com utilizações múltiplas classificam-se na posição correspondente à sua utilização principal. Não existindo tal posição, ou na impossibilidade de se determinar a sua utilização principal, tais máquinas classificam-se na posição 8479.**

Ou seja, as máquinas com utilizações múltiplas classificam-se na posição correspondente à sua utilização principal, e em esta não existindo ou na impossibilidade de se determinar sua utilização principal, tais máquinas serão classificadas na posição 8479.

Como não existe até hoje a previsão para “cabine de pintura” na tabela TIPI, a empresa utilizou a classificação 8479. E como não existia e ainda não existe enquadramento específico dentro desta posição, foi utilizada a posição genérica 8479.89.99: (...)

Portanto, o enquadramento da autoridade fiscal está, concessa venia, equivocado.

Coaduno com o racional adotado pela autoridade fiscal, seja quanto ao não enquadramento dos produtos relacionados no Anexo VI, ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, seja quando elege ser o NCM 8424.89.00 o mais adequado para a cabine de pintura completa, ainda que entenda se tratar de fato de vários equipamentos a serem montado, mas buscando se aproximar do que defende a recorrente, restou por considerar ser “um único corpo”, contudo divergindo da classificação residual eleita pelo contribuinte.

No que se refere as glosas realizadas pela fiscalização sob a justificativa de tratar-se de alíquotas superiores, zero ou NCM inexistentes, a recorrente defende que não houve prejuízo ao erário, conforme abaixo reproduzo:

### **II. DAS GLOSAS CONSUBSTANCIADAS NO ANEXO III (ALÍQUOTAS SUPERIORES), NO ANEXO IV (ALÍQUOTA ZERO) E NO ANEXO V (NCM INEXISTENTE).**

A empresa justifica a tomada de créditos em relação a esses três aspectos levantados pela autoridade fiscal e mantidos pelo acórdão recorrido lançando mão do mesmo argumento, daí conectá-los no mesmo tópico desta manifestação.

O crédito registrado na escrita fiscal refere-se ao IPI destacado nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores, conforme demonstram os próprios documentos anexados ao processo e relacionados nos anexos em referência.

Portanto, na medida em que houve o recolhimento desses valores para os cofres da União, o erário não suporta nenhum prejuízo com a homologação dos créditos nos termos e montantes em que solicitados.

Mas ainda que, por alguma razão, os fornecedores não tenham recolhido o imposto aos cofres públicos, ainda assim a glosa não se sustenta. O artigo 153, §3º, II, da CF, ao fazer uso do termo “cobrado”, refere-se à incidência apenas, sem exigir o efetivo pagamento do IPI. A cobrança não presume o pagamento.

A expressão “montante cobrado” não significa imposto efetivamente recolhido, mas simplesmente imposto incidente na operação de circulação, ou seja, imposto destacado na nota fiscal. Quanto a isso doutrina e jurisprudência são unânimes desde o início da implantação do antigo ICM, hoje ICMS, cuja redação constitucional se utiliza da mesma expressão – “montante cobrado”. Aliás, o adquirente do produto ou da mercadoria não teria condições de saber se o vendedor recolheu ou não ao erário o imposto incidente sobre a operação. (...)

Ao analisar o tema, o julgado *a quo* esclareceu que:

(...)

Em relação à utilização de créditos básicos advindos de destaque incorretamente feito a maior pelos remetentes de insumos, também não entendo estar com razão a manifestação de inconformidade.

Concordar com tal creditamento implicaria em possibilitar que convenções entre particulares alterassem critérios materiais de incidência do IPI, especificamente a alíquota aplicável para um determinado produto, o que, obviamente, não é possível em nosso sistema jurídico tributário, especialmente frente às disposições do art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

(...)

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

(...)

Não é possível no julgamento administrativo afastar disposições legais expressas com fundamento em princípios constitucionais gerais, como quer a interessada.

(...)

Considerando que as alegações recursais são idênticas ao que constou no Manifesto de Inconformidade, utilizo-me das conclusões do julgador de piso como razões de decidir, pois com elas concordo.

Portanto, sem razão a recorrente.

A recorrente diverge ainda da forma como foi conduzida a suposta decadência do direito, visto que defende ter ocorrido indevidamente um lançamento na recomposição da escrita e que em razão do decurso do tempo não haveria mais a possibilidade de a fiscalização efetuar esse “lançamento de ofício”, vejamos:

### **III – DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

RV: (...)

O despacho decisório havia decidido que a alíquota de saída aplicável seria de 8% ao invés da alíquota zero utilizada pela empresa, mas considerando que o fato gerador ocorreu há muito tempo atrás, teria ocorrido a decadência, bem como a prescrição, institutos aplicáveis ao lançamento e à posterior cobrança forçada do crédito tributário.

(...)

Não há como, portanto, “apurar o imposto devido e aplicar a suposta alíquota de 8%” sem que se tenha presente o ato administrativo do LANÇAMENTO.

Sem lançamento não há crédito tributário constituído, e sem crédito tributário constituído, não há que se falar em imposto devido. Se não há imposto devido, não há como descontar esses valores dos créditos a que faz jus a empresa.

A informação fiscal impugnada está cobrando imposto da empresa sem que tenha formalizado um lançamento. Por outro lado, se o fez, ou seja, se o formalizou, já não mais detinha esse direito, por força do art. 150, §4º ou 173, ambos do CTN.

Além do CTN, também a Lei 8.212/91 prevê a necessidade de lançamento para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições sociais de que trata: (...)

Não há outro modo, portanto, de se aplicar a alíquota de 8% no caso em tela que não por meio de um lançamento que não ocorreu, e se ocorreu agora por ocasião da informação fiscal ou do despacho decisório, já não mais havia este direito por parte da Receita Federal.

Num último giro sobre a questão, relembre-se que o art. 18, §3º do Decreto 70.235/72 estabelece a necessidade de lançamento quando resultar agravamento da exigência inicial por conta da realização de diligências determinadas pela DRJ.8

Ora, se há necessidade de lançamento quando a DRJ agrava o lançamento inicialmente formalizado, porque no caso em tela o lançamento deveria ser dispensado, quando se está imputando a cobrança de um tributo à empresa?

A Receita Federal recebeu as informações da empresa quanto à aplicação da alíquota zero em todos os anos relativos às suas operações, portanto tinha pleno conhecimento da sua conduta, e somente agora vem dizer que a alíquota zero estava equivocada? E ainda por meio de um procedimento administrativo que não o permite, uma vez ausente o necessário lançamento? Não é razoável.

Por todas essas razões, repita-se, não merece prosperar a cobrança da alíquota de 8% sobre as saídas das cabines de pintura.

Para melhor análise do tema decadência, imperioso reproduzir as considerações da DRJ acerca da determinação de uma nova apuração levando em consideração a utilização das alíquotas entendidas como corretas, na análise do direito creditório. Vejamos:

Não há que se falar em enriquecimento ilícito do Estado, quando a legislação prevê meios para recuperação dos valores indevidamente pagos, que, no presente caso, é o pedido de restituição.

Temos que o art. 62, §1º, da Lei nº 4.502/64 exigia, sim, que a interessada verificasse a correção do valor do imposto destacado.

A redação do dispositivo era a seguinte: (...)

Exigia tal dispositivo que o adquirente verificasse se o documento fiscal satisfazia as prescrições do legais e regulamentares, dentre as quais se encontrava a aposição do correto valor total do IPI.

Por óbvio, o caso em questão não difere substancialmente dos demais casos de pagamento a maior ou indevido de tributos, nem implica em violação ao princípio da não cumulatividade, posto que o responsável pelo recolhimento a maior pode buscar a restituição dos valores incorretos.

Quanto à reconstituição da escrita do IPI com a consideração dos débitos do imposto calculados de acordo com as alíquotas corretas, entendo não haver inconsistência no procedimento levado a termo.

Necessário diferenciar na matéria a análise do direito creditório da constituição do crédito tributário.

Veja-se que tanto o precedente da CSRF, Acórdão 9101-003.994, quanto o AgRg no Resp 947.348/RS do STJ e as manifestações doutrinárias trazidas dizem respeito à necessidade de lançamento de ofício nos termos do art. 142 do CTN para constituir crédito tributário a ser exigido do contribuinte, o que não se contesta.

Ocorre que na análise do direito creditório, como no caso dos autos, e ao contrário do que alega a interessada, em nenhum momento se exige da contribuinte débitos do imposto que ensejem sua constituição de ofício. Aqui o que ocorre é que, em razão da indisponibilidade do interesse público que rege o trato com o erário, há a necessidade de se analisar a liquidez e certeza do direito creditório que a interessada pleiteia perante a administração tributária, com a necessária reconstituição da escrita fiscal, incluindo a verificação da correção dos débitos e créditos escriturados, sem a qual é impossível atestar a procedência ou não do pleito.

E é exatamente este o entendimento esposado no Acórdão 9101003.994 citado pela interessada, como se infere da citação do voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101001.084, dele constante:

*“...Por todo o exposto, resta demonstrado que a autoridade fiscal competente detinha o poder/dever de aferir a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado em compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da correspondente DCOMP, e neste mister nenhum impedimento legal existe para confirmação, inclusive, da base de cálculo do IRPJ devido no período, mormente tendo em conta que a contribuinte equivocadamente manifestou seu direito de crédito como oriundo de retenções sofridas na fonte, sem antes confrontá-lo com o IRPJ devido no período, e ao adequar tal pedido As normas legais de apuração do IRPJ, a autoridade fiscal logrou identificar que o IRPJ devido no período não seria aquele originalmente indicado na DIPJ, em razão da compensação de prejuízos fiscais acima do limite legal.*

*Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de*

*calculado apurado pelo interessado. Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.” (negrito nosso)*

Há portanto uma clara distinção, não considerada pela interessada, entre constituir crédito tributário para exigir-lo do contribuinte (em que se faz necessário o lançamento de ofício) e verificar a existência do direito creditório invocado perante a Fazenda, em que se deve analisar a totalidade da apuração do imposto, e em que eventuais débitos apurados não serão exigidos do contribuinte, mas apenas resultarão no indeferimento do pedido, pela inexistência do crédito.

Exatamente por não se tratar de exigência de crédito tributário, mas de verificação do direito creditório alegado, não se aplicam as disposições do invocado art. 19, §3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Veja-se a este respeito Voto Vencedor no Acórdão 3402-004.139 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, Sessão de 23 de maio de 2017, redator designado Antonio Carlos Atulim:

*A possibilidade de a fiscalização recompor os saldos da escrita fiscal do IPI, relativamente a períodos anteriores aos cinco anos que antecederam a autuação, não é obstada pelas normas que regulam a decadência, pois tal atividade (de recompor a escrita) visa à correta apuração do quantum debeat ao cabo de cada período de apuração. A recomposição dos saldos da escrita fiscal é uma atividade preparatória do lançamento, mas não é o lançamento.*

*A fiscalização pode retroagir a recomposição da escrita a tempos imemoriais, pois não há vedação legal a esse procedimento. A vedação restringe a constituir o crédito tributário pelo lançamento. Se após a recomposição da escrita a fiscalização apurar saldos devedores do imposto, só poderá exigir, por meio de lançamento de ofício, os débitos apurados nos cinco anos anteriores à data do lançamento, observadas as regras de contagem estabelecidas nos arts. 150, § 4º do CTN ou no art. 173, I, do CTN.*

*Ao assim proceder, a fiscalização não está alterando o lançamento por homologação (ou seja, a norma individual e concreta introduzida pelo contribuinte no sistema) relativamente aos períodos já decaídos, pois a exigência contida no lançamento de ofício só abarca os cinco anos anteriores à data em que ocorreu o lançamento.*

Cumprido apontar não haver mácula ao contraditório e à ampla defesa quando do procedimento não resultar um lançamento de ofício, mas apenas o despacho decisório indeferindo o crédito no todo ou em parte por ter sido identificada uma infração à legislação tributária. Isso porque, por ocasião da manifestação de inconformidade, o sujeito passivo poderá discutir essa imputação de ter praticado a infração, como aliás ocorreu no caso concreto.

Em relação a decadência do direito de constituir o crédito tributário, esta turma, sob outra formação, proferiu o Acórdão nº 3201-011.727, por unanimidade de votos, em sessão realizada em 22/03/2024, onde o ilustre relator valendo-se dos termos do inciso I do § 12 do art. 114 do novo RICARF, por concordar com o teor do voto condutor do acórdão recorrido, reproduziu as razões de decidir em seu voto, que restou assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**DECADÊNCIA. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.  
INAPLICABILIDADE.**

Inexiste limitação temporal à reconstituição da escrita fiscal para fins de apuração de eventuais créditos e/ou débitos do IPI, tratando-se de procedimento inerente à auditoria fiscal, na qual, débitos e créditos do imposto são recalculados com base nas apurações levadas a efeito. Somente débitos apurados e não confessados ou constituídos se submeterão à regra decadencial na hipótese de lançamento de ofício.

**LEI TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INAPLICABILIDADE.**

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

(...)

Desta sorte, considerando todo o acima exposto, são improcedentes os argumentos trazidos pela ora recorrente.

**Conclusão**

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa