



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.722074/2016-40
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.679 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente VONPAR REFRESCOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, somente se opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Ausência momentânea do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído pelo conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Gilson Macedo Rosenburg Filho (suplente convocado(a) e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte VONPAR REFRESCOS S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-006.429**, de 29 de janeiro de 2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso voluntário, tendo sido integrado pelo **Acórdão de embargos n.º 3302-007.632**, de 22 de outubro de 2019, que acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pelo Sujeito Passivo, sem efeitos infringentes, tão somente para sanar omissão apontada. Os julgados receberam ementas nos seguintes termos:

Acórdão n.º 3302-006.429

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 (sic)

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. CRÉDITOS GLOSADOS. INEXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 183 DO RIPI/2010.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF. A glosa de créditos tornando saldo credor de IPI escriturado originalmente em saldo devedor de IPI afasta a aplicação do artigo 183 do RIPI/2010, não havendo que se falar em equiparação de saldo credor a pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

AUTO DE INFRAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DE ISENÇÃO DO IPI.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de isenção do IPI, compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a

verificação, a qualquer tempo, da regular observância das condições fixadas na legislação pertinente para o reconhecimento do benefício.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 76, II, "a" da Lei nº 4.502/1964. DECISÕES EM SITUAÇÕES DISTINTAS DA JULGADA NOS AUTOS.

Não se aplica a exclusão de penalidade de que trata o artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 quando as decisões administrativas paradigmas tratam de situações jurídicas distintas das decididas nos autos.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Acórdão de embargos nº 3302-007.632

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 (sic)

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO EXISTENTE.

Merecem ser providos parcialmente os aclaratórios, sem efeitos infringentes, uma vez que existe omissão no acórdão embargado a ser suprida mediante adição na fundamentação do voto.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte VONPAR REFRESCOS S.A. interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes itens: (a) decadência; (b) responsabilidade de o adquirente verificar a classificação fiscal constante da nota fiscal; e (c) alteração do critério jurídico do lançamento. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 9303-003.299 (a); 3401-003.751 e 02-02.895 (b); e 3401-002.537 (c), respectivamente.

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial, nos termos do despacho 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara, de 04 de maio de 2020, proferido pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção, por considerar como comprovada a divergência jurisprudencial apenas quanto à matéria “**cômputo do prazo decadencial à luz do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010**”.

O prosseguimento parcial foi confirmado pelo despacho CSRF/3ª Turma, de 31 de agosto de 2020, que rejeitou o agravo interposto pelo Contribuinte.

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte VONPAR REFRESCOS S.A. é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

2 Mérito

No mérito, gravita a controvérsia em torno do termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese de compensações de créditos escriturais de IPI, à luz do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010.

O Contribuinte postula a equiparação do saldo credor a pagamento para efeito da contagem do prazo decadencial, de modo a atrair a aplicação do art. 150, §4º do CTN, iniciando o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar da data do fato gerador, e não do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual o início da contagem do prazo decadencial de 5 anos ocorre a partir do 1º dia útil do ano-calendário seguinte ao que poderia ter sido lançado o crédito tributário.

Foi consignado no acórdão recorrido que a presunção de pagamento antecipado inserta no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010, pressupõe a legitimidade dos créditos escriturados. Se os créditos, ainda que escriturados, forem ilegítimos, ou seja, não forem créditos admitidos pelo regulamento, não restará caracterizado o pagamento antecipado se após a glosa o saldo restou devedor. Consequentemente, não haverá lançamento por homologação, o que desloca o termo inicial da contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º para o art. 173, I, do CTN. Veja-se a fundamentação do acórdão:

[...]

A recorrente pediu a aplicação do artigo 183, parágrafo único, III do RIPI/2010, ou seja, a equiparação do saldo credor a pagamento para efeito de contagem do prazo decadencial:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei no 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei no 10.637, de 2002, art. 49, Lei no 10.833, de 2003, art. 17, e Lei no 11.051, de 2004, art. 4o).

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.

A decisão recorrida afastou sua aplicação pelo fato de ao se efetuar a glosa dos créditos, os saldos finais de cada período tornaram-se devedores, não havendo, pois, saldos credores, considerando-se apenas os créditos admitidos.

Por sua vez, a recorrente afirma que tais créditos eram admitidos à época da fiscalização, em razão da decisão favorável obtida no MS n.º 91.00095524, no qual julgou-se o RE 212.484, e que a existência de créditos admitidos a descontar débitos, ainda que não sejam suficientes para gerarem saldo credor.

Sem razão a recorrente. Os créditos admitidos são os legítimos, não havendo que se considerar ilegítimos, que, na realidade, consistem na própria discussão dos autos. Se bastasse escriturar tais créditos no Livro de Apuração de IPI, seria inócua a expressão "admitidos", e deveria ser usada apenas "escriturados". Os créditos admitidos são os previstos na própria legislação.

A autuação foi resultado tão somente da glosa de créditos alegados como indevidamente escriturados, ou seja, créditos não admitidos, os quais, uma vez desconsiderados, levam à existência de saldos devedores, inviabilizando a aplicação da regra, que apenas equipara a pagamento a dedução de créditos admitidos dos débitos apurados na escrita fiscal pelo contribuinte, sem que desta operação resulte saldo a recolher. Por óbvio, se resultar, não há que se falar em equiparação.

Ressalta-se que a aplicação deste prazo decadencial é destinado à constituição de crédito tributário decorrente de apurações de novos débitos de IPI e não de glosa de créditos, pois que esta verificação compõe a própria premissa de aplicação da regra.

Neste sentido, citam-se:

Acórdão n.º 3403003.172:

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SALDO CREDOR

A dedução dos débitos, no período de apuração do IPI, dos créditos admitidos, de que resulta saldo credor equivale a pagamento e é hábil para deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

Acórdão n.º 3402.004.278:

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Excerto do voto:

"Entende a relatora, em síntese, que a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, nos termos do regulamento do IPI, considera-se pagamento.

A meu sentir, equivocada tal entendimento, pois tratando-se de créditos ilegítimos, como a seguir se articula, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002 não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo regulamento, in verbis:

"(...) 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 n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória n.º 66, de 2002, art. 49). Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I – 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.

Portanto, com a glosa dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de ofício. Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para o caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN. "

Afasto a prejudicial arguida.

[...]

Em sede de recurso especial, o Contribuinte sustenta que: (a) para fins específicos do lançamento por homologação do IPI, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10 considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor; (b) é suficiente para aplicar o referido dispositivo que os créditos utilizados para dedução dos

débitos sejam admitidos pelo próprio contribuinte, ainda que erradamente e desde que o contribuinte não tenha agido com dolo, fraude ou simulação; (c) é fato incontroverso, reconhecido pela Fiscalização que houve uma parcela dos créditos de IPI escriturados pela empresa que foi admitida pela Fiscalização (fls. 288, planilha de reconstituição da escrita fiscal); e (d) a lógica adotada é idêntica à do pagamento antecipado insuficiente: o pagamento antecipado insuficiente não atrai o art. 173, I do CTN, pelo que o creditamento insuficiente também não atrai a aplicação do referido dispositivo.

A discussão sobre a possibilidade de equiparação da compensação do crédito escritural de IPI, nos termos do art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010 (correspondente ao art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002), já foi objeto de decisão por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com relação ao mesmo contribuinte, no Acórdão n.º 9303-007.870, de 24 de janeiro de 2019, com Relatoria da Ilustre Conselheira Érika Costa Camargos Autran, e redator para o voto vencedor o Nobre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

No voto da Conselheira Érika Costa Camargos Autran, o qual restou vencido com relação a essa matéria, restou consignada uma leitura mais ampla da equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI. Sendo escriturados os créditos de IPI a que o Sujeito Passivo entende ter direito, ainda que equivocadamente, e não tendo agido comprovadamente com dolo fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Nacional revisar os procedimentos adotados é de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador, do art. 150, §4º do CTN. Nesse sentido é a fundamentação do voto proferido pela Conselheira Relatora no Ac. 9303-007.870, e que se aplica ao caso dos presentes autos, *in verbis*:

[...]

Alega o Recorrente que em razão da notificação ter ocorrido em 30/12/2014 houve decadência, em relação ao período anterior a 22/07/2010, pois pelo art. 124, p.u., III do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação. Cita precedentes da CSRF.

Em relação ao IPI, a legislação considera “pagamento” o aproveitamento de saldo credor (desde que legítimo). Veja-se o art. 124 do Regulamento do IPI/2002 (Decreto n.º 4.544/2002), 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 n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória n.º 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 réditos a deduzir; ou

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

Tal disposição está presente também no atual Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212/2010), no art. 183.

Refletindo sobre o tema, concordo com a posição do Recorrente. O art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação.

Entendo que a melhor leitura desse dispositivo foi realizada pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em seu voto vencedor no Acórdão CSRF n.º 9303003.299, reproduzido abaixo, de interesse de outro fabricante de Coca-Cola, que tratou de matéria idêntica à discutida no presente processo:

Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).

Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I. Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação.

Vale ressaltar que a Fiscalização reconheceu que a Contribuinte teve créditos admitidos pela Fiscalização em sua escrita fiscal. Desta maneira, a dedução dos débitos pela utilização dos créditos do imposto, no período de apuração em que resultou saldo credor, equipara-se a pagamento antecipado, e pois, de ser aplicado o prazo decadência previsto no art. 150 do CTN, sendo suficiente que tais créditos sejam admitidos pela Contribuinte, ainda que erradamente, mais sem dolo, fraude ou simulação.

Vale ressaltar que o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão n.º 9303-003.808, de 26 de abril de 2016, entendeu que existência de créditos de IPI ainda que insuficientes, na escrita fiscal, admitidos pela fiscalização é bastante para aplicação do art. 124, § único, III do RIPI/2002.

Por fim, destaco que em 26 de abril de 2016, esta Câmara Superior, no acórdão n.º 930,3003.808, decidiu por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para reconhecer a decadência dos fatos geradores referentes aos 1º e 2º decêndios de janeiro/2006. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões;

Processo n.º 10840.720039/201170

Recurso n.º 913.497 Especial do Contribuinte

Acórdão n.º 9303003.808

– 3ª Turma

Sessão de 26 de abril de 2016

Matéria IPI AUTO DE INFRAÇÃO

Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE DECADÊNCIA. (...) (..)

Equipara-se a pagamento, o saldo credor apurado na escrita fiscal do IPI para fins de aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de

1966, do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial. Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Precedente do STJ RESP 973.733.

Há também, diversas decisões que endossa posicionamento acima, senão vejamos:

“DECADÊNCIA – OCORRÊNCIA. Aplicase o § 4º, do artigo 150, do CTN, para o mês de março 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” (Acórdão no 3401-005.037, Rel. Cons. Mara Cristina Sifuentes, unânime, sessão de 22.mai.2018)

“DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI. Aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houver pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010.” (Acórdão no 3401-004.009, Rel. Cons. Fenelon Moscoso de Almeida, unânime - em relação ao tema, sessão de 28.set.2017)

“DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação. Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.” (Acórdãos no 3401-003.872 e 873, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, unânime - em relação ao tema, sessão de 25.jul.2017)

Por fim, devemos considerar que a isenção do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75 não dispõe que o direito ao creditamento seja ilegal, senão vejamos:

“Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos

Assim, nesses termos, entendo que, sendo os créditos indevidamente glosados, há que se aplicar o art. 150, § 4º, do CTN para fins de prazo decadencial.

A presente autuação abarcou os fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2012, inclusive, recaindo a discussão no presente recurso acerca da decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento de IPI.

Sendo cabível a equiparação do saldo credor de IPI a pagamento, nos termos do art. 183, § único, inciso III, do RIPI/2010 (que considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor), a contagem do prazo decadencial

dar-se-á nos moldes do art. 150, §4º, do CTN, estando decaídos os créditos tributários de IPI relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 24/05/2011, uma vez que a Recorrente foi cientificada do auto de infração em 24/05/2016. No presente caso, além disso, houveram compensações de créditos de IPI que foram admitidos, ainda que parcialmente, há de ser considerado que houve pagamento parcial.

Nos termos do art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos, restando superada a tese da irrelevância de ter ocorrido ou não pagamento, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 ocorre, 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)

[...]

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no caso do PIS, na inteligência do acórdão do STJ cuja ementa transcreveu-se acima: (i) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN) em caso de dolo, fraude ou simulação; quando não houver pagamento antecipado ou inexistir declaração prévia do débito; ou (ii) a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) nas hipóteses de pagamento parcial ou integral do débito ou existência de declaração prévia do mesmo.

Em consonância com o entendimento do STJ consignado no recurso especial nº. 973.733, em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, as circunstâncias acima descritas levam à conclusão de que havendo o recolhimento antecipado do tributo (compensação, nos termos do art. 183, §único, inciso III, do RIPI/2010), a contagem do prazo decadencial deve se dar na forma do art. 150, §4º do CTN, observando-se o prazo de 05 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Portanto, tendo ocorrido a ciência do auto de infração em 24/05/2016, encontram-se extintos pela decadência os créditos tributários de IPI dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 24/05/2011.

3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para declarar como decaídos os créditos de IPI referentes aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 24/05/2011.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Redator designado.

Com a devida vênia, divirjo da eminente relatora.

Em suma, entende a douta relatora, que, nos termos do art. art. 183, § único, inciso III, do RIPI/2010, qualquer que seja o crédito escriturado na conta gráfica do IPI, equipara-se o mesmo a pagamento, atraindo, desta forma, a incidência do art. 150, § 4º do CTN para definição do termo *a quo* do prazo decadencial. Asseverou o voto vencido:

A presente autuação abarcou os fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2012, inclusive, recaindo a discussão no presente recurso acerca da decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento de IPI.

Sendo cabível a **equiparação do saldo credor de IPI** a pagamento, nos termos do art. 183, § único, inciso III, do RIPI/2010 (que considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor), a contagem do prazo decadencial dar-se-á nos moldes do art. 150, §4º, do CTN, estando decaídos os créditos tributários de IPI relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 24/05/2011, uma vez que a Recorrente foi cientificada do auto de infração em 24/05/2016. No presente caso, além disso, houveram compensações de créditos de IPI que foram admitidos, ainda que parcialmente, há de ser considerar que houve pagamento parcial.

Portanto, a premissa do voto vencido calcou-se em que haja saldo credor do IPI na conta gráfica desse imposto.

A redação da referida norma do RIPI/2010 assim dispõe:

Art.183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

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**.

Todavia, o art. 184 do mesmo Regulamento estatui:

Art. 184. **Considerar-se-ão não efetuados os atos de iniciativa do sujeito passivo**, para o lançamento:

...

III - **quando estiver em desacordo com as normas deste Capítulo** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso I).

Vale dizer, se o eventual saldo credor do contribuinte do IPI assim o seja com base em créditos em desacordo com a legislação, serão os mesmos desconsiderados e refeita a apuração daquele imposto. Se desta nova apuração restar saldo devedor, por decorrência lógica afastada estará a norma disposta no transcrito art. 183, III, do RIPI/2010, pois, ao contrário do que esta dispõe, **resultará em saldo a recolher**.

Sem embargo, a lei atribuiu ao industrial ou a seu equiparado o dever de antecipar o pagamento do IPI, sem prévio exame da autoridade tributária, para o que deve apurar e recolher a quantia devida, adiantando-se a qualquer procedimento da repartição fiscal, o que caracteriza o lançamento dito por homologação, ao qual alude o referido art. 150 do Código Tributário Nacional.

Tal modalidade de lançamento se opera pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, aperfeiçoada pelo pagamento do IPI, expressamente a homologa. Por conseguinte, efetuado o pagamento antecipado do imposto, sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de parte do sujeito passivo, o decurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, sem manifestação expressa da Fazenda, rejeitando o pagamento, implica a homologação tácita do lançamento, restando definitivo o pagamento antecipado, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Assim, deve ser verificado, então, se efetivamente ocorreram pagamentos antecipados de IPI. Em face da legislação exposta, em especial, a redação do art. 183 do RIPI/2010, considera-se pagamento :

a) **o recolhimento do saldo devedor**, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto (art. 183, parágrafo único, I);

b) **a dedução dos débitos**, no período de apuração do imposto, dos créditos **admitidos, sem resultar saldo a recolher** (art. 183, parágrafo único, III).

Com efeito, o legislador ressaltou expressamente que **somente se considera pagamento a dedução de créditos admitidos pela legislação**. A admissibilidade dos créditos não se presume de sua mera escrituração, como, quero crer, me parece ser o entendimento da

nobre relatora, podendo ser questionada pelo Fisco que, à vista do art. 142 do CTN, tem a competência para “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

No caso em testilha, os créditos utilizados para abatimento de débitos foram glosados, o que resultou na existência de saldos devedores em todos os períodos. Dessa forma, considera-se que não houve pagamento antecipado em nenhum dos períodos de apuração, não havendo, portanto, que se falar em homologação tácita ou expressa.

Dessarte, máximo respeito ao voto vencido, não se aplica à hipótese o referido RE n.º 973.733, pois nos termos do exarado nesse julgado só a falar-se em incidência do art. 150, §, do CTN, quando houver pagamento antecipado. E, hialino, considerados os créditos escriturados ilegítimos, total ou parcialmente, e restando saldo devedor em consequência de procedimento fiscal, cuja higidez não mais se discute, por certo que não há qualquer antecipação de pagamento.

Em resumo, o termo inicial do prazo decadencial rege-se, *in casu*, pelo art. 173, I, do CTN.

Essa é a tese que vem sendo encampada majoritariamente pelas recentes decisões desta C. 3ª Turma da CSRF. Eu mesmo assim me manifestei no voto referido pela Dra. Vanessa Marini Ceconello no julgado 9303-007.870, de 24/01/2019, quando fui designado redator para o voto vencedor.

No mesmo sentido, os Acórdãos 9303-006.687, de 12/04/2018, e 9303-006.987, de 14/06/2018, ambos da lavra do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, os quais restaram assim ementados:

Acórdão 9303-006.687:

DECADÊNCIA. DÉBITO ESCRITURADO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO IRREGULAR. PRAZO QUINQUENAL. CONTAGEM.

O aproveitamento de crédito escritural não admitido pelo Regulamento do IPI não é considerado pagamento do imposto, para efeito de antecipação e/ ou extinção do valor devido, o que implica na contagem do prazo decadencial quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir o respectivo crédito, a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdão 9303-006.987:

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS INDEVIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp n.º 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543C do antigo CPC Recursos Repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN (cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Ainda, **sendo os créditos indevidos, inaplicável o disposto no inciso III do parágrafo único do art.**

124 do RIPI/2002, que considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, **dos créditos admitidos**, sem resultar saldo a recolher.

Portanto, **não sendo os créditos legítimos**, ou admissíveis, hialino que não se aplica o aludido dispositivo regulamentar. Dessarte, deve ser mantido o recorrido neste ponto.

Dessarte, não ocorreu, *in casu*, decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário. O termo *a quo* para contagem do prazo decadencial foi 01/01/2012 (art. 173, I, do CTN). Portanto o lançamento poderia ter sido levado a efeito até 31/12/2016, tendo o contribuinte tomado ciência do lançamento em 24/05/2016 (fl. 495).

DISPOSITIVO

Em face do exposto, nega-se provimento ao apelo especial do contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire