



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

Processo nº	15956.000128/2006-55
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	3302-003.722 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de março de 2017
Matéria	MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Embargante	BRASCOPPER CBC BRASILEIRA DE CONDUTORES LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Restou demonstrado nos autos que o lançamento além de devidamente fundamentado na legislação tributária pertinente, foi regularmente cientificado ao sujeito passivo permitindo-lhe o exercício das garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa.

INSUFICIÊNCIA DA PROVA.DESCABIMENTO

A recorrente não fez provas de suas alegações, inclusive quanto ao cálculo questionado, permanecendo silente quando da oportunidade processual de trazer a prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da exigência *sub examine*, logo subsiste a prova trazida aos autos na ação fiscal, colhida, da própria escrituração dos livros da Recorrente disponibilizados à fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

DECADÊNCIA. NÃO CABIMENTO.

O termo inicial de contagem do prazo fatal para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, encontra-se pacificada na jurisprudência deste E. CARF que acolhe o entendimento disposto no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos.

As exigências formalizadas no auto de infração que ora se discute se referem aos períodos de apuração de 2-12/ 2001 a 1-01/ 2003, não alcançados, portanto, pela decadência, *ex vi* do artigo 173 do CTN, haja vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 29/09/2006.

Embargos Acolhidos Parcialmente

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração para rerratificar o Acórdão embargado.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração opostos pela Recorrente com o objetivo de sanar supostas omissões no Acórdão nº **3102.002.394** de 19 de março de 2015, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto perante este E. Conselho, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

*CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS ISENTOS. MANUTENÇÃO E
APROVEITAMENTO.*

Somente os créditos relativos às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados pelo IPI são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento.

CRÉDITOS DE IPI. ENERGIA ELÉTRICA. INSUMO.

não dá direito ao crédito básico de IPI a aquisição de energia elétrica, uma vez que não é consumida em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Nos termos da Súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado

Em 02/07/2015, a interessada foi cientificada do referido acórdão, fl. 403. Tempestivamente, em 07/07/2015, apresentou os embargos de declaração de fls. 405/418, em que alegou vícios de omissão em relação às seguintes matérias trazidas em sede recursal:

- 1 - a decadência do direito do Fisco lançar o crédito tributário;
- 2 - a falta de motivação no auto de infração e imposição de multa;
- 3 - o cerceamento de direito de defesa, e
- 4 - a prova insuficiente.

Com base nas razões aduzidas no despacho de fls. 435/436, com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 259/2009 (RICARF/2009), o então presidente da 1ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento reconheceu a procedência dos alegados vícios de omissão e determinou a inclusão deste processo em lote para sorteio no âmbito desta Terceira Seção de julgamento, uma vez que a Turma julgadora foi extinta e a Relatora não mais integra nenhum dos colegiados desta 3ª Seção.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

Dos requisitos de admissibilidade

Uma vez cumpridos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos presentes embargos de declaração, para análise dos alegados vícios de omissão.

Assiste razão à recorrente, visto que se observa que o acórdão embargado cingiu-se à análise de duas matérias: as questões de mérito e a impossibilidade de apreciação de alegações de constitucionalidade no julgamento administrativo, conforme indicam os excertos a seguir transcritos:

Como é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia se resume, basicamente, em definir se energia elétrica se enquadra como produto intermediário, bem como sobre a possibilidade o contribuinte se apropriar de créditos de IPI nas aquisições de matérias primas, materiais de embalagens e produtos intermediários isentos. Isso porque, partimos da premissa que alíquota zero é uma das formas de instituir a isenção, pela mutilação da alíquota.(grifei).

Por outro lado, deixo de apreciar as alegações de constitucionalidade da cobrança da multa, por violação ao princípio do não confisco e da razoabilidade por se tratar de

matérias que escapam à competência deste Tribunal Administrativo:

Constatada a omissão analisa-se de per si, as matérias acima indicadas.

Da Decadência Suscitada

No item 4, fl.384 do recurso voluntário, alega o recorrente:

O trabalho fiscal igualmente não pautou por observar o quinquênio, a contar da ocorrência do fato gerador do imposto para o lançamento tributário, conforme disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Observe-se das planilhas apresentadas junto ao auto de infração impugnado, que a fiscalização relacionou valores que já se encontram abrangidos pela decadência e pela prescrição.(grifei).

Desta forma restam por indevidos os valores lançados no Anexo II a fls. 277 a 279 de 11.01.2001 a 29.09.2001, merecendo, apenas por esse motivo serem excluídos do guerreado auto de infração.(grifei).

A decadência e a prescrição são institutos que regulam a extinção de direitos por decurso de prazo, merecendo distinção no âmbito do Direito Tributário, quanto ao direito da Fazenda Pública: a decadência atinge o direito de constituir o crédito tributário, enquanto a prescrição extingue o direito de exigir o crédito tributário definitivamente constituído.

Com efeito, vale ressaltar que a questão relativa ao termo inicial de contagem do prazo fatal para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, encontra-se pacificada na jurisprudência deste E. CARF que acolhe o entendimento disposto no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos, conforme excertos a seguir:

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 inocorre, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).(grifei).

Na esteira dos fundamentos acima dispostos, constata-se dos demonstrativos integrantes do Auto de Infração, precisamente o Demonstrativo de Apuração do IPI de fls.09/12, referente a CG (Crédito Glosado) que corresponde ao valor do IPI devido, calculado a partir de infrações que caracterizam a glosa de créditos indevidos, bem como o Demonstrativo de Apuração de Diferenças a Cobrar de fls. 13/15 que corresponde ao saldo

devedor reconstituído conforme Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal de fls. 288/289, que as exigências formalizadas no auto de infração que ora se discute se referem **aos períodos de apuração de 2-12/ 2001 a 1-01/ 2003**, não alcançados, portanto, pela decadência, *ex vi* do artigo 173 do CTN, haja vista que **a ciência do auto de infração ocorreu em 29/09/2006**, fl. 298, tampouco pela prescrição que é instituto do Direito Tributário que extingue o direito de exigir o crédito tributário definitivamente constituído, como já destacado, não sendo portanto o caso em apreço, já que há um crédito constituído em fase de discussão administrativa.

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

No Recurso Voluntário, traz a defesa as seguintes nulidades relativas ao auto de infração:

- a) Falta de motivação no auto de infração e imposição de multa (item 1, fls.362/364 do RV);

o auto de infração é nulo, visto que não há motivação idônea e pertinente, haja vista basear-se apenas em suposição ou entendimento da pessoa do AFR, não havendo embasamento fático para o lançamento do imposto, bem como consequentemente para a constituição do crédito tributário, já que o lançamento não guarda conformidade com as expressas previsões legais dos artigos 114, 141 e 142 e seu parágrafo único e artigo 144 do CTN; bem como do artigo 1º do Decreto-Lei nº 406/68;

- b) Cerceamento a seu direito de defesa durante o trabalho fiscal, (item 2, fls.364/366 do RV);

O AIIM taz taxativamente que a impugnante cometeu infrações relativas ao aproveitamento de créditos indevidos de IPI, gerando incorreta diferença de tributo; sem qualquer intimação de que o trabalho fiscal estava sendo pela caracterização de aproveitamento indevido créditos de IPI, bem como sem poder apresentar qualquer outro elemento que pudesse atender a exigência fiscal, até mesmo no cálculo desenvolvido no auto de infração, a impugnante viu-se cerceada de seu direito de defesa.

- c) Prova insuficiente das supostas irregularidades (item 3, fls.366/367 do RV);

cabe ao fisco a prova da infração; o processo em que o fisco não fez prova da acusação não pode prosperar; no caso em exame verifica-se que a infração cometida refere-se a entendimento fiscal de créditos indevidos de IPI, julgando que os produtos não se relacionam com a atividade industrial da Impugnante

Da Inexistência de Nulidade suscitada pela Impugnante

Não prospera a preliminar de nulidade suscitada pela impugnante seja quanto à falta de motivação no auto de infração, cerceamento a seu direito de defesa durante o trabalho fiscal e ainda quanto à insuficiência probatória como a seguir se verá.

Verifica-se que o Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal de fls.294/298 é explícito quanto à legislação aplicável e minudente quanto às infrações detectadas, estando referenciados todos os documentos que dão suporte às exigências formalizadas nos respectivos períodos de apuração.

Note-se ainda que a ciência do contribuinte, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, constitui pressuposto de validade do auto de infração, sem a qual não se estabelece a relação processual.

No presente caso o contribuinte foi regularmente cientificado, de forma pessoal em 29/09/2006, fl. 298, o que lhe oportunizou o exercício do contraditório e da ampla defesa, princípios constitucionais, corolários do devido processo legal, que possibilitam ao interessado arguir suas razões de defesa bem como lhe facultam a contraprova, por todos os meios de prova admitidos em direito, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, comparecendo assim aos autos, com a peça impugnatória que inaugurou a lide e recurso voluntário nas referidas instâncias administrativas, onde demonstra perfeita cognição dos fatos arrolados no auto de infração, pela vasta linha argumentativa rebatendo os fundamentos da autuação, aduzindo remissões legais, respeitável doutrina e jurisprudência sobre as teses defendidas.

É importante aclarar que se observarmos as normas que emanam do Decreto nº 70.235, de 1972, diploma processual que rege o Processo administrativo Fiscal - PAF, constata-se que o processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário pode ser dividido em duas fases: **não contenciosa e contenciosa**.

A fase **não contenciosa** corresponde aos procedimentos preparatórios ao ato do lançamento tributário, nos termos do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, dando início ao procedimento de ofício cuja principal consequência é a perda da espontaneidade do sujeito passivo. Via de regra, conforme disciplina a legislação de regência, vem acompanhada da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, atualmente Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização.

A fase não contenciosa corresponde portanto à deflagração e prosseguimento da ação fiscal e pode culminar ou não com o lançamento para a constituição do crédito tributário, efetuado nos termos do artigo 142 do CTN c/c os artigos 9º e 10 do PAF, consistindo em atividade administrativa, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Essa fase procedural é chamada de fase não contenciosa porque não há contraditório ou ampla defesa, nos termos do ¹artigo 5º, LV da CF/88, haja vista que não há ainda processo, consequentemente não há litígio, ou seja, ainda não há, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício do Poder-Dever da Administração Tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. Consiste em uma fase inquisitorial ou investigatória.

Vale destacar, conforme fl.2 que à época foi expedido o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.09.00-2006-00559-1, do qual tomou ciência o sujeito passivo, onde estão informados o tributo (IPI), o período a ser fiscalizado: 01/2001 a 12/2002 e as

¹ O art. 5º, LV, da Constituição Federal assim dispõe:

"Art. 5º(...):

LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;" (grifei).

verificações a serem efetuadas entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução do referido Procedimento Fiscal.

Consta também à fl. 16 o Termo de Início de Fiscalização, igualmente cientificado o sujeito passivo, o qual é intimado a apresentar livros e documentos fiscais, tais como : a) - Livro Registro de Entradas - Mod. 1; b) - livro Registro de Saídas - Mod. 2; c) - Livro Registro de Apuração do IPI - Modelo 8; d) - Livro Registro de Inventário - Modelo 7; e) - Livro Registro de Controle da Produção e Estoque - Modelo 3, ou Sistema Equivalente; f) - Notas Fiscais de Compras (Entradas) e Notas Fiscais de Vendas (Saídas) - talonário de todas as séries; g) - Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido de IPI (memória de cálculo), entre outros.

Portanto, ainda que em uma fase meramente inquisitorial o contribuinte foi cientificado acerca do tributo, período e verificações a que estava sendo submetido.

Com efeito, formalizado o lançamento, a ciência do contribuinte, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, constitui pressuposto de validade do ato administrativo de lançamento, sem a qual não se estabelece a relação processual.

Ao contribuinte regularmente cientificado é oportunizado o exercício do contraditório e da ampla defesa, que possibilitam ao interessado arguir suas razões de defesa bem como lhe facultam a contraprova, por todos os meios de prova admitidos em direito, por força do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, já acima destacado.

A fase contenciosa é portanto instaurada pela apresentação tempestiva da Impugnação/Manifestação de Inconformidade, ensejando o julgamento pelos órgãos que compõem a estrutura do contencioso administrativo de primeira e segunda instâncias administrativa.

No presente caso, como já enfatizado no item precedente o alegado cerceamento de defesa não pode ser acolhido, uma vez que ao sujeito passivo foi assegurada a ampla defesa através da ciência do auto de infração que lhe possibilitou assim exercê-la através da peça impugnatória, peça processual que tem o condão de instaurar a fase litigiosa do procedimento, permitindo ao autuado trazer ao processo, por todos os meios de prova admitidos em direito, elementos que comprovem suas alegações.

Argui também o recorrente sobre a insuficiência probatória na autuação e sobre o ônus *probandi* que recai sobre a fiscalização quando da feitura de um lançamento como o que ora se discute, questionando inclusive *o cálculo desenvolvido no auto de infração*.

Com efeito, disciplina o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 9º que [*a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*].

Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará [*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*].

Acrescente-se que além da descrição minudente, há uma farta instrução probatória acostada pela fiscalização, sendo importante enfatizar que as infrações foram constatadas a partir da análise dos livros e documentos fiscais requisitados no Termo de Início de Fiscalização, de fls.16/17 e demais intimações no decorrer da ação fiscal, franqueados à fiscalização pelo contribuinte como se constata das respostas às intimações, tal como a de fls.19/20, além dos Demonstrativos de Glosas do IPI, de fls. 283/284 que explicitam o produto, período de apuração e a origem do crédito glosado, o Demonstrativo dos Saldos da Escrita Fiscal (antes da Reconstituição), fl.286/287, bem como o Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal de fls. 288/289 que evidenciou saldo devedor no 3º decêndio de março/2012 e no 1º decêndio de janeiro/2013.

Vale destacar que todo o suporte probatório do auto de infração, deve ser cotejado com as razões e provas trazidos pela impugnante. Verifica-se assim que no presente caso a defesa além de não atender as prescrições do inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972], tampouco se utilizou da faculdade prevista no § 4º do art. 16 do mesmo diploma legal, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, que permite ao impugnante apresentar provas documentais em outro momento processual, **quando demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna**, por motivo de força maior.

Embora o referido Decreto nº 70.235, de 1972 disponha no § 6.º do art. 16 que [Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.], não se constata nos autos documentos apresentados pela Recorrente a serem apreciados por essa colenda turma recursal.

Assim percebe-se que a recorrente não fez provas de suas alegações, inclusive quanto ao cálculo questionado, permanecendo silente quando da oportunidade processual de trazer a prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da exigência *sub examine*, logo subsiste a prova trazida aos autos na ação fiscal, colhida vale ressaltar, da própria escrituração dos livros da Recorrente disponibilizados à fiscalização.

O já citado Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 59, dispõe sobre a nulidade no processo administrativo, nos seguintes termos:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Por sua vez o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis à sua constituição a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública, nos seguintes termos:

Assim, verifica-se, no caso concreto, que o auto de infração revestiu-se das formalidades previstas nos artigos 9º e 10, do Decreto nº 70.235/72 e que o lançamento foi constituído de acordo com o art. 142 do CTN, não havendo incidido em quaisquer dos vícios cujas hipóteses estão elencadas nos incisos I e II do art. 59 do PAF que poderiam retirar-lhe a validade.

Por todo o exposto, vota-se pelo acolhimento parcial dos embargos de declaração opostos pela contribuinte, para ratificar e integrar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes, conforme fundamentos acima colacionados referentes a cada omissão suscitada.

[Assinado digitalmente]
Maria do Socorro Ferreira Aguiar