



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

Processo nº 11065.002861/2010-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.840 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente STRATURA ASFALTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. SÚMULA CARF Nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

ESTABELECIMENTO COMERCIAL DE BENS DE PRODUÇÃO. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

AMOSTRAGEM. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A técnica da amostragem é idônea para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, cabendo a este, especificar as provas que contrariem aquelas que formaram a convicção da autoridade lançadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS.

Aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houve pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para, reconhecendo a decadência suscitada, para o período de 07/2005 a 09/2005, restabelecer o saldo credor original, acumulado até 09/2005, em R\$63.984,21, cancelando-se, integralmente, as cobranças dos PA de **10/2005** (R\$6.037,84); **11/2005** (R\$24.336,75); **12/2005** (R\$21.819,06); e, parcialmente, a cobrança do PA de **01/2006** (de R\$17.859,61, para R\$6.069,05); além do cancelamento integral da **multa isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito, no PA de **12/2006** (R\$2.116,28), vencidos os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Tiago Guerra Machado, que davam provimento em maior extensão no que se refere à não incidência do IPI sobre a revenda.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração** (fls.¹ 179/195), lavrado em 19/10/2010 e cientificado pessoalmente em 20/10/2010, para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$333.331,82, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além de multa por IPI não lançado com cobertura de crédito, em razão de infração em **operações com erro de aplicação de alíquota na saída** (arts. 15, 16, 17 e 18, inc. IV e §3º, do Decreto nº 4.544/02 - RIPI/2002, com fulcro nos art. 10, da Lei nº 4.502/64; e art. 3º, do Decreto-lei nº 1.154/71), no período de 01/07/2005 a 31/12/2006, segundo Relatório da Ação Fiscal - RAF, às fls. 207/229.

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

No **RAF** e na descrição dos fatos de fls. 181/182, restou consignado que houve falta de lançamento do IPI, no período de julho/2005 a dezembro/2006, nas saídas de produtos tributados, havendo **incorreta interpretação quanto à imunidade dos derivados de petróleo, que não alcança os derivados indiretos**, tais como asfaltos em emulsão, asfaltos modificados por polímero e asfaltos oxidados, os quais, **classificam-se no código 2715.00.00 da TIPI, à alíquota de 5%**, sendo necessário efetuar a reconstituição da escrita fiscal, referente ao IPI do período em análise (fls. 196/201), resultando no lançamento dos saldos devedores apurados, acrescidos de multa proporcional e, para os períodos em que houve cobertura de crédito, foi lançada multa isolada, não havendo respaldo para o procedimento adotado de não lançar o IPI nas saídas dos produtos, tendo em vista o indeferimento do seu pedido de tutela antecipada na ação ordinária, de 23/06/2006, que tramita perante a 2ª Vara Federal – DF, na qual, como litisconsorte, discute a sujeição de determinados produtos asfálticos ao IPI.

Cientificada do Auto de Infração, em 20/10/2010, apresentou **Impugnação**, em 18/11/2010 (fls. 232/278), alegando, em síntese emprestada da decisão recorrida:

"1. O agente fiscal, quando da lavratura do AI incorreu em distintos equívocos que contaminam de **nulidade a autuação**. A fiscalização apurou-se em realizar a **verificação “por amostragem”**, não realizando a detida e completa análise de todo o período abrangido pela autuação. Este fato demonstra que o próprio Fisco não tem certeza da ocorrência do fato gerador do IPI, infringindo o princípio da segurança jurídica/confiança.

2. O procedimento seguido pelo fisco para **cobrança da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito é totalmente confuso**, uma vez que a suposta multa, a despeito de se referir ao IPI não cobrado por força da cobertura de crédito verificada ao longo das competências autuadas, somente foi alocada na competência de 12/2006.

3. Na data da ciência do auto de infração (20/10/2010) encontrava-se o direito da Receita Federal de constituir o **crédito tributário parcialmente decaído**, por força do decurso do prazo previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Decaiu o período de julho a setembro de 2005.

