



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

Processo nº 15504.724596/2015-28
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-005.720 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados
Recorrentes HAZTEC TECNOLOGIA E PLANEJAMENTO AMBIENTAL SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE DE IPI. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PAGAMENTO.

O IPI é tributo não cumulativo, apurando-se por período mensal os créditos e débitos do imposto, havendo pagamento caso o montante de débitos supere os créditos. Caso o montante de créditos supere o montante de débitos, a legislação autoriza sua utilização no próximo período.

Com isso, os créditos de IPI equivalem ao pagamento do imposto, pois é a forma como o débito do imposto é liquidado. Art. 183 do RIPI/2010.

O IPI é tributo sujeito ao lançamento por homologação e caso existam créditos escriturados utilizados para o abatimento do imposto, há de ser considerado como pagamento para fins de contagem do prazo decadencial, aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN. O fisco pode rever a escrituração e realizar lançamento de ofício para constituir o crédito tributário de eventuais diferenças, desde que respeitado o prazo decadencial, contado de cada fato gerador quando houver pagamento antecipado.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NOTA FISCAL. SIMPLES REMESSA. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. ERRO DE BASE DE CÁLCULO

Na composição da base de cálculo do IPI não podem ser considerados tanto as notas fiscais de simples faturamento, quanto as notas fiscais de simples remessa. Há demonstração nos autos de notas fiscais de simples remessas vinculadas com anteriores notas fiscais de simples faturamento. Lançamento em duplicidade corretamente excluído pela decisão de piso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antônio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 39-51) lavrado em 09/12/2015 para a constituição do crédito tributário de IPI, lançando-se a diferença do tributo por suposto erro de classificação fiscal nas operações de saída realizadas pela Recorrente no período de 01/01/2010 até 31/12/2010.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 03-20) e seus anexos (fls. 22-36) a autuação fiscal reside na acusação de insuficiência de recolhimento do imposto devido pela Recorrente, pois a classificação fiscal adotada por esta em suas operações de saída foi a NCM 8421.29.90.00 ou 8421.21.00, cuja alíquota é zero, para a descrição contida nas notas fiscais "Parte aparelho para filtrar ou depurar líquidos". No entendimento da fiscalização, por conter o termo "parte" na descrição do item na nota fiscal, deveria ser a NCM 8421.29.99.00, cuja alíquota é 8%, conforme TIPI.

O contribuinte ao pleitear ressarcimento de saldos credores acumulados do IPI na apresentação dos PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), deixou de efetuar destaque do imposto nas saídas de mercadorias, em razão de entender estarem enquadradas nas NCM 0000.00.00, 8421.29.90 e 8421.21.00 com aplicação da alíquota 0% (zero por cento).

Segundo o entendimento do contribuinte, a sujeição dos produtos - Partes de aparelho para filtrar ou depurar líquidos às NCM 0000.00.00, 8421.29.90 e 8421.21.00 redundou na aplicação da alíquota 0% (zero por cento), contrariando o que dispõe a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

O enquadramento da NCM utilizada pelo contribuinte trata de "outros aparelhos para filtrar ou depurar líquidos" que importaria na aplicação da alíquota "zero por cento".

Diante do exposto, fica expressamente demonstrado o equívoco da posição adotada pelo contribuinte ao enquadrar os produtos industrializados que se constituíram na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem) de acordo com a classificação fiscal com aplicação da alíquota 0% (zero por cento). (grifei)

Para melhor ilustrar a situação fática, a fiscalização elaborou o ANEXO VII (fls. 34-35) relacionando todas as notas fiscais objeto da autuação em razão da reclassificação fiscal. Estas notas fiscais foram juntadas aos autos em fls. 339-384. Todas as notas fiscais objeto da autuação contém a descrição do produto como "PARTE APARELHO PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS". A classificação fiscal adotada pela Recorrente foi a NCM 8421.29.90.00 ou 8421.21.00, cuja alíquota de IPI é zero:

84.21 - Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases

8421.29 -- Outros

8421.29.90 Outros

8421.2 - Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos:

8421.21.00 -- Para filtrar ou depurar água

Ao analisar as notas fiscais e constatar que o produto continha a descrição como "PARTE" de aparelho para filtrar, entendeu que a classificação fiscal para o produto deveria ser a NCM 8421.99.00, cuja alíquota é 8%:

8421.9 - Partes:

8 8421.99 -- Outras

8421.99.99 Outras

No TVF consta que o fornecimento destes produtos foi realizado no contexto do contrato firmado entre a empresa LUMINA JECEABA ENGENHARIA AMBIENTAL S.A., CNPJ 09.425.611/0001-56, como contratante e a CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A., CNPJ 15.102.288/0308-47, como contratada para o fornecimento de bens e serviços para implantação de sistema de tratamento de efluentes da empresa VALLOUREC & SUMITOMO TUBOS DO BRASIL LTDA, CNPJ 08.689.024/0002-92. A Norberto Odebrecht, na condição de contratante, firmou contrato nº VSB 017/09 com AQUAMEC EQUIPAMENTOS S.A., CNPJ 00.166.565/0001-43, caracterizada como empresa subcontratada, para execução dos serviços por ela contratados. Em 01/12/2009 foi expedida a certidão de Baixa de Inscrição do CNPJ da Aquamec por incorporação pela HAZTEC TECNOLOGIA E PLANEJAMENTO AMBIENTAL S. A., CNPJ 03.279.285/0001-30, constituindo-se com a incorporação a filial que é objeto do procedimento fiscal, sendo, portanto, sucessora dos direitos e obrigações da empresa incorporada.

Este contrato nº VSB 017/09 consta dos autos em fls. 465-554, trazido pela fiscalização, bem como em fls. 788-1.109, trazido pela Recorrente em sua impugnação, de forma mais completa, incluindo seus anexos com a descrições dos produtos para fornecimento.

Ressalte-se que, conforme TVF, a presente autuação trata apenas do lançamento do crédito tributário para cobrança do imposto em razão da divergência de alíquotas apuradas, mas é resultado de um procedimento de fiscalização instaurado para apuração dos créditos acumulados de IPI objeto de 04 pedidos eletrônicos de ressarcimento ou restituição e declarações de compensação - PER/DCOMPs, relativos aos 4 trimestres de 2010. O saldo total de crédito acumulado e objeto de PER/DCOMP totaliza a monta de R\$ 1.818.218,09 (hum milhão, oitocentos e dezoito mil, duzentos e dezoito reais e nove centavos).

Nestes PER/DCOMPs houve glosa de créditos na monta de R\$ 705.084,44 (setecentos e cinco mil e oitenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos) e a discussão deste direito de crédito da Recorrente são tratados nos processos 12448.909417/2014-73, 12448.909418/2014-18, 12448.909419/2014-62 e 12448.909420/2014-97 que tratam de Manifestação de Inconformidade contra Despachos Decisórios que analisaram os PER/DCOMPs e que deram origem à Fiscalização que gerou o presente processo.

Nestes termos, o que se discute no presente processo é apenas o auto de infração que pretende constituir o crédito tributário de IPI em razão da reclassificação fiscal, apurando-se uma **diferença** de tributo não lançada no montante de **R\$ 3.698.660,42 (três milhões, seiscentos e noventa e oito mil, seiscentos e sessenta reais e quarenta e dois centavos)** referentes aos meses janeiro/2010, março/2010, maio/2010, junho/2010 e julho/2010, pois nestes meses os débitos decorrentes da reclassificação fiscal superaram os montantes de créditos escriturados.

Sobre este montante, foi aplicada multa de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser destacado, com fulcro no art. 80 da Lei nº 4.502/1964 em razão da falta de lançamento do IPI na nota fiscal, bem como multa ofício de 75% sobre a diferença de imposto, nos casos em que os débitos superam os créditos, nos termos do art. 44, I, da Lei 4.502/1964. Além da aplicação dos juros SELIC.

Notificada do auto de infração em 14/12/2015 (fls. 628-629), em 12/01/2016 a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 679-719), juntando diversos documentos, como contratos de fornecimento dos produtos e laudo técnico para classificação fiscal (fls. 720-951). Os argumentos de defesa apresentados em sede de impugnação podem ser assim resumidos:

- decadência do direito de lançar a suposta diferença de IPI encontrada, em razão de este imposto ser sujeito ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte informa e recolhe o tributo devido antecipadamente e independentemente de qualquer ato do Fisco, nos termos do art. 150 do CTN;

- a contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação tem início de cada fato gerador, conforme art. 150, § 4º do CTN, e se decorridos 05 anos considera-se homologado a declaração e o pagamento antecipado;

- a notificação do lançamento foi realizada em 14/12/2015 e os fatos geradores de IPI objeto da autuação ocorreram nos períodos de janeiro/2010, março/2010, maio/2010, junho/2010 e julho/2010;

- conforme regulamento do IPI, Decreto nº 4.544/2002, em seus artigos 122 a 124, bem como no atual regulamente vigente pelo Decreto nº 7212/2010, artigos 181 a 183, o

pagamento do IPI se perfaz por abatimento entre os montantes de créditos apurados e ou acumulados com os montantes de débitos em razão de suas saídas num dado período.

- o artigo 183 do RIPI/2010, bem como o artigo 124 do RIPI/2002 consideram como pagamento a dedução dos débitos no período de apuração do imposto, em face dos créditos admitidos, sem resultar saldo de imposto a recolher. Como houve pagamento, tendo-se em vista que em todos os meses houve saldo credor de IPI no livro de apuração do imposto, então aplica-se o art. 150, § 4º do CTN, fixando a data de cada fato gerador como início da contagem do prazo decadencial para Fisco apurar e lançar;

- argumenta pela nulidade do auto de infração no que diz respeito à classificação adotada pela fiscalização, em razão de o agente fiscal ter realizado a classificação por simples convicção pessoal, sem analisar ou colher amostras dos produtos envolvidos;

- argumenta a nulidade do auto de infração porque o agente fiscal adotou outra classificação fiscal apenas com base nas descrições dos produtos constantes na nota fiscal, sem amparo em laudo técnico de avaliação do produto;

- argumenta, ainda, que em matéria técnica o agente fiscal se equipara ao leigo, não podendo adentrar no exame da composição técnica dos produtos para adotar nova classificação fiscal sem o amparo de um laudo técnico claro e preciso que examine as características técnicas do produto cuja classificação fiscal não foi aceita pelo Fisco;

- argumenta que os produtos vendidos foram entregues em separado, mas são componentes de filtro de água e, portanto, um único produto, que seria montado no local. As operações de venda da Recorrente são sempre relacionadas com filtros de água e depuradores, pois este era o objeto do contrato VSB nº 017/09 de conhecimento da autoridade fiscal, pois apreciado pela fiscalização no TVF;

- junta aos autos laudo técnico elaborado por terceiro (fls. 773-781) para analisar os produtos objetos da autuação e responder se a classificação adotada pela Recorrente estava correta;

- a resposta do laudo técnico foi baseada na Solução de Consulta COANA nº 84/2014 no qual resta assentado que o conjunto de máquinas e equipamentos que integram uma estação de tratamento de efluentes não podem ser classificados em um único código NCM, pois cada item possui uma unidade funcional específica. Assim, cada componente segue seu próprio regime de classificação;

- ao responder os quesitos com base nesta solução de consulta, afirmou que cada produto tem uma classificação fiscal própria e que é diversa da adotada pela fiscalização, mas também diversa da adotada pela Recorrente;

- afirma que a fiscalização, com base no artigo 15 da IN RFB nº 1.464/2014, é obrigada a observar a Solução de Consulta. Afirma a existência de erro de direito na apuração da má aplicação da norma para a adoção da classificação fiscal ora imputada;

- como pedido subsidiário, afirma que há erro na base de cálculo, pois a fiscalização considerou em duplicidade algumas notas fiscais, elevando a base de cálculo;

- trata-se de notas fiscais de simples faturamento relacionados com produtos de venda futura e sua correspondente e relacionada nota fiscal de simples remessa emitida de modo correlato às notas fiscais de simples faturamento;

- elabora uma tabela relacionando as notas fiscais de simples remessa com as notas fiscais de simples faturamento, mencionando as datas, CFOP e valores envolvidos, informando que esta consideração em duplicidade resulta exigência indevida de IPI na monta de R\$ 1.712.919,17;

- defende a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 e da multa isolada prevista no art. 80 da Lei 4.502/64, afirmando que esta segunda penalidade é secundária devendo ser absorvida pela primeira penalidade (a da multa de ofício do art. 44).

Em 30 de janeiro de 2018 a 3ª Turma da DRJ/POA proferiu acórdão nº 10-61.422 (fls. 1.126-1.146) julgando parcialmente procedente a impugnação apresentada, apenas para reformar a autuação no que diz respeito ao lançamento em duplicidade decorrente da consideração pela autuação das notas fiscais de simples faturamento, somando-se às notas fiscais de simples remessa, mas manteve a autuação fiscal em todos os demais pontos, afastando as alegações de decadência e de nulidade da reclassificação fiscal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2010 a 31/07/2010 DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos casos de falta de pagamento, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Não se considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, de créditos não admitidos, no todo ou em parte, de que resultou saldo a recolher.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICIDADE DE MULTAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal sujeita o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado.

A separação da multa em multa proporcional ao IPI exigido no Auto de Infração e multa sobre o IPI não lançado com cobertura de créditos não se confunde com a aplicação de duas multas. A fundamentação legal continua sendo a mesma: a falta de lançamento do valor do imposto nas notas fiscais.

NOTAS FISCAIS DE SIMPLES FATURAMENTO E NOTAS FISCAIS DE SIMPLES REMESSA. DUPLICIDADE NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O Lançamento deve observar as Notas Fiscais de Simples Faturamento decorrentes de venda para entrega futura, não podendo incluir em duplicidade as correspondentes Notas Fiscais de venda da produção do estabelecimento originadas de encomenda para entrega futura.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2010 a 31/07/2010 AUDITOR
FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
LANÇAMENTO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.
COMPETÊNCIA.*

*Compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil a
constituição do crédito tributário pelo lançamento, aí inserida
a hipótese de o lançamento ser decorrente de erro na
classificação fiscal das mercadorias pelo Sujeito Passivo.*

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Quando à decadência, o v. acórdão apresenta a fundamentação de que os créditos apurados pela Recorrente não podem ser considerados como pagamento, pois foram considerados indevidos e glosados pela fiscalização;

Fundamentou que a classificação fiscal pode ser realizada por agente fiscal da RFB, pois sua atribuição de fiscalização e apuração do tributo, inclusive de classificação fiscal, decorre de lei.

Verificou as notas fiscais de simples remessa e simples faturamento e confirmou o lançamento em duplicidade, reconhecendo os argumentos da Recorrente neste ponto e recorrendo de ofício, já que a redução do crédito tributário superou o limite de alçada.

Refutou os argumentos sobre as multas, pois tratam-se de infrações distintas, uma pela falta de destaque na nota fiscal, outra por falta de recolhimento do imposto nos períodos em que não houve cobertura de crédito.

Notificada da decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no prazo, (fls. 1.154-1.199), para reforçar todos os argumentos trazidos em sede de impugnação, no entanto, sem apresentar recurso sobre o tema da aplicação da multa. Ainda, acrescentou alguns pontos sobre a decadência, principalmente sobre o efeito de pagamento dos créditos de IPI, tendo-se em vista que em todos os períodos de apuração houve créditos apurados pela Recorrente, mesmo com as supostas glosas que não fazem parte deste processo, que foram utilizados, inclusive, para abater destes novos débitos objeto de autuação, como se percebe da recomposição da escrita fiscal realizada pela fiscalização em fls. 36.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos legais, merecendo ser conhecido.

Neste passo, necessário fixar os pontos controvertidos em ambos os recursos. No recurso voluntário, discute-se a) a decadência do direito de lançar e; b) a validade da

classificação fiscal adotada pela fiscalização. No recurso de ofício, devolve-se a análise do lançamento em duplicidade de algumas operações representadas por notas fiscais de simples faturamento e notas fiscais de simples remessa.

Do Recurso Voluntário

a) Decadência em tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Sabe-se que o IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, assim entendido como um daqueles tributos em que o contribuinte, uma vez realizado o fato gerador, dever realizar a apuração do imposto, identificando a matéria tributável, o sujeito passivo e o montante de tributo devido, recolhendo este montante ao Fisco antecipadamente, isto é, independentemente de qualquer ato ou procedimento a ser adotado pelo fisco.

Esta modalidade de constituição do crédito tributário já foi reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que o contribuinte realiza sozinho e antecipadamente, por força de lei, toda a constituição do crédito tributário conforme previsto no art. 142, CTN, restando, inclusive, sedimentado no enunciado da Súmula 436 daquela corte superior.

O Código Tributário Nacional trata do lançamento por homologação no art. 150, definindo-o como modalidade de constituição do crédito tributário em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido sem prévio exame da autoridade administrativa. A homologação deste ato do contribuinte opera-se por ato da autoridade administrativa, de modo expresso, quando toma conhecimento e entende por correta a atividade exercida pelo sujeito passivo.

No entanto, o § 4º do artigo 150 prevê um prazo para que esta homologação expressa seja realizada pelo Fisco. Caso a fiscalização não realize a homologação expressa no prazo de 05 anos contados de cada fato gerador, considera-se que o Fisco conferiu e homologou tacitamente a atividade e pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo.

Assim, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte tenha apurado o montante de tributo devido e realizado o pagamento antecipado, se decorridos cinco anos do fato gerador sem que o Fisco realize a conferência destes dados, há homologação tácita, que tem o mesmo efeito jurídico de uma conferência expressa, isto é, considera-se corretos as apurações e recolhimentos antecipados realizados pelo sujeito passivo.

Caso houvesse algum erro na apuração do imposto, havendo diferença de imposto a ser apurado e recolhido pelo sujeito passivo, a administração tributária deve realizar lançamento de ofício para constituir o crédito tributário desta diferença encontrada no prazo de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

E esta é a consequência para o Fisco, a mudança do *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento de ofício de eventual diferença, em virtude de o sujeito passivo ter cumprido com as exigências do art. 150 do CTN: realizar a apuração do montante de imposto devido e realizar o pagamento antecipado independentemente de qualquer ato do sujeito ativo. Requisito necessário portanto, para aplicação do artigo 150, § 4º ao invés do art. 173, I, ambos do CTN, é a existência de pagamento antecipado, pois, sem isso, não há o que se homologar.

Pois bem, a Lei nº 4.502/1964 que trata do IPI, prevê em seus artigos 19 e 20 que o lançamento do imposto é de responsabilidade do sujeito passivo e este lançamento consistirá na descrição da operação que o originar e do produto a que se referir, na guia ou na

nota fiscal em que deva ser efetuado, devendo a Administração Pública realizar o lançamento de ofício em caso de falta do contribuinte, *verbis*:

Art. 19. O imposto será lançado pelo próprio contribuinte:

I) na guia de recolhimento:

a) por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira, nos casos de importação e de arrematação em leilão;

b) antes do pagamento, no caso do art. 81;

II - na nota fiscal:

a) por ocasião da saída do produto do respectivo estabelecimento produtor, ressalvadas as hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II, do art. 5º;

b) no momento de conclusão da operação industrial, na hipótese do § 1º do art. 2º, e por ocasião do consumo ou da utilização do produto, da exposição à venda ou da venda, respectivamente, nos casos das alíneas "a", "b" e "c" do inciso I, do artigo, 5º.

(...)

Art. 20. O lançamento consistirá na descrição da operação que o originar e do produto a que se referir, na classificação fiscal dêste no cálculo do imposto devido e no registro de seu valor, em parcela destacada, na guia ou na nota fiscal em que deva ser efetuado.

Parágrafo único. O lançamento é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Art. 21. A autoridade administrativa efetuará de ofício o lançamento mediante a instauração do processo fiscal, quando o contribuinte não o fizer na época própria ou fizer em desacôrdo com as normas desta lei. (grifei)

O IPI é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, nos termos do art. 153, § 3º da Constituição da República.

Esta não cumulatividade do IPI e eventual montante de imposto devido é realizado pelo sujeito passivo por período de apuração, após o confronto de todos os débitos e créditos do período. Assim, se houver saldo devedor, recolhe-se o tributo; se houver saldo credor, transfere-se para o próximo período de apuração. É o que dispõe o art. 49 do CTN, bem como o art. 27 da Lei nº 4.502/1964:

CTN. 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.

Lei 4.502/1964. Art. 27. Quando ocorrer saldo credor de imposto num mês, será ele transportado para o mês seguinte, sem prejuízo da obrigação de o contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo. (grifei)

Assim, o montante de IPI destacado na nota fiscal, em síntese, não é o montante de imposto que se deve recolher ao Fisco. Muito ao contrário, este montante destacado em nota fiscal, embora seja um elemento de débito que comporá a apuração mensal do imposto, não corresponde ao montante devido aos cofres públicos. Pode ser que no final do período de apuração não exista saldo devedor e nem seja necessária a DCTF.

Todos estes créditos e débitos são escriturados em livro fiscal denominado "livro de apuração do IPI". Em razão desta natureza não cumulativa do IPI, o montante de créditos escriturado pelo sujeito passivo corresponde ao pagamento do montante do débito, constituindo-se em forma de liquidação dos débitos de imposto. Assim, os créditos "pagam" os débitos e se houve mais créditos do que débitos, esta "moeda de pagamento" pode ser mantida na escrituração para pagamento de débitos em próximos períodos de apuração.

É o que dispunha o artigo 124 do RIPI/2002 e o que dispõe, atualmente, o art. 183 do RIPI/2010:

*RIPI/2002. Art. 124. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto** ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

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

*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 nº 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. (grifei)

Referida previsão da legislação é decorrência lógica da própria sistemática de apuração da não cumulatividade do IPI, utilizando-se o método subtrativo indireto de imposto sobre imposto.

O v. acórdão fundamentou em seu voto a rejeição a possibilidade de aplicação destes dispositivos, pois a legislação exige que os créditos devem ser admitidos para que possam ser considerados pagamento. No entanto, conforme consta do TVF houve glosas de crédito em razão de a fiscalização ter entendido que alguns créditos constantes da escrita fiscal da Recorrente não poderiam ser admitidos.

No entanto, ressalte-se que estas glosas não transitaram em julgado, pois em discussão em outros processos administrativos. Ademais, referidas glosas não fazem parte da autuação que ora se discute. Não há a mínima documentação nos autos acerca destas glosas para que se possa verificar a legitimidade ou não dos créditos.

Não é possível admitir como fundamentação de um julgado acusações presentes em outros processos e ausentes neste processo administrativo. Em todo caso, para fins de aplicação da não cumulatividade do IPI, todos os créditos devem ser admitidos, valendo-se como pagamento dos débitos do imposto, ainda que escriturados de forma equivocada. A única possibilidade de afastar esta consideração, seria considerar tais créditos como indevidos, em razão de dolo, fraude ou simulação, o que atrairia a aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Não consta dos autos nenhuma acusação de fraude ou de dolo na escrituração destes créditos. Desta feita, tais créditos, uma vez escriturados, devem ser admitidos, pois eventuais erros devem ser apurados em fiscalizações dentro do prazo decadencial.

Este, inclusive, é o entendimento já manifestado por este Egrégio Conselho, em acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se afirmou que o montante dos **créditos que o contribuinte entendia possuir** foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período, independentemente se houvesse algum erro em sua escrituração, desde que não seja decorrente de dolo ou fraude:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OPOSIÇÃO DOS CRÉDITOS AOS DÉBITOS APURADOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos termos do art. 124, III do Decreto nº 4.544/2002, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher considera-se pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para lançamento tributário”.

(CSRF. Acórdão nº 9303-003299, Relator(a): JOEL MIYAZAKI, publicado em 10/07/2015)

Este mesmo entendimento consta de acórdão proferido pela 1ª turma ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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.

(3401004.009. Relator Fenelon Moscoso de Almeida. Sessão de 28/09/2017)

Ademais, ao refazer a escrita fiscal do IPI para a apuração do saldo devido em razão destes novos débitos afirmados pela fiscalização (fls. 36), a própria fiscalização não aplicou as glosas no cálculo, refazendo toda a escrita fiscal considerando e admitindo os créditos originais escriturados pelo contribuinte em seu LAIPI, conforme se depreende deste livro juntado em fls. 313-324.

Portanto, deve ser entendido como pagamento o saldo de crédito acumulado e escriturado pela Recorrente, sendo possível a glosa de crédito apenas dos períodos não atingidos pela decadência, cujo *dies a quo* deve ser o previsto no art. 150, § 4º do CTN, já que para dizer se um crédito é admitido ou não, deve-se respeitar o prazo decadencial.

Neste diapasão, deve-se considerar cada fato gerador como termo inicial de contagem do prazo decadencial para que o Fisco, ao não homologar a atividade e pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, elabore o lançamento de ofício da diferença de crédito tributário a constituir nos termos do art. 149 do CTN.

A notificação do lançamento foi realizada em 14/12/2015, compreendendo-se neste auto de infração os fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro/2010, março/2010, maio/2010, junho/2010 e julho/2010.

Portanto, todos os períodos objeto da presente autuação foram atingidos pela decadência, não sendo possível ao Fisco realizar lançamentos de ofício para constituir o crédito tributário de eventuais diferenças.

Do Recurso de Ofício

A matéria relativa ao recurso de ofício restringe-se à alegação de erro de base de cálculo, na medida que foram considerados para fins de cálculo do tributo supostamente indevido, tanto as notas fiscais de simples faturamento, quanto as notas fiscais de simples remessa, neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Este ponto também resta prejudicado em razão do reconhecimento da decadência.

As Notas Fiscais que seriam de simples faturamento e as respectivas notas fiscais de simples remessa constam no quadro apresentado na Impugnação às fls. 713 e 714.

Nas Notas Fiscais 18, 1, 26, 41 e 52 consta o CFOP que corresponde a “Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura”, constando na descrição da operação ou nas informações complementares “Venda para Entrega Futura” ou “Simples Faturamento – Entrega Futura”. A Recorrente juntou estas notas com a impugnação, mas também o foram pela fiscalização em fls. 369 e seguintes, pois fazem parte da autuação.

Já quanto às demais Notas Fiscais que corresponderiam a Notas Fiscais de simples remessa, são as de número 14, 13, 29, 43, 53, 54 e 55. Observa-se nas Notas Fiscais de “Simples remessa” / “Entrega de Venda Futura” que cada uma delas faz referência às notas fiscais de faturamento anteriormente emitidas.

Portanto, existente a vinculação entre as Notas Fiscais de simples faturamento e as Notas Fiscais de simples remessa, verifica-se que, de fato, houve uma dupla contabilização das Notas Fiscais, na medida em que todas elas constam do quadro de fls. 34-35 e seus valores adicionados aos cálculo do montante devido.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para dar provimento e conheço do recurso de ofício para negar provimento.

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator