



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

Processo n° 13882.000178/2003-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.876 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2017
Matéria IPI
Recorrente TECNOVAL LOCAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1993 a 31/03/2003

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Inexistindo dolo do contribuinte, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN aos períodos de apuração em que houve pagamento antecipado do imposto e a regra do art. 173, I, do CTN aos períodos de apuração em que não houve pagamento.

RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA FISCAL.

A reconstituição de escrita fiscal elaborada em planilhas contendo observações numeradas e devidamente explicadas em termo circunstanciado pela fiscalização não caracteriza cerceamento de defesa e constitui instrumento hábil à comprovação dos valores devidos pelo contribuinte.

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. LEGITIMIDADE. INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL.

A falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal relativa às notas fiscais de entrada constitui óbice intransponível ao reconhecimento da legitimidade do crédito extemporâneo, uma vez que impede o fisco de verificar se os valores já não foram aproveitados na época própria.

CRÉDITOS. COMERCIANTE ATACADISTA NÃO CONTRIBUINTE.

O direito ao crédito sobre 50% do valor das notas fiscais de aquisição de insumos de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI não contempla fornecedores inscritos no Simples e nem aquisições tributadas com alíquota

zero.

CRÉDITO PRESUMIDO. APROVEITAMENTO NA ESCRITA FISCAL.

A teor do art. 14 da IN SRF 210/2002, a falta de apresentação do DCP só impede o aproveitamento do crédito presumido via ressarcimento ou compensação, não constituindo óbice ao aproveitamento do benefício de forma escritural na conta-corrente de IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 833 a 894) interposto pelo Contribuinte contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-35.783 (fls. 467 a 492), de 9 de novembro de 2011, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO – que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a Manifestação de Inconformidade (fls. 1066 a 1111) apresentada pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela empresa em epígrafe, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT - em São Paulo que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou as compensações pleiteadas até o limite do direito creditório reconhecido.

A contribuinte apresentou a Declaração de Compensação de fl. 01, no valor de R\$ 180.000,00, e os pedidos de ressarcimento de fls. 111/141, totalizando o crédito de R\$ 7.463.403,48, para o período do 40 trimestre de 1993 ao 1º trimestre de 2003. Posteriormente, apresentou a Declaração de Compensação constante do processo em apenso nº 13882.000184/2003-22, e as DCOMPs eletrônicas listadas As fls. 508/509.

Consta nos autos que os créditos pleiteados referem-se a crédito presumido de IPI, créditos de atacadistas, créditos de entradas de insumos indiretos, créditos de insumos isentos e de alíquota zero, correção monetária dos créditos, e insumos não creditados.

Mediante o Despacho Decisório de fls. 507/513, e com base na informação fiscal de fls. 495/502, a DERAT deferiu o direito creditório de R\$ 2.149,61, e homologou as compensações até esse valor, pelos seguintes motivos:

1. Não foi possível estabelecer uma correlação entre as listagens fornecidas pela contribuinte durante a diligência fiscal (Anexo I) e a listagem de fls. 33/38 apresentada com o pedido de ressarcimento que totaliza o crédito pleiteado de R\$ 7.463.403,38;
2. A contribuinte não logrou comprovar quais valores estavam contidos na listagem apresentada, prejudicando a conferência, por amostragem, das notas fiscais de entrada;
3. A interessada não apresentou os Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas correspondentes aos anos de 1998 a 2002;
4. A requerente não efetuou o estorno do crédito na data do protocolo, mas somente na data da compensação;
5. O Ônus da prova era da requerente;
6. Somente foi possível reconhecer o crédito de R\$ 2.149,61 de aquisições de estabelecimento atacadista; esse valor refere-se As notas fiscais emitidas até o 1º trimestre de 2003, de um total de R\$ 18.702,98 constante no demonstrativo de fls. 411/416;
7. Ainda que o pedido estivesse amparado por todos os documentos, estavam prescritos os valores relativos a períodos anteriores ao 3º decêndio de fevereiro de 1998;

Juntamente com a análise do presente pedido, a empresa foi objeto de fiscalização do IPI, abrangendo os mesmos períodos de apuração, que em virtude da glosa de créditos, resultou na lavratura de auto de infração, formalizado no processo nº 19515.001253/2009-75, ienao:sido juntado As fls. 420/491, cópia do Termo de Constatação que fundamentou a autuação.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 532/577, na qual alega que:

1. Decaiu o direito de glosar o crédito de R\$ 7.463.406,48 que foi escriturado no Livro Registro de IPI no 10 decêndio de março de 2003, pois tomou ciência do Termo de Constatação Fiscal em 30/04/2009; a ocorrência da decadência do direito

de glosar já foi devidamente levantada na impugnação ao auto de infração formalizado no processo nº 19515.001253/2009-75;

2. Estão homologadas tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos, as Declarações de Compensação objeto deste e do processo em apenso nº 13882.000184/2003-22, bem como as DCOMPs eletrônicas anexadas As fls. 145/289;

3. O Despacho Decisório menciona os débitos das declarações eletrônicas transmitidas em setembro de 2006 com redundância, pois, conforme descrito no Termo de Informação Fiscal (fls. 500/501), tratam-se de meras declarações retificadoras;

4. Procedeu corretamente ao fazer o aproveitamento dos créditos no Livro Registro de Apuração, atendendo os ditames da IN SRF nº 33/99;

5. O princípio da não-cumulatividade assegura o direito ao crédito relativo a aquisições de produtos essenciais à atividade empresarial, ainda que se trate de peças de reposição de máquinas, sem embargo das restrições previstas na legislação tributária, uma vez que há consumo, com desgaste, no processo produtivo e que tais artefatos não integram o ativo imobilizado e constituem mera despesa;

6. O direito ao crédito de IPI em aquisições de estabelecimentos atacadistas tem previsão no RIPI/2002, art. 165, sendo que, apesar de ajustes feitos pela própria impugnante nas listagens, foi considerado pela fiscalização somente o valor de 18.702,98;

7. A simples falta de apresentação de DCP não pode impedir o direito ao crédito presumido referente a exportações, sendo que, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, art. 14, § 4º, com a redação dada pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003, a DCP passou a ser exigida somente a partir do 2º trimestre de 2003 e não do 4º trimestre de 2002, sendo antes apenas exigida a apresentação de DCTF; mesmo que não fossem admitidos créditos por causa da falta de DCP a partir do 2º trimestre de 2003, isso não poderia acontecer em relação aos créditos de 2000 até o 1º trimestre de 2001, e quanto à falta dos livros de entradas de 1998 a 2002, é aplicável a regra do RIPI/2002, art. 191, segundo a qual, no lançamento de ofício, devem ser considerados como escriturados os créditos a que faça jus o sujeito passivo alegados até a impugnação, sendo que a contribuinte teria atendido todas as exigências da fiscalização;

8. Sob o fundamento da falta de livros fiscais (de 1999 a 2002), a fiscalização deixou de considerar créditos referentes a insumos que seriam produtos intermediários diretamente consumidos no processo produtivo (solventes, tintas, fitas adesivas, cartuchos de impressora, fita de processador, etc.), apesar da documentação fiscal comprobatória;

9. O direito aos créditos de IPI de produtos com alíquota zero e isentos, glosados pela fiscalização, deflui do princípio da não-cumulatividade, conforme doutrina e jurisprudência, inclusive administrativa;

10. A correção monetária foi incorporada aos créditos não adjudicados na época própria para evitar o prejuízo com a inflação do período, sendo inconstitucional o enriquecimento sem causa do Estado resultante do acréscimo inflacionário em favor dos cofres públicos e à custa do sujeito passivo, conforme jurisprudência destacada;

11. Como o imposto em questão segue o regime do lançamento por homologação, o prazo prescricional de cinco anos somente poderia ser contado a partir da data da extinção do crédito tributário, sendo que, então, deve ser considerado o prazo total de 10 anos (5 anos a partir do fato gerador mais 5 contados da homologação tácita do lançamento), consoante doutrina e jurisprudência;

12. Na confusa planilha de "reconstituição do livro registro de apuração de IPI — AC 2003 e 2004" não constam os créditos referentes a março de 2003 e janeiro de 2004, respectivamente de R\$ 7.463.403,48 e R\$ 505.133,83, além da demonstração das glosas efetuadas nos períodos respectivos e o estorno efetuado pela própria contribuinte no importe de R\$ 1.183.334,37;

13. A fiscalização criticou as listagens apresentadas, mas, mais importante que listagens é a documentação comprobatória dos créditos, e conforme se verifica na resposta de fl. 334, a contribuinte informou que devido ao grande volume de documentos, os mesmos estavam disponibilizados na sede da empresa.

Por fim, requereu o acolhimento das alegações preliminares, ou ainda, o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação das compensações pleiteadas.

Tendo em vista a negativa parcial do Acórdão ora analisado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário em 27 de março de 2012 visando a reforma da referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 833 a 894), de 27 de março de 2012, interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-35.783 (fls. 467 a 492), de 9 de novembro de 2011, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1993 a 31/03/2003

RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA. GLOSAS DE CRÉDITO.

O § 4º do artigo 150 do CTN aplica-se a lançamento por homologação e não aos casos de correção do cálculo do montante do ressarcimento.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO POR DISPOSIÇÃO LEGAL.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Retificada a declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo para homologação tácita será a data da apresentação da declaração de compensação retificadora.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DO IPI. PRESCRIÇÃO.

O direito de pleitear o ressarcimento de créditos, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. CONHECIMENTO DO PEDIDO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATORIA.

A autoridade competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos do IPI pode condicionar o conhecimento do pedido à apresentação de documentação comprobatória do direito.

RESSARCIMENTO. ONUS DA PROVA.

É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Tendo em vista a negativa parcial do pleito o Contribuinte em Recurso Voluntário requer (fl. 894):

a) com o reconhecimento de que o Despacho Decisório cuida apenas das compensações declaradas nos processos no 13882.000178/2003-75 e 13882.000184/2003-22, tacitamente homologadas pelo transcurso do prazo de 5 (cinco) contado da protocolização dos processos em maio de 2003; ou,

b) com o acolhimento da Decadência do procedimento administrativo, seja quanto ao procedimento de fiscalização que propôs o reconhecimento parcial da legitimidade do crédito de IPI a ressarcir apurado no 1^o. trimestre de 2003; seja pela homologação tácita de todas as compensações carreadas aos autos;

b) ou, se a tanto chegar a análise, com o Reconhecimento da legitimidade da totalidade do crédito de IPI a ressarcir apurado no 1^o. trimestre de 2003, e a Homologação total das compensações declaradas pela contribuinte listadas no presente processo.

De forma mais detalhada, os pedidos do Contribuinte no referido recurso tratam dos seguintes temas:

- De forma preliminar:

- Da decadência do direito de glosa de créditos e de não homologação de declarações de compensação.

- Do mérito:

-Da prescrição;

-Da glosa do direito creditório;

-Do direito ao crédito proveniente da entrada de produtos essenciais à atividade empresarial;

- Dos créditos de aquisições de insumos de fornecedores atacadistas;
- Dos créditos presumidos;
- Dos créditos não aproveitados sobre insumos;
- Dos créditos presumidos de IPI na aquisição de produtos com isenção;
- Dos créditos de IPI na aquisição de produtos com alíquota zero;
- Da correção monetária dos créditos apropriados extemporaneamente;
- Dos efeitos da decisão favorável nos autos do processo nº 19515.001253/2009-75;
- Das PER/DCOMP objeto da discussão e dos débitos consolidados em parcelamento.

Diante de tal pedido a 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por intermédio da Resolução 3101-000.409, de 25 de fevereiro de 2015, converteu o julgamento em diligência com o seguinte relatório e pedido (fls. 924):

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra a decisão da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada, indeferiu o direito creditório, e reconheceu a homologação tácita das declarações de compensação apresentadas até 28/08/2004, que não foram objeto de declaração de compensação retificadora. O Acórdão 14-35.783 foi assim ementado:

(...)

Originalmente, o contribuinte apresentou a Declaração de Compensação juntamente com pedidos de ressarcimento, para o período do 4º trimestre de 1993 ao 1º trimestre de 2003. Posteriormente, apresentou a Declaração de Compensação constante do processo em apenso nº 13882.000184/2003-22, e DCOMPs eletrônicas.

Consta nos autos que os créditos pleiteados referem-se a crédito presumido de IPI, créditos de atacadistas, créditos de entradas de insumos indiretos, créditos de insumos isentos e de alíquota zero, correção monetária dos créditos, e insumos não creditados.

Segundo relata a autoridade julgadora a quo, mediante o Despacho Decisório de fls. 507/513 (numeração manual), e com base na informação fiscal de fls. 495/502 (numeração manual), a DERAT deferiu o direito creditório de R\$ 2.149,61, e homologou as compensações até esse valor, pelos seguintes motivos:

(i) Não foi possível estabelecer uma correlação entre as listagens fornecidas pela contribuinte durante a diligência fiscal (Anexo I) e a listagem de fls. 33/38 apresentada com o pedido de ressarcimento que totaliza o crédito pleiteado de R\$ 7.463.403,38;

(ii) A contribuinte não logrou comprovar quais valores estavam contidos na listagem apresentada, prejudicando a conferência, por amostragem, das notas fiscais de entrada;

(iii) A interessada não apresentou os Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas correspondentes aos anos de 1998 a 2002;

(iv) A requerente não efetuou o estorno do crédito na data do protocolo, mas somente na data da compensação;

(v) O Ônus da prova era da requerente;

(vi) Somente foi possível reconhecer o crédito de R\$ 2.149,61 de aquisições de estabelecimento atacadista; esse valor refere-se As notas fiscais emitidas até o 1º trimestre de 2003, de um total de R\$ 18.702,98 constante no demonstrativo de fls. 411/416;

(vii) Ainda que o pedido estivesse amparado por todos os documentos, estavam prescritos os valores relativos a períodos anteriores ao 3º decêndio de fevereiro de 1998;

Informa ainda o julgador a quo que, juntamente com a análise do presente pedido, a empresa foi objeto de fiscalização do IPI, abrangendo os mesmos períodos de apuração, que em virtude da glosa de créditos, resultou na lavratura de auto de infração, formalizado no processo nº 19515.001253/2009-75, tendo sido juntado às fls. 420/491 (numeração manual), cópia do Termo de Constatação que fundamentou a autuação. (grifou-se).

Em seu recurso voluntário, a interessada alega a decadência do direito de glosa de créditos e de não homologação de declarações de compensação, a homologação das declarações de compensação que foram objeto de declaração retificadora, requerendo o reconhecimento da legitimidade da totalidade do crédito de IPI a ressarcir no período em questão e a homologação total das compensações declaradas no presente processo.

(...)

Voto

(...)

O presente processo não se encontra em condições de ser julgado por esse colegiado, tendo em vista a insuficiência de seu conjunto probatório, especialmente pela inexistência dos documentos que faziam parte do Volume 03 (fls. 401 a 593), de numeração manual, que continham, entre outros, o Despacho Decisório (fls. 507/513 numeração manual) e Informação Fiscal (fls. 495/502 numeração manual) da DERAT.

Diante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora anexe aos autos, no formato digital, os documentos que faziam parte do Volume 03 (fls. 401 a 593), de numeração manual, que continham, entre outros, o Despacho Decisório (fls. 507/513 numeração manual) e Informação Fiscal (fls. 495/502 numeração manual).

Concluída a diligência, retornem os autos para julgamento.

O primeiro ponto trazido pelo Recurso Voluntário é a respeito da preliminar de decadência do direito de glosa de créditos e de não homologação de declarações de compensação.

O Contribuinte entende que houve a efetiva decadência do direito da Fiscalização de efetuar a glosa dos créditos apropriados, nesse sentido cito trecho do Recurso Voluntário que esclarece sua argumentação (fls. 841 a 842):

Desta feita, a ocorrência da decadência quanto ao direito do fisco em promover a glosa dos créditos apropriados pela contribuinte, foi devidamente enfrentada no Recurso Voluntário ao procedimento de fiscalização do processo no

19515.001253/2009-75. Todavia, para que não paire qualquer dúvida, a contribuinte quer novamente rebater os atos da fiscalização que culminaram na glosa de créditos feita a destempo. (grifou-se).

Neste ponto, insta observar que os pedidos formulados no Recurso Voluntário, como textualmente admite o Contribuinte, já foram analisados e objeto de deliberação no processo nº 19515.001253/2009-75, referente ao auto de infração que glosou os créditos do Contribuinte, objeto do processo ora analisado.

Cabe observar que no referido processo, por intermédio do Acórdão n. 3403-004.418, de 30 de janeiro de 2013, da 3ª. Turma Ordinária, da 4ª. Câmara da Terceira Seção de Julgamento, de relatoria do conselheiro Antonio Carlos Atulim, converteu-se primeiramente o julgamento em diligência nestes termos:

Em face do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que:

1) Sejam anexadas a este processo cópias das peças principais do processo nº 13882.000021/2003-40, que versa sobre ressarcimento do IPI relativo ao 4º trimestre de 2002, principalmente a cópia da decisão administrativa definitiva nele proferida; e

2) Sejam anexadas ao processo cópias das DCTF dos anos calendário de 2003 e 2004 (DCTF completa e não extratos) e informação conclusiva acerca dos períodos de apuração em que houve recolhimento antecipado do IPI por meio de DARF.

Atendidas as solicitações acima, o processo deverá retornar a este colegiado para prosseguimento no julgamento.

Já em 27 de novembro de 2013, com o retorno da diligência, a mesma turma procedeu com o julgamento e proferiu o Acórdão nº 3403-002.633. Neste, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para:

1) declarar extinto o direito de o fisco exigir valores em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004, em razão da decadência;

2) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, em razão de não ter sido comprovada a sonegação; e

3) reverter a glosa do crédito presumido do ano de 2003 no valor de R\$ 102.846,33.

Sendo assim, cito a íntegra do voto do Acórdão nº 3403-002.633, proferido no processo nº 19515.00.1253/2009-75, como forma de enfrentar todas as alegações do Contribuinte formuladas quando do Recurso Voluntário, **no que couber**, e como razões para decidir:

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O contribuinte alegou a nulidade da decisão de primeira instância por ter a DRJ considerado os débitos de outubro e dezembro de 2004 como não impugnados e pleiteou o cancelamento do processo no 16151.001216/2010-89 para o qual foram transferidos.

Analisando o demonstrativo de reconstituição dos saldos da escrita fiscal, verifica-se que mesmo a fiscalização tendo desconsiderado por completo o saldo credor inicial de R\$ 424.870,15, o efeito da glosa dos créditos indevidos não chegou a atingir os períodos de apuração de outubro, novembro e dezembro de 2004. E isso se deve ao fato de que no livro de apuração original o contribuinte apurou saldo credor de escrita durante todo o ano calendário de 2003 (exceto 3-02/2003) e até o mês de abril de 2004 (fls. 691/692).

Esta constatação é corroborada pelo confronto do valor do saldo da escrita fiscal antes da reconstituição coluna “SALDO” com o valor após a reconstituição, coluna “NOVO SALDO FINAL”, no demonstrativo de fls. 1093 a 1098, que veio aos autos com a diligência solicitada pela DRJ.

Em relação aos períodos de outubro e dezembro de 2004, a diferença entre aos saldos de escrita e o que foi lançado de ofício, se deve à exclusão dos valores declarados em DCTF, especificados na coluna “AJUSTE 3” do demonstrativo citado no parágrafo anterior.

Assim, em outubro de 2004 foi apurado saldo devedor na escrita de R\$ 318.322,76, na DCTF foi declarado 8.322,76 (fl. 425), restando um saldo não declarado de R\$ 310.000,00 que foi lançado de ofício com a multa de 75%. Quanto ao mês de dezembro de 2004, o saldo da escrita foi de R\$ 303.273,76, o valor declarado foi de R\$12.273,76 e a diferença lançada foi de R\$ 291.000,00 também com a multa de 75%.

O contribuinte não contestou em momento algum a falta de declaração e de recolhimento das diferenças lançadas nesses períodos de apuração. A alegação de decadência também não socorre o contribuinte, pois mesmo utilizando o prazo do art. 150, § 4º do CTN, o lançamento permanece hígido em relação aos períodos de apuração ocorridos a partir da segunda quinzena de abril de 2004, inclusive.

Portanto, foi correta a decisão da 2ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto em considerar não impugnados os valores lançados em outubro e dezembro de 2004, pois a exigência não decorreu da glosa de créditos, mas sim de falta de declaração e de recolhimento por parte do contribuinte.

Tratando-se inequivocamente de matéria não impugnada, não há nenhuma razão para se cancelar o processo no 16151.001216/2010-89 e o contribuinte deve efetuar o pagamento daqueles débitos, sob pena de se sujeitar à cobrança executiva.

DA COMPOSIÇÃO DOS VALORES LANÇADOS A CRÉDITO E DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SUA LEGITIMIDADE

Conforme se verifica nos autos, o valor de R\$ 7.463.403,48, registrado a crédito em março de 2003, é composto por:

- a) créditos sobre aquisições de atacadistas não contribuintes dos anos de 2000 a 2002;
- b) crédito presumido de IPI dos anos 1998 a 2002;
- c) créditos sobre insumos isentos dos anos de 2000 a 2002;

d) créditos sobre insumos tributados com alíquota zero dos anos 1994 a 1996;
e

e) correção monetária sobre o crédito extemporâneo.

Já o valor de R\$ 505.133,83, lançado a crédito no livro modelo 8, em janeiro de 2004, tem a seguinte composição:

a) crédito sobre aquisições de atacadistas não contribuintes de 2003;

b) crédito presumido de IPI do ano de 2003; e

c) créditos sobre aquisições de insumos indiretos de dezembro de 1999 a dezembro de 2002.

Embora intimado e reintimado por diversas vezes, o contribuinte não apresentou à fiscalização os livros da escrita contábil e fiscal dos anos calendário de 1999 a 2002, fato que por si já justificaria a glosa dos valores creditados em razão da impossibilidade de o fisco aferir sua legitimidade. A mera apresentação de listagens de notas fiscais ou mesmo das notas fiscais, não dá direito ao crédito, pois a inexistência dos livros da época não permite ao fisco aferir se o crédito decorrente das notas fiscais ora apresentadas já foi aproveitado no passado.

Por tal razão não socorre o contribuinte o art. 191 do RIPI/2002, uma vez que esse dispositivo regulamentar somente se aplica aos casos de atraso na escrituração fiscal e não aos casos de inexistência ou de falta de apresentação dos livros, como aconteceu no caso concreto.

É cediço que existe um atraso "normal" na escrituração dos contribuintes e que os procedimentos fiscais demoram um certo lapso de tempo para serem concluídos. O que o art. 191 do RIPI/2002 garante aos contribuintes é que os créditos não escriturados em decorrência dessas circunstâncias normais sejam considerados para a dedução do imposto lançado de ofício, desde que tais créditos sejam alegados até a impugnação. O art. 191 do RIPI/2002 não representa um salvo conduto que dispensa os contribuintes de apresentarem a escrituração contábil e fiscal de suas operações.

O art. 9º do Decreto-Lei no 1.598/77 estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Já o art. 190 do RIPI/2002 estabelece que os créditos *serão* escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista dos documentos que lhes confira legitimidade. Desses dispositivos, se pode concluir que a prova da legitimidade do crédito deve ser aferida por meio da escrituração contábil e fiscal e que o crédito só tem existência jurídica se as notas fiscais de entrada estiverem contabilizadas. Não existe crédito de IPI fora dos livros fiscais.

Tal interpretação está explícita no Parecer Normativo CST no 515/71, que embora tenha estabelecido que o direito de aproveitamento dos créditos extemporâneos prescreve em cinco anos, contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial (art. 1º do Decreto no 20.910/32), na sua parte final consignou o seguinte:

"(...) Advirta-se contudo, que, em qualquer caso, o exercício desse direito [de tomar o crédito extemporâneo] está subordinado às

exigências regulamentares, bem como às previstas em atos administrativos que o disciplinam."

Os créditos extemporâneos que compuseram os valores lançados a crédito pelo contribuinte em sua escrita nos meses de março de 2003 e janeiro de 2004 são compostos por créditos gerados entre 1994 e 1996 (alíquota zero); entre 1998 e 2002 (crédito presumido); entre 2000 e 2002 (insumos isentos) e entre dezembro de 1999 e dezembro de 2003 (produtos indiretos).

Ora, se o contribuinte não possui os livros da escrita contábil e fiscal hábeis à comprovação da legitimidade dos valores, merecem ser sumariamente glosados todos os créditos registrados que tenham tido origem por entradas ocorridas até 31/12/2002, com base no art. 9º, § 1º do Decreto-Lei no 1.598/77 combinado com o art. 190 do RIPI/2002, uma vez que não restaram cumpridos os requisitos exigidos no regulamento (escrituração de livros).

DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IPI

Embora o crédito apurado sobre aquisições isentas (anos de 2000 a 2002) e tributadas com alíquota zero (1994 a 1996), possa ser negado sumariamente com base no fato da falta da apresentação da escrituração contábil e fiscal, o contribuinte fundamentou seu direito no princípio da não-cumulatividade e na jurisprudência do STF.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).* (grifei)

Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **cobrado** na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Obviamente que imposto “pago” ou “cobrado” quer dizer imposto que incidu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... *“dispondo a lei”*... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo “imunidade”. O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o legislador ordinário da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo “imunidade” no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é: *“(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)”* (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7 ed. 1995, p.118).

Por seu turno, Clélio Chiesa define imunidade como sendo *“(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)”* (in: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 921).

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência

negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela constituição. Trata-se de verdadeira **exclusão ou supressão** do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade não houve incidência em nenhuma operação relativa ao produto imune porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com produtos imunes.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um “IPI negativo” no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI em face da vedação constitucional, teria que “pagar” o imposto ao contribuinte via ressarcimento de créditos fictos.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, “(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9

ed. 1995 pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre os sujeitos descritos no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto “cobrado” e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, IV, § 3o, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura*, quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, IV, § 3o, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseguinte, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero por meio da aplicação direta do art. 153, IV, § 3o, II da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao “instituir o IPI negativo”, ferindo de morte o art. 150, § 6o da Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

No que tange à jurisprudência do STF citada pela recorrente, o primeiro precedente sobre o direito de créditos do IPI por aquisições desoneradas ocorreu no RE no 212.484/RS, relatado pelo Ministro Nelson Jobim, que era um caso em que se tratava de aquisições de xarope para a fabricação de

refrigerantes de uma indústria localizada na Zona Franca de Manaus.

No julgamento ocorrido no dia 05/05/1998, o STF decidiu o seguinte:

“Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3o, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.”

A partir deste precedente, o Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer o direito à apropriação de créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do imposto em virtude de isenção, alíquota zero e não tributados (insumos que estavam fora do campo de incidência do imposto).

Exemplo disso é o RE no 350.446, julgado em 18/12/2002, no qual se reconheceu o direito à apropriação de créditos de IPI pela aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero:

“Ementa: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

Isenção e alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito.

Recurso não conhecido.”

Assim, entre maio de 1998, quando foi julgado o RE no 212.484, e meados de 2007 o STF reconhecia o direito de os contribuintes se creditarem do IPI quando adquiriam matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sem pagamento do IPI, em razão dessas aquisições serem desoneradas por alíquota zero, isenção ou não incidência.

A situação mudou a partir do julgamento dos RE no 353.657 e 370.682, julgados em 25/06/2007, por meio dos quais o STF passou a negar o direito de crédito nas hipóteses de aquisições de insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero. Vejamos as ementas:

RE 353.657:

“EMENTA: IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO- AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3o do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI- INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do

texto constitucional regedor do Imposto Sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657)

RE 370.682:

“Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não- cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.”

A partir de junho de 2007 o Supremo Tribunal Federal passou a não reconhecer o direito de crédito de IPI pelas aquisições sujeitas à alíquota zero e não tributadas. Surgiu então uma situação de insegurança quanto ao direito de crédito pelas aquisições de insumos isentos.

A revisão da posição do tribunal quanto aos insumos isentos veio em 29/09/2010 no julgamento do RE 566.819/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“EMENTA: IPI- CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

IPI-CRÉDITO- INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário nacional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito.

IPI-CRÉDITO- DIFERENÇA-INSUMO-ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.”

Por fim, no RE 592.891 foi reconhecida a repercussão geral em relação ao tema direito de crédito de IPI em relação a produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, onde o STF decidirá se mudará ou não o entendimento do RE 212.484.

Portanto, ao contrário do alegado pela defesa, o STF tem negado o direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos desoneradas do imposto.

Desse modo, inexistindo o direito material ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, não existe a possibilidade de lançá-lo no livro de apuração do imposto, e, conseqüentemente, não existe direito ao seu aproveitamento.

DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES DE COMERCIANTES ATACADISTAS NÃO CONTRIBUINTES DO IPI

Relativamente a esta glosa, a fiscalização constatou que o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal dos anos de 1999 a 2002 e que o contribuinte apurou o crédito sobre aquisições de fornecedores inscritos no Simples e sobre aquisições de fornecedores que eram contribuintes do IPI, cujos produtos estavam sujeitos à alíquota zero.

O art. 165 do RIPI/2002 estabelece o direito ao crédito sobre aquisições efetuadas de comerciantes atacadistas não-contribuintes do IPI nos seguintes termos:

"Art. 165. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei no 400, de 1968, art. 6o)."

A leitura do dispositivo regulamentar não deixa nenhuma dúvida no sentido de que o direito ao crédito de IPI sobre 50% do preço de aquisição somente alcança produtos sujeitos ao imposto.

São dois os requisitos regulamentares que devem ser obedecidos para gerar o crédito ficto sobre 50% do preço de aquisição: o produto deve estar no campo de incidência do imposto e o fornecedor deve ser atacadista não contribuinte do IPI.

O contribuinte invocou esse dispositivo regulamentar, alegando que atendeu à intimação da fiscalização e que ele próprio excluiu as aquisições de empresas optantes pelo simples e aquisições de empresas contribuintes do IPI, mas que ainda assim a fiscalização só reconheceu R\$ 18.702,98 a título de crédito.

Segundo o termo de verificação, a apuração efetuada pelo contribuinte excluindo as empresas optantes pelo simples e as empresas contribuintes do IPI, conduziu aos seguintes valores: R\$ 65.746,41 (exercícios de 2000 a 2002) e R\$ 56.939,95 (exercício de 2003). Esta apuração pode ser encontrada nas fls. 277 a 295 do Anexo (fls. 1562 a 1580 do PDF).

Conforme já ficou assentado antes, o valor de R\$ 65.746,41, relativo aos exercícios de 2000 a 2002 não pode ser aceito porque o contribuinte não possui a escrituração contábil e fiscal dos anos de 1999 a 2002.

Quanto ao exercício de 2003, o contribuinte informou na fl. 273 que, atendendo solicitação da fiscalização, excluiu as aquisições de quatro empresas, a saber: Cromex Bahia Ltda; Cromex Brancolor Ltda; Orema Indústria e Comércio Ltda e Uniplastic Indústria e Representação Ltda.

Contudo, o exame do demonstrativo elaborado pela fiscalização à fl. 274 revela que existem 27 empresas não atacadistas, cujas aquisições devem ser excluídas daquelas que dão direito ao crédito com base no art. 165 do RIPI/2002.

As aquisições que dão direito ao crédito previsto no art. 165 do RIPI/2002 são aquelas relacionadas na planilha de fls. 475 a 480.

Desse modo, deve prevalecer a apuração da fiscalização, que reconheceu o crédito de comerciantes atacadistas não contribuintes no valor de R\$ 18.702,98.

DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

O contribuinte se creditou em janeiro de 2004 por aquisições de produtos intermediários ocorridas entre dezembro de 1999 e dezembro de 2002.

Não tendo apresentado a escrita contábil e fiscal dos anos calendário de 1999 a 2002, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização, pois não é possível aferir se esses créditos já não foram aproveitados na época própria.

O fato dos registros dos documentos nos livros contábeis e fiscais terem ocorrido há mais de seis anos, não dispensa o contribuinte de apresentá-los, a teor do que dispõem o art. 195 do CTN, o art. 4º do Decreto-Lei no 486/69 e o art. 37 da Lei no 9.430/96.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

O contribuinte se creditou em março de 2003 do crédito presumido apurado nos anos de 1998 a 2002 e em janeiro de 2004 do crédito presumido apurado no ano de 2003.

A fiscalização glosou esses valores sob a justificativa da não apresentação da escrituração contábil e fiscal dos anos anteriores a 2002 e por falta de apresentação do DCP a partir do 3º trimestre de 2002.

A fiscalização, em razão de diligência determinada pela DRJ, apurou que o crédito presumido não prescrito referente ao período de 1998 ao 3º trimestre de 2002 soma R\$ 229.155,78 (fl. 1113), mas informou que continua firme no seu entendimento de que cabe a glosa desse valor por falta de apresentação da escrituração fiscal e contábil.

O contribuinte alegou que a falta da escrituração dos períodos anteriores a 2002 e a falta de apresentação do DCP não são justificativas válidas para glosar o crédito presumido.

Em relação ao crédito presumido apurado extemporaneamente do período de 1998 a 2002, vale a argumentação apresentada para as outras modalidades de crédito, qual seja, a glosa da fiscalização deve ser mantida porque a falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais dos períodos anteriores a 2002 não permite aferir se os valores já não teriam sido apropriados na época em que foram gerados.

Relativamente ao crédito presumido do ano calendário de 2003, tanto a fiscalização, quanto a DRJ, motivaram a glosa no descumprimento do art. 14 da IN SRF 210/2002, pois o contribuinte não teria apresentado os DCP.

Acontece que o art. 14 da IN 210/2002 exige o DCP apenas e tão-somente para o fim e se aproveitar o crédito presumido via ressarcimento em dinheiro ou declaração de compensação.

Não existe nenhuma exigência no art. 14 da IN 210 no sentido de vedar o aproveitamento do crédito presumido de IPI para abatimento de débitos do imposto na própria escrita fiscal em virtude da não apresentação do DCP.

Desse modo, deve ser revertida a glosa do crédito presumido de IPI apurado e aproveitado no ano-calendário de 2003 no valor de R\$ 102.846,33.

DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Relativamente à correção monetária, se não existe direito ao principal, não

existe direito ao acessório. Mas ainda que fossem legítimos os créditos, não existiria direito à correção no caso concreto, pois o não aproveitamento em época própria decorreu de mora do próprio contribuinte, inexistindo no caso concreto o ato de oposição estatal referido na Súmula 411 do STJ.

Relativamente aos créditos deferidos neste processo não há direito a qualquer tipo de correção, pois o crédito presumido do ano-calendário de 2003 foi glosado na própria escrita do contribuinte e a reversão da glosa determinada por este acórdão restituirá os valores do modo como foram lançados originalmente, anulando a exigência correspondente.

DA DECADÊNCIA, DA PRESENÇA DE CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICADORAS DA INFRAÇÃO E DA GRADAÇÃO DA PENALIDADE.

A verificação da presença de circunstâncias qualificadoras da infração merece ser analisada conjuntamente com as questões relativas à majoração da multa de ofício e à decadência do direito do fisco efetuar o lançamento, pois tratando-se o IPI de imposto sujeito ao lançamento por homologação, a presença de dolo, fraude ou simulação, desloca a regra de contagem daquele prazo extintivo do art. 150, § 4º para o art. 173, I, do CTN.

A fiscalização enquadrou o contribuinte na circunstância qualificadora prevista no art. 71 da Lei no 4.502/64, por entender que a apropriação indevida de créditos nos montantes de R\$ 7.463.403,48 (março de 2003) e R\$ 505.133,83 (janeiro de 2004) configurou sonegação, pois teve o objetivo de reduzir o IPI devido.

O art. 71 da Lei no 4.502/64 estabelece o seguinte:

"Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e

II - *omissis* ..."

O contribuinte, em resposta às intimações da fiscalização, esclareceu que os valores escriturados no livro de IPI sob a rubrica "outros créditos" em março de 2003 e em janeiro de 2004 eram basicamente créditos extemporâneos relativos às entradas de matérias-primas e materiais indiretos isentos ou tributados com alíquota zero; crédito presumido de IPI; créditos por aquisições de comerciantes atacadistas e créditos decorrentes de correção monetária sobre créditos extemporâneos.

Na motivação das glosas a fiscalização não constatou nada que pudesse ser enquadrado no art. 71 da Lei no 4.502/64. O fato de o contribuinte ter escriturado os créditos com o objetivo de reduzir o IPI devido, não configura por si sonegação, pois todo o crédito de IPI é escriturado para abater débitos do imposto. Ademais, nem a falta de apresentação dos livros fiscais e contábeis dos anos de 1999 a 2002 e nem a tentativa de apropriação de créditos indevidos sob as mais variadas formas, caracterizam ações que correspondam à fórmula legal: ***"ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou***

circunstâncias materiais".

Não foi a conduta do contribuinte em calcular e escriturar aqueles créditos e nem a inexistência da escrituração contábil e fiscal dos anos de 1999 a 2002 que fizeram com que a administração, somente em 2007, expedisse o Mandado de Procedimento Fiscal para instaurar procedimento relativo aos anos de 2003 e 2004.

Não vejo a menor possibilidade de se enquadrar no art. 71 da Lei no 4.502/64 a conduta do contribuinte, consistente em registrar a crédito no livro de IPI os valores escriturados em março de 2003 e em janeiro de 2004, pois o contribuinte entendia, com base na sua interpretação da legislação e com base na jurisprudência da época, que tinha direito às várias categorias de créditos apurados, ainda que a administração os entenda indevidos.

Não se olvide que entre maio de 1998, quando foi julgado o RE no 212.484 e meados de 2007, quando foram julgados os RE no 353.657 e 370.682, o STF reconhecia o direito de os contribuintes se creditarem do IPI quando adquiriam matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do imposto.

Inexistindo a comprovação de dolo por parte do contribuinte, tanto na forma de apuração, quanto na apropriação dos créditos no livro modelo 8, oriento meu voto no sentido de reduzir a multa de ofício ao percentual básico de 75%, a teor do que determinam os arts. 475 e 488, I, do RIPI/2002.

No que tange à decadência, a questão que se coloca reside em fixar a regra de contagem do prazo extintivo do direito do fisco no art. 150, § 4º do CTN ou no art. 173, I, do CTN.

Antes de entrar no mérito da contagem dos prazos de decadência propriamente ditos, merece ser rechaçada alegação do contribuinte, no sentido de que a decadência atingiria o direito de o fisco glosar os créditos da escrita fiscal. Esse entendimento não tem amparo no ordenamento jurídico. Não existe nenhum impedimento de o fisco glosar créditos da conta - corrente do IPI, ainda que tenham sido escriturados há mais de cinco anos.

O que o fisco não pode fazer é cobrar, por meio de lançamento de ofício, o saldo devedor da escrita reconstituída em relação a períodos de apuração encerrados há mais de cinco anos.

Com o advento do art. 62-A do Regimento Interno do CARF a questão da decadência do direito do fisco efetuar o lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação está pacificada. Este Colegiado deve obrigatoriamente aplicar a Súmula Vinculante no 8 do STF e a decisão do STJ proferida no RESP no 973.733, sob o regime do art. 543-C do CPC, que considera que o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer iniciativa do fisco, é relevante para caracterizar o lançamento por homologação. Eis a ementa do referido julgado:

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

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL PROCURADOR : MARINA

CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)

RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA PROCURADOR :
CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

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 impositivos 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."

O contribuinte teve ciência do auto de infração em **30/04/2009**. Assim, para o fim da contagem de prazo da decadência importam os pagamentos antecipados efetuados até 1-04/2004.

Os extratos do Sistema Sinal 08 (fls. 2923/2925) corroborados pelos comprovantes de arrecadação trazidos pelo contribuinte (fls. 2929/2952), revelam a ocorrência de pagamentos parciais feitos antecipadamente ao início da fiscalização, em relação aos seguintes períodos de apuração: 3-02/2003, 1-03/2003, 2-03/2003, 3-03/2003, 01-04/2003, 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004.

À luz da interpretação fixada pelo STJ, verifica-se que no caso concreto o crédito tributário lançado em relação aos períodos de apuração encerrados até 2-12/2003 está extinto pela decadência, pois ainda que se considere a regra do art. 173, I, do CTN, o fisco deveria ter efetuado o lançamento até 31/12/2008.

Em relação aos PA 3-12/2003 e 1-01/2004, não ocorreu a decadência, pois não houve pagamento antecipado e pela regra do art. 173, I, do CTN, o fisco dispunha de prazo para efetuar o lançamento até 31/12/2009.

Já o crédito tributário relativo aos PA 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004, está extinto pela decadência, uma vez que havendo pagamento antecipado, o fisco poderia ter efetuado o lançamento em relação ao período mais recente até 15/04/2009.

Com essas considerações voto no sentido de declarar extinto o crédito tributário, e também o direito do fisco constituir-lo por meio de lançamento, em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004.

DA RECONSTITUIÇÃO DOS SALDOS DA ESCRITA FISCAL

Outro ponto contestado no recurso foi a reconstituição da escrita fiscal.

Insurge-se o contribuinte contra os valores apurados, sob o argumento de que na planilha do fisco não constaram os créditos de R\$ 7.463.403,48, no primeiro decêndio de março de 2003 e de R\$ 505.133,83 na primeira

quinzena de janeiro de 2004.

Também não teriam constado as demonstrações das glosas efetuadas e nem foi considerado o valor de R\$ 1.183.334,37, que foi estornado pelo próprio contribuinte antes do início da fiscalização, conforme constou do próprio termo de verificação e do relatório de diligência. A DRJ injustamente afirma que se trata de estorno de débito não comprovado pelo contribuinte.

Além disso, o contribuinte também contestou a desconsideração do saldo credor inicial da escrita no valor de R\$ 424.870,15 (que corresponde ao saldo final da escrita em 31/12/2002).

Relativamente ao saldo credor inicial da reconstituição da escrita, a diligência efetuada pela DRJ revelou - e o contribuinte alegou - que tal valor era objeto de controvérsia no processo no 13882.000021/2003-40.

Com a diligência determinada por este colegiado, foi juntado o Acórdão 42.752 da 3ª Turma da DRJ - Juiz de Fora. A análise do referido julgado revela que a DRJ - Juiz de Fora não julgou a legitimidade do valor de R\$ 373.620,15, pleiteado a título de ressarcimento de crédito de IPI apurado no 4º Trimestre de 2002, em face desse crédito ter sido utilizado em declarações de compensação que foram atingidas pela homologação tácita.

Se as declarações de compensação do contribuinte tratadas no processo 13882.000021/2003-40 foram atingidas pela homologação tácita, realmente não havia a menor necessidade de se investigar a legitimidade do crédito naquele processo.

Portanto, se do suposto saldo credor existente em 31/12/2002 (R\$ 424.870,15), o contribuinte já utilizou em compensação R\$ 373.620,15, somente a diferença no montante de R\$ 51.250,00 deveria permanecer na escrita para abatimento do IPI devido nos períodos de apuração seguintes.

Entretanto, a fiscalização glosou integralmente os R\$ 424.870,15, sob a alegação de que o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal do ano de 2002, demonstrando a legitimidade daquele valor.

A defesa, por seu turno, nada trouxe com a impugnação ou com o recurso no sentido de comprovar a legitimidade da origem e da magnitude do saldo credor que diz possuir 31/12/2002.

Considerando que o contribuinte já utilizou em compensação R\$ 373.620,15 e que nas oportunidades que teve para falar no processo, nada foi comprovado quanto ao valor total de R\$ 424.870,15 e tampouco quanto ao remanescente de R\$ 51.250,00, há que se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

No que tange à natureza do valor de R\$ 1.183.334,30, é incontroverso nos autos que se trata de estorno de crédito efetuado pelo contribuinte antes do início da ação fiscal.

Não se sabe a razão pela qual o relator do acórdão de piso afirmou que o valor de R\$ 1.183.334,30 se refere a estorno de débito, quando a fiscalização e o contribuinte concordam que se trata de um estorno de crédito indevido.

O valor de R\$ 1.183.334,30 integrou o crédito efetuado no 1º decêndio de março de 2003, no montante de R\$ 7.463.403,48, mas foi estornado pelo

próprio contribuinte na 1ª quinzena maio de 2004.

O contribuinte alegou que a planilha de reconstituição dos saldos da escrita fiscal de fls. 1093 a 1098 não considerou o estorno de R\$ 1.183.334,30 que o contribuinte já havia feito.

A alegação do contribuinte é improcedente. O valor de R\$ 1.183.334,30 foi considerado pela fiscalização, uma vez que foi estornado na origem. Ao estornar os R\$ 7.643.403,48 no 1º decêndio de março de 2003 a fiscalização considerou implicitamente o valor que o contribuinte entendeu não estornado. E isso deve ser feito desta maneira para anular o efeito do estorno parcial que havia sido feito pelo contribuinte na primeira quinzena de maio de 2004. Se o crédito foi lançado indevidamente em março de 2003 o contribuinte deveria ter anulado seu efeito nesse período de apuração e não em maio de 2004, mais de um ano depois.

No mais são improcedentes as alegações no sentido de que as glosas não estão demonstradas na planilha. Todas as glosas estão demonstradas sob a coluna "AJUSTES" e estão seguidas de observações numeradas. As explicações relativas a essas observações encontram-se detalhadas nas fls. 1116 a 1122 e sua leitura permite entender perfeitamente a reconstituição dos saldos efetuada pela fiscalização.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) declarar extinto o direito de o fisco exigir valores em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004, em razão da decadência; (ii) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, em razão de não ter sido comprovada a sonegação; e (iii) reverter a glosa do crédito presumido do ano de 2003 no valor de R\$ 102.846,33.

De acordo com o voto no Acórdão nº 3403-002.633, proferido no processo nº 19515.00.1253/2009-75, que serve como razões para decidir diante do requerido pelo Contribuinte quando do Recurso Voluntário, percebe-se que fica excluída a discussão e decisão quanto a multa de ofício por não constar no presente processo (item ii da decisão acima).

Cabe ainda a análise do alegado pelo Contribuinte acerca da não homologação das declarações de compensação que foram objeto de declaração retificadora. Assim se expõe no Recurso Voluntário (fls. 848 e seguintes):

A decisão recorrida concorda com a homologação tácita das declarações de compensação apresentadas antes de 28/08/2004. Mas não reconhece a homologação das declarações de compensação retificadas, alegando que o termo inicial da contagem do prazo para homologação será a data da apresentação da declaração de compensação retificadora.

Certamente é descabida a posição da DRJ, uma vez que ao apresentar a declaração de compensação houve a confissão do débito então compensado, havendo naquele momento igualmente o seu pagamento mediante o crédito então declarado.

(...)

Portanto, considerando que nos termos art. 74, § 5º da Lei 9.430/96, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos,

contado da data da entrega da declaração de compensação, é óbvio que eventual declaração retificadora não possui o condão de estender o prazo de homologação.

(...)

Ademais, quanto às declarações de compensação retificadas, **em nenhuma das retificadoras houve qualquer alteração seja sobre a identificação do crédito utilizado (saldo credor do 1º trimestre de 2003), seja na identificação dos respectivos débitos compensados**. Basta verificar o PER/DCOMP retificador frente ao PER/DCOMP retificado, conforme declarações anexadas sob fls. 154/196 e 199/289, que **o único motivo para a retificação foi por falha no preenchimento do CNPJ do estabelecimento detentor do crédito, onde se constou o CNPJ da matriz (0001) ao invés do CNPJ do estabelecimento detentor (0003)**. De se observar, contudo, que nas declarações de fls. 111/141 e 145/153, que na verdade deram início às compensações eletrônicas e **antecederam as retificadas**, o CNPJ 0003 foi identificado corretamente.

Entendo assistir razão ao Contribuinte de que declaração retificadora, no presente caso, em que ocorreu apenas erro no preenchimento relativo ao CNPJ matriz/filial, sem alteração sobre a identificação do crédito utilizado e sem modificação nos respectivos débitos compensados, não pode dar ensejo de estender o prazo de homologação. Salienta-se que este entendimento fica restrito às particularidades no presente processo no que diz respeito a declaração retificadora.

Sendo assim, concluo:

- 1) declarar extinto o direito de o fisco exigir valores em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1- 04/2004, em razão da decadência;
- 2) reverter a glosa do crédito presumido do ano de 2003 no valor de R\$ 102.846,33;
- 3) considerar que a declaração retificadora, com as características específicas no presente processo, não abre o prazo para estender o prazo de homologação, ficando, portanto, homologado tacitamente as compensações retificadas.

Portanto, tendo em vista a legislação aplicável ao caso e as provas trazidas aos autos deste processo, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte.

Valcir Gassen - Relator

Processo nº 13882.000178/2003-75
Acórdão n.º **3301-003.876**

S3-C3T1
Fl. 1.168