4. Restou confirmado pelo DNC e pelo Ministério da Fazenda que as empresas voltadas para a produção de **emulsão asfáltica e asfalto modificado**, produtos abrangidos pelo presente Auto de Infração, estariam abrangidas pela **imunidade incidente sobre os derivados de petróleo**. Fato comprovado pela Nota Técnica DNC/COPLAN, de 30/06/93 e pelo Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 854 – Processo nº 10168.002400/96- 09.

5. O conceito de derivado restringe-se aos **subprodutos obtidos do refino do petróleo ajustados para consumo**, sendo exatamente este o caso da **emulsão asfáltica e do asfalto modificado**. Segundo a ANP, considera-se asfalto a “mistura de hidrocarbonetos obtida como resíduo da destilação de óleo bruto, conhecido como betume asfáltico ou asfalto do petróleo, dividido em cimento asfáltico (asfalto para pavimentação) e asfalto diluído em petróleo (asfalto industrial)”.

6. Partindo-se do pressuposto da inexistência de imunidade, o que não se admite, o Fisco teria o dever de **considerar, quando do cálculo do suposto débito tributário, todas as entradas de CAP (cimento asfáltico de**

petróleo), face ao princípio da não-cumulatividade o qual o IPI está sujeito, conforme dispõe o artigo 153, §3º, II, da CF/88, pois este consta na TIPI como **tributado a 4%**.

7. Os produtos em questão não podem ser classificados na **posição 2715.00.00 (alíquota 5%)**, como quer o Fisco, e sim, na **posição 2713.20.00 (alíquota 4%)**, pois a base dos produtos comercializados pela impugnante é o CAP (94%);

8. Nas saídas de CAP o produto foi negociado como mercadoria (revenda) e não como produto industrializado, fato que **não permite a equiparação da empresa como se industrial fosse**. Nas citadas operações, o CAP não foi submetido a nenhum processo de industrialização, somente posto em circulação como produto final, já destinado ao consumo, provando que a **atuação da impugnante foi de empresa comercial, não havendo a incidência de IPI**. Para melhor ilustrar a situação, juntou uma pequena amostragem de notas fiscais (nº 46182, 45779, 46159, 46162, 47058, 47060, 47168, 47299, 48030) de saídas de CAP.

9. Após análise de suas operações, a Impugnante constatou que algumas delas se referem a **devolução de mercadorias**, sendo que tais créditos devem ser observados pelo Fisco para anulação da tributação decorrente de saída tida como tributável do produto que fora devolvido. Como exemplo as notas fiscais de entrada nº 46179, 11303, 186461, 192137, 216569. Frise-se que as informações contidas nas notas fiscais estão de acordo com o art. 169 do Decreto nº 4.544/02, fazendo jus aos créditos das devoluções.

10. A empresa vem realizando **depósitos judiciais** em relação à ação judicial impetrada, a partir de janeiro/2007. A escrita fiscal foi reconstituída até dezembro/2007 sem considerar os depósitos realizados. Se dos débitos apurados pela contribuinte passaram a ser depositados, **razão não existe para haver débitos lançados a partir de janeiro/2007**, como por exemplo o valor de R\$ 1.152,98 lançado em 02/2007.

Esses valores devem ser excluídos do auto de infração.

11. A fiscalização está a exigir uma **multa de 75% sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito**. O efeito, no entanto, é que o crédito efetivamente aproveitado se reduz a 25%, em franca ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Ademais, a multa pretendida **não possui previsão legal**.

12. A **multa** aplicada possui caráter fundamentalmente **confiscatório** e não pode ser aplicada com o expediente técnico de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

13. Impossibilidade de aplicação da **taxa Selic**, já que esta é **inaplicável** aos créditos de natureza tributária, pois resultante do empréstimo de capital monetário e tem natureza remuneratória.

Por fim, requer a realização de perícia técnica para que sejam ratificados os vícios do auto de infração."

A **decisão de primeira instância**, proferida em 27/11/2013 (fls. 495/513), foi pela improcedência da impugnação, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006**NULIDADE.**É incabível a arguição de nulidade do auto de infração, por suposta falta de elementos que possibilitem a defesa, quando o lançamento contém a descrição dos fatos que o originaram e os dispositivos legais infringidos, e quando não ocorreram hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que prejudique o contribuinte.**LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.**A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte destaca o IPI na nota fiscal de saída, apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de destaque de IPI e de pagamento não há que se falar em lançamento por homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN.**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.**AÇÃO JUDICIAL. PROPOSITURA. EFEITOS.**A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Pública, de ação judicial, por qualquer modalidade e a qualquer tempo, importa renúncia às instâncias administrativas quanto às matérias discutidas, as quais ficam vinculadas ao teor do provimento judicial.**IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.**Em prestígio ao princípio da hierarquia e da vinculação, não cabe aos órgãos administrativos negar aplicação aos atos normativos expedidos regularmente. A imunidade relativa aos derivados de petróleo restringe-se aos hidrocarbonetos decorrentes do refino.**A indicação de uma alíquota aplicável de 5% e 4% aos produtos em análise demonstra absoluta e inequivocamente de que o Decreto que regulamenta o IPI entendeu ser o produto tributável.**REVENDA. EQUIPARAÇÃO OBRIGATÓRIA A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.**Os estabelecimentos industriais quando derem saídas de matérias-primas, nelas compreendidas os bens passíveis de serem empregados na industrialização de seus produtos, adquiridas de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.**CRÉDITOS DE IPI. DEVOLUÇÃO E RETORNO DE PRODUTOS.**O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente.**MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.*

É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo créditos para abater parcela do imposto não lançado.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR às fl. 519/520), em 19/12/2013, apresentou o **recurso voluntário** de fls. 522/563, em 20/01/2013, em essência, reiterando a argumentação expressa na impugnação.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche o requisito formal de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

PRELIMINAR

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega-se vício do auto de infração, eis que todo o procedimento de fiscalização para apuração das infrações, na auditoria, nos atos de fiscalização e na autuação, teria se dado por amostragem.

Como bem concluiu a decisão recorrida, não restou evidenciado nos autos que o lançamento está fundamentado em dados incompletos ou em “uma fiscalização feita por amostragem”. A autuação se deu fundamentada em todas as notas fiscais de entrada e saída, nos livros fiscais (fls. 49/149) e nos arquivos digitais, apresentados pela empresa com relação ao período, suficientes para a demonstração do ilícito tributário.

Entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida, de que não foi a autuação que foi feita por amostragem e sim a auditoria. A amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra. A auditoria fiscal pode ser feita sobre todo o conjunto de documentos da empresa ou sobre uma amostra representativa destes, a critério da autoridade fiscal, desde que suficientes para a demonstração do ilícito tributário.

Corroborando esse entendimento, precedente desta 1ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3401-002.341, de 25/07/2013, ementa, abaixo reproduzida, na parte de interesse:

Ementa: **AMOSTRAGEM.**

A técnica da amostragem é idônea para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, cabendo a este, especificar as provas que contrariem aquelas que formaram a convicção da autoridade lançadora.

Não há nulidade quando suficientemente demonstrado e fundamentado os motivos pelos quais lavrou-se o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas nas peças impugnativa e recursal.

Além disso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

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

A leitura do artigo supracitado leva ao entendimento de que, no caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, só há nulidade se for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), falando-se em defesa cerceada somente quanto aos despachos e decisões (art. 59, II), não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis (art. 60).

Como ato administrativo, o auto de infração deve respeitar os requisitos mínimos de formação válida do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Estando o auto de infração revestido de suas formalidades essenciais, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Portanto, não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

Tendo sido o presente lançamento de ofício cientificado em 20/10/2010, alega a recorrente que o prazo decadencial do § 4º, do artigo 150, do CTN, deve ser aplicado ao caso, no período de julho a setembro de 2005, já que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação.

Sobre a matéria, a decisão recorrida concluiu que, no caso concreto, deve-se observar que a empresa não destacou IPI nas notas fiscais de venda, não incluiu estes valores no livro de apuração de IPI, não informou os valores devidos em DIPJ e DCTF, nem mesmo com suspensão de exigibilidade, nem existe depósito judicial quanto aos valores devidos a este título, não havendo que se falar em homologação tácita ou expressa, sendo que a análise da decadência deve ser feita como no lançamento de ofício, que é regido pelo art. 173, I, do CTN, abaixo transcrito.

Quanto à controvérsia estabelecida, sobre o **termo inicial de contagem do prazo decadencial**, aplica-se a regra hermenêutica do Código Tributário Nacional - CTN, dependente da **existência (150, § 4º)** ou **inexistência (173, I)** de **pagamento antecipado**, consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 973.733/SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/1973, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do §2º, do art. 62, do RICARF/2015.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo

lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Sendo incontroversa a inexistência de pagamento antecipado, dever-se-ia, portanto, ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN, afastando-se, assim, a decadência argüida, visto que, a ciência ocorreu em 20/10/2010, dentro do prazo decadencial para lançamento de ofício referente a janeiro de 2005, que se encerraria em 31/12/2010.

Porém, dentre os diversos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, especificamente para o IPI, importante destacar que, existe **dispositivo normativo equiparando dedução de créditos à pagamentos**, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2002², aprovado pelo Decreto 4.544/02, com fulcro no art. 150, caput e §1º, na Lei nº 5.172/66; reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10.

Compulsando os autos, constata-se às fls. 49/149, o Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI, cujos DEMONSTRATIVO DE IPI, reproduzem a apuração do imposto, com a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, considerando-se pagamentos, nos termos da legislação supracitada.

² Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ... Parágrafo único. Considera-se pagamento: ... III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Portanto, assiste razão à recorrente ao alegar que o **prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN** deve ser aplicado ao caso, para os meses de julho, agosto e setembro de 2005, já que o **tributo é sujeito ao lançamento por homologação e houve pagamentos**, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010, ainda mais, apurados saldos credores nesses três meses, mesmo depois da reconstituição da escrita (fl. 197).

Assim, acolho o recurso voluntário, nesse ponto, reconhecendo a decadência suscitada, para o período de julho a setembro de 2005, cancelando-se o efeito do lançamento efetuado, sobre a recomposição do saldo da escrita reconstituída, visto, nesse período, inexistir cobrança de tributos ou multas, mesmo isoladas, mantendo-se o saldo credor, acumulado até 09/2005, em R\$ 63.984,21, conforme valor escriturado antes da reconstituição (fl. 199).

Assim, tomando-se o saldo credor acumulado, até setembro de 2005, no valor original de R\$ 63.984,21, tem-se, como efeito reflexo, o cancelamento integral das cobranças dos PA de **10/2005** (R\$ 6.037,84); **11/2005** (R\$ 24.336,75); **12/2005** (R\$ 21.819,06); e, parcial, da cobrança do PA de **01/2006** (de R\$ 17.859,61, para R\$ 6.069,05).

DA IMUNIDADE E DO CONCEITO DO DERIVADO DE PETRÓLEO E O ASFALTO

Às fls. 150/160 dos autos, consta o acompanhamento processual e peças da **Ação Declaratória nº 2006.34.00.019250-4**, junto à 2ª Vara Federal de Brasília, tendo a recorrente como litisconsorte, ajuizada com o intuito de obter o reconhecimento da imunidade para os produtos industrializados pela empresa, asfalto em emulsão, asfaltos modificados e asfaltos oxidados, requerendo a suspensão e a declaração da não-exigência do IPI para os produtos em discussão.

A tutela antecipada foi negada pelo juízo de primeira instância e também no Agravo de Instrumento nº 2006.01.00.028049-9, interposto perante o TRF da 1ª Região. Segundo o Relatório da Ação Fiscal, às fls. 223/226, a ação possui sentença de primeiro grau em desfavor da recorrente, tendo sido interposto o recurso de apelação.

A concomitância, nessas matérias, são indiscutíveis, tendo em vista que o objeto da **Ação Declaratória nº 2006.34.00.019250-4**, envolve o objeto do presente Auto de Infração, pois, pleiteia-se provimento jurisdicional que reconheça a imunidade tributária aos produtos industrializados pela empresa, asfalto em emulsão, asfaltos modificados e asfaltos oxidados, os quais alega ser derivados de petróleo, podendo-se extrair a identidade de objetos, das peças processuais constantes dos autos, v.g., a manifestação no Agravo de Instrumento nº 2006.01.00.028049-9, a qual expressamente decidiu o seguinte:

*"Em interpretação sistemática da Constituição Federal e até para corroborar a razão da imunidade preceituada no art. 155, § 3º, quando o art. 177, III e IV, fazem referência aos **derivados de petróleo**, é enfático ao referenciar aos **derivados básicos**, corroborando a compreensão de que não têm significância maior para o Estado, quaisquer outros derivados daquele precioso e estratégico mineral, não obstante, reitere-se, sejam de considerável amplitude e importância.*

*Postas estas premissas, forçoso concluir que, **além de restrito, o conceito constitucional de derivados de petróleo para fins da imunidade referenciada, somente admite a consideração dos derivados básicos ou diretos** podendo citar: GLP, NAFTA, querosene, diesel e óleo combustível, ou outro que exista como fonte*

de energia que por sua essencialidade ao Estado (e não a outros fins de natureza privatística) mereceram do Legislador Constitucional especial tratamento acerca de sua desoneração tributária, quando do processo de industrialização."

Mais evidente mostra-se a concomitância de objetos, no voto condutor do Acórdão nº 3403-003.661, de 18/03/2015, precedente envolvendo a mesma ação judicial, cotejada com a autuação sobre a mesma matéria, formalizada (10675.002281/2004-98) junto à outro estabelecimento da mesma empresa recorrente, no seguinte sentido:

"A concomitância é indiscutível, pois o objeto da Ação Declaratória abrange e afeta o presente Auto de Infração, pois na Ação Judicial a Recorrente pleiteia provimento jurisdicional que reconheça a imunidade tributária aos produtos asfálticos fabricados/distribuídos pela Recorrente.

Aliás, às fls. 1164, na Sentença, o Magistrado expressamente decidiu o seguinte:

"Com se pode observar, os produtos asfálticos fabricados/distribuídos pelas autoras são obtidos através dos processos de destinação, diluição, modificação por polímeros etc., todos incidentes sobre os derivados de petróleo, caracterizando, portanto, produtos outros que não derivados diretamente do petróleo, não sendo, portanto, alcançados pela imunidade tributária.

DISPOSITIVO..."

Ora, esse é exatamente o conteúdo da discussão que Recorrente trava no presente processo administrativo, ao resistir à pretensão da Administração Fazendária pelo lançamento, pois o não recolhimento por parte da Recorrente que levou à autuação, decorre do fato dela entender que o produto por ela fabricado/distribuído seria imune ao Imposto sobre Produtos Industrializados."

Assim, aplica-se ao presente caso a **Súmula CARF nº 1**:

"Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial."

Ante o exposto, não conheço do Recurso Voluntário, quanto a matéria que discute o conceito de derivado de petróleo e o alcance da imunidade tributária sobre os produtos fabricados/distribuídos pela recorrente, em razão da concomitância de objetos, entre as discussões administrativa e judicial.

DA NECESSIDADE DE CONSIDERAR OS CRÉDITOS DAS ENTRADAS DE CAP - CIMENTO ASFÁLTICO DE PETRÓLEO

Contra o argumento, da ora recorrente, de que o Fisco teria o dever de considerar, quando do cálculo do débito tributário, todas as **entradas de CAP (cimento asfáltico de petróleo)**, alegando constar na TIPI como tributado a 4%, face ao princípio da não-cumulatividade, esclareceu a decisão recorrida que estes **produtos foram adquiridos sem o destaque de IPI** e que o imposto não destacado nas notas fiscais de entrada não pode ser utilizado como crédito pela empresa.

Insurge-se a recorrente, contra esse entendimento, resumindo sua contrariedade, *in verbis*:

O raciocínio é simples: se o produto é tributável, o adquirente deste tem o direito constitucional de creditar-se do valor de IPI que supostamente deveria ter sido pago na operação antecedente. Agora, se foi ou não recolhida a quantia devida, é um problema que definitivamente não diz respeito à Recorrente.

Dessa forma é de rigor que o cálculo do imposto supostamente devido seja refeito para serem considerados os créditos de todas as entradas de CAP.

Confunde-se a recorrente, ao afirmar que a decisão contestada fundou-se na **ausência de recolhimento** de quantia devida a título de imposto na operação antecedente. Não questiona-se o **não recolhimento** do imposto na operação antecedente. Questiona-se o **não lançamento e destaque em nota fiscal**, independente de pagamento.

Constatou-se que os produtos foram adquiridos **sem o destaque de IPI**, em notas fiscais que não respaldam lançamentos de créditos escriturais nos livros fiscais ou reconhecimento de direito recuperável na escrita contábil, portanto, inexistente ou ficto o crédito pleiteado.

Dentre os requisitos da legislação que rege a matéria, os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade (art. 190, do RIFI/2002 e art. 251, do RIFI/2010), não conferindo legitimidade aos créditos defendidos, notas fiscais de entrada sem imposto lançado destacado.

Assim, entendo incabível o direito ao creditamento, sobre aquisições sem o devido destaque do imposto, **não lançado destacado na nota fiscal** que dá suporte à operação.

DO ENQUADRAMENTO DO ASFALTO MODIFICADO

A empresa questiona a classificação na posição 2715.00.00 (alíquota 5%) de parte de seus produtos, alegando ser a classificação correta a da posição 2713.2000 (alíquota 4%), pois, a base dos seus produtos comercializados é o CAP, que seria tributado a 4%.

Entendeu a decisão recorrida, inicialmente, que não houve qualquer reclassificação fiscal dos produtos industrializados, pelo Fisco, adotando-se no lançamento exatamente aquela constante das notas fiscais de saídas do estabelecimento industrial, concluindo não existir litígio quanto a matéria aventada.

Em complemento, argumentou correta as classificações fiscais utilizadas nos autos para os produtos emulsão asfáltica e asfaltos modificados classificados na posição 2715.

Em seu recurso, a contribuinte retoma a discussão sobre **a imunidade e o conceito de derivado de petróleo e o asfalto**, matéria à qual aplica-se a **Súmula CARF nº 1**, em razão da identidade de objeto com a **Ação Declaratória nº 2006.34.00.019250-4**.

Portanto, razão à decisão recorrida quando entendeu não existir litígio quanto a matéria aventada, seja por ter sido adotado no lançamento exatamente a classificação fiscal constante das notas fiscais, seja por que a matéria que pretende-se discutir, reclamando por classificação diferente da autuada, passa pelo objeto do processo judicial concomitante.

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A REVENDA

Novo questionamento da empresa, agora, quanto à sua equiparação a estabelecimento industrial, alegando que o CAP foi negociado como mercadoria (revenda) e não como produto industrializado, fato que não permitiria essa equiparação, já que nas citadas operações, o CAP não foi submetido a nenhum processo de industrialização, somente posto em circulação como produto final.

Entendeu a decisão recorrida, não ser obrigatória a equiparação nestas operações, somente em casos de revenda para consumidor final, nos termos do §4º, do art. 9º, do RIPI/2002, não restando comprovadas operações dessa natureza, visto, não juntadas aos autos provas de suas alegações, não tendo nenhum poder probatório os documentos de fls. 379/390, denominados “CÓPIA DA NOTA”, ainda assim, informando vendas para construtoras, que não podem ser caracterizados como consumidores finais.

Desde as arguições na impugnação (fl. 260), apenas, 'pequena amostragem' das denominadas “CÓPIA DA NOTA” (fls. 379/390), como provas das alegações, ainda assim, informando vendas para **pessoas jurídicas** (Saibrita Mineração e Construção Ltda, Concresul Britagem Ltda, Mac Engenharia Ltda, Iccila Indústria Comércio e Construções Ibage, Serveng Civilsan, Consorcio Univias, Ribas Construtora Ltda, Torc - Terraplenagem, Obras Rodoviárias e Construções Ltda, Coviplan - Concessionaria Rodoviária do Planalto S/A) **sem características evidenciadas de consumidores finais**, não desincumbindo-se, a ora recorrente, do ônus de provar os fatos que alega impeditivos do direito do autor da acusação fiscal, a respeito de que *suas operações seriam (todas) de vendas para consumidores finais e não estaria equiparada a estabelecimento industrial*, submetendo-se à regra original de distribuição do ônus probatório, nos termos do CPC/2015³, subsidiário ao PAF⁴, restando-lhe apresentar documentos, suficientes à provar os fatos contestados sobre a acusação fiscal.

Em nada conflitua o entendimento, acima exposto, com o precedente indicado, no Acórdão nº 14-35.279 - 8ª Turma da DRJ/RPO, de 20/09/2011, o qual reconheceu a impossibilidade de incidência do IPI sobre algumas revendas, de unidade fabril distinta da do presente caso, entendendo suficientes as provas de notas fiscais acostadas e evidentes as vendas para pessoas jurídicas consumidores finais, diga-se, também, distintas das do presente caso, ao teor do livre convencimento motivado, do art. 29, do Decreto nº 70.235/72 - PAF⁵

Desse modo, no mesmo sentido da decisão recorrida, entendo correto o procedimento da fiscalização de efetuar o lançamento do IPI nas operações de revenda de CAP, não restando comprovadas vendas para consumidores finais e a não equiparação à estabelecimento industrial nessas operações.

³ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

⁴ Art. 16. A impugnação mencionará: (...) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (...)

⁵ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

DAS OPERAÇÕES COM DEVOLUÇÃO

Alega a recorrente que, no presente caso, se não for considerado o crédito, decorrente das operações com devolução, estará sendo-lhe negado o direito previsto no art. 167 do RIPI/2002, apontando, como exemplo, números de notas fiscais (46179, 11303, 186461, 192137, 216569), identificada nos autos, apenas, a já mencionada “CÓPIA DE NOTA”, de nº 46179 (fl. 388), como prova das alegações

Novamente, não desincumbiu-se o interessado do ônus de provar o que alega, apresentando argumentos desacompanhados de provas, desde a peça impugnatória (fl. 261), apenas, apontando fotocópia da denominada “CÓPIA DA NOTA”, como prova.

Assim, pelas mesmas razões da decisão recorrida, não tendo a recorrente juntado aos autos, prova dos documentos fiscais e respectivo Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente (art. 172⁶, do RIPI/2002, com fulcro no art. 56, da Lei nº 4.502/64), que comprovariam a operação de devolução ou retorno, não há crédito a ser reclamado.

DA MULTAS APLICADAS

Recorre a contribuinte contra as multas de ofício aplicadas: (i) **multa isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito; e (ii) **multa vinculada**, ao IPI lançado de ofício; ambas no percentual de 75%.

Quanto a **multa isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito, consistente em uma única cobrança de R\$2.116,28, na competência 12/2006, insurge-se, veementemente a recorrente, alegando ofensa ao seu direito constitucional à não cumulatividade, caso tenha limitado o seu direito de ver abatido créditos das operações anteriores.

A multa lançada, tem previsão legal, fixada no percentual exigido (75%), no antigo, inciso I, atual, *caput*, do art. 80, da Lei nº 4.502/64:

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:

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;

Alega a contribuinte que o procedimento seguido pelo fisco para cobrança da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito é totalmente confuso.

De fato, não é tão claro o cálculo e quantificação dos valores, quanto o fundamento jurídico da imputação.

⁶ Art. 172. Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditarse do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Pela simplicidade e clareza, transcrevo, na parcela pertinente ao caso, as razões de decidir, do Relator Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, no voto condutor do Acórdão nº 3302-002.675, 19/08/2014:

"No caso, sobre o mesmo fato gerador, não deve ser aplicada a mesma multa, ou seja, se o imposto não lançado na nota tiver créditos suficientes para sua cobertura, não há imposto a ser lançado, mas apenas a multa isolada sobre a falta de destaque na nota. Por outro lado, se o imposto, ou parte, não possuir cobertura de créditos, então o saldo devedor é lançado com multa de ofício vinculada, e, neste caso, não há lançamento de multa isolada." (grifei)

Pois bem, ainda seguindo o raciocínio do precedente supracitado, em 31/12/2006 – **valor de IPI não lançado** = R\$ 17.710,48 (fl. 184); – **valor de IPI cobrado juntamente com multa de ofício vinculada** = R\$ 91.662,09 (fl. 189). **Conclusão:** o IPI não lançado está contido na autuação de IPI devido e, portanto, não houve cobertura de crédito, não havendo a multa isolada sobre este valor.

De fato, só faz sentido existir imputação de **multa de ofício isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito, existindo créditos suficiente à cobrir, ainda que parcialmente, os débitos, não restando, portanto, saldo devedor (R\$ 91.662,09), superior ao IPI não lançado (R\$ 17.710,48), à ser constituído juntamente com **multa de ofício vinculada**. Portanto, a reconstituição da escrita (fls. 196/201) permite uma clara visualização dos PA passíveis de incidência da multa isolada, quais sejam, todos com **débitos de IPI não lançado apurados** e com **saldos credores** ou com **saldos devedores inferiores ao IPI não lançado**, pois, no primeiro caso, houve cobertura de crédito integral, restando saldo credor; e, no segundo caso, houve cobertura de crédito parcial, restando a própria parcela não coberta do IPI não lançado, como saldo devedor à lançar.

Assim, acolho o recurso voluntário, nesse subitem, cancelando-se o lançamento da **multa isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito, no PA de **12/2006** (R\$ 2.116,28).

Quanto a **multa vinculada**, reiterados os argumentos de que o percentual de multa aplicada seria inconstitucional, diante do seu caráter confiscatório e de não respeitar a capacidade contributiva.

Não merece acolhida tais argumentos, pois, além da previsão legal expressa, fixada no percentual exigido (75%), do artigo 80, da Lei nº 4.502/64, como de conhecimento : *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."* (**Súmula CARF nº 2**).

Logo, deve ser mantida a multa de ofício vinculada proporcional (75%), lançada no percentual previsto no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45, da Lei nº 9.430/96, não havendo porque afastar-se a aplicação ou deixar de observar leis válidas, estando, mesmo, vedado aos Conselheiros do CARF fazê-lo, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 62, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/15).

DO REQUERIMENTO DE PERÍCIA

Renova a recorrente o requerimento de perícia, elaborado na peça impugnatória (fl. 276), na qual, no sentido de atender os requisitos da legislação de regência (inc. IV e §1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 - PAF), indicou assistente técnico e quesitos a serem respondidos.

No caso em exame, nota-se que os quesitos elaborados não demandam conhecimento técnico específico, seja porque, em grande parte, contesta a própria lavratura da autuação fiscal, não dizendo respeito aos aspectos técnicos conceituais dos produtos tributados, seja por que, no que se referir a matéria envolvendo a imunidade e o conceito de derivado de petróleo e o asfalto, passa pelo objeto do processo judicial concomitante, aplicando-se a Súmula CARF nº 1.

Ainda, analisado adequadamente o conjunto probatório existente e concluindo pela improcedência das alegações, é prerrogativa do julgador demandar por novas provas, e se este entende que constam dos autos as informações suficientes para prolatar a decisão, diligências e perícias não são necessárias, ao teor do livre convencimento motivado, do art. 29, do Decreto nº 70.235/72 - PAF.

Deste modo, no mesmo sentido da decisão recorrida, em conformidade com os arts. 18, *caput*, e 29, do PAF, mantêm-se o indeferimento do pedido de perícia, nos termos em que foi elaborado, por considerá-la prescindível para a solução do litígio administrativo.

Por tudo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para, reconhecendo a decadência suscitada, para o período de 07/2005 a 09/2005, restabelecer o saldo credor original, acumulado até 09/2005, em R\$63.984,21, cancelando-se, integralmente, as cobranças dos PA de **10/2005** (R\$6.037,84); **11/2005** (R\$24.336,75); **12/2005** (R\$21.819,06); e, parcialmente, a cobrança do PA de **01/2006** (de R\$17.859,61, para R\$6.069,05); além do cancelamento integral da **multa isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito, no PA de **12/2006** (R\$2.116,28).

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator