



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000450/2010-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.587 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LG ELETRONICS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. DIES A QUO. ART. 150 DO CTN. EQUIPARÁVEL A PAGAMENTO. SISTEMA DE DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS.

O sistema de dedução de débitos com créditos de IPI é equiparável a pagamento, nos termos do art. 124, § único, inciso III, do Decreto 4.544/2002. O que, por conseguinte, observando a decisão dada pelo STJ quando da apreciação do Resp 973.733/SC, em sede de repetitivo, deve-se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que o contribuinte procede com tal dedução.

PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE AUDITORIA DA PRODUÇÃO. CANCELAMENTO DA COBRANÇA FISCAL.

O lançamento deve ser cancelado quando não demonstrada, com a devida auditoria de produção, a saída de mercadoria sem nota fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada) e Vanessa Marini Cecconello. Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 3201-005.470, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- Por unanimidade de votos: a) reconheceu a decadência quanto aos períodos de apuração anteriores a 25/10/2005; b) manteve o Valor Tributável Mínimo determinado nas operações de venda entre interdependentes; c) manteve a exigência da multa de ofício e dos juros sobre ela calculada;
- Por maioria de votos, a) cancelou a autuação quanto à presunção de saída sem nota fiscal (CN06); b) manteve a autuação referente às quebras do processo produtivo (CN02);
- Por voto de qualidade, cancelou a autuação quanto à base de cálculo (Valor Tributável) nas saídas para terceiros sem relação de interdependência (clientes).

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. REGRA GERAL. NAS SAÍDAS PARA TERCEIROS SEM RELAÇÃO DE INTERPENDÊNCIA (CLIENTES).

Como regra geral, o valor tributável dos produtos nacionais e dos produtos de procedência estrangeira é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vedada a dedução de descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. Para que se permita a aplicação do valor tributável mínimo, afastando a regra geral, a fiscalização deve comprová-lo, nos termos em que previstos na legislação de regência.

INSUMOS INUTILIZADOS OU DETERIORADOS. CRÉDITOS. ESTORNO.

Deve ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do IPI relativo a insumos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados.

PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE AUDITORIA DA PRODUÇÃO. CANCELAMENTO DA COBRANÇA FISCAL.

O lançamento deve ser cancelado quando não demonstrada, com a devida auditoria de produção, a saída de mercadoria sem nota fiscal.

FALTA DE LANÇAMENTO EM NOTA FISCAL. MULTA. COBERTURA DE CRÉDITOS.

A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do IPI na respectiva nota fiscal, sujeita o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado, ainda que exista cobertura de créditos na escrita fiscal e não haja imposto a ser exigido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

IPI. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. PAGAMENTO. DIES A QUO. ART. 150 DO CTN. PAGAMENTO POR COMPENSAÇÃO.

O sistema de débitos e créditos de IPI equivale a pagamento, 124, § único, inciso III do Decreto 4.544/2002, e por aplicação vinculante da decisão no Resp 973.733/SC, o prazo de decadência para lançamento conta-se a partir do fato gerador. Trata-se de aplicação do art. 150 do Código Tributário Nacional

para efeito de contagem do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para exigência do crédito tributário.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. REQUISITOS PROCESSUAIS DE VALIDADE NÃO PREENCHIDOS. NÃO CONHECIMENTO.

Se o recurso voluntário inova via motivos de fato e de direito acerca de matérias não expressamente contestadas na impugnação/manifestação de inconformidade, ou seja, fora dos limites da lide, verifica-se a perda da oportunidade processual da contestação, por preclusão consumativa.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência quanto ao prazo decadencial e ao lançamento decorrente de saída de mercadoria sem nota fiscal. Traz, em síntese, quanto:

- Ao prazo decadencial, que os créditos utilizados foram calculados e aproveitados indevidamente e, sendo assim, os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo decadencial deve ser contado pela regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN;
- Ao lançamento decorrente de saída de mercadoria sem nota fiscal:
 - ✓ Foram identificadas significativas divergências numéricas nos estoques da pessoa jurídica;
 - ✓ Tais divergências eram oriundas de inúmeras ocorrências, dentre as quais as identificadas por meio do código alfanumérico CN06, relativo a diferenças de quantidades de mercadorias estocadas.

- ✓ No que diz respeito ao código CN06, o contribuinte autuado registrou sob tal codificação divergências numéricas em seu estoque de insumos, tratando-as como custo de venda;
- ✓ A falta de mercadorias no estoque do contribuinte foi identificada pela fiscalização como a hipótese legal do art. 123, “o”, do RIPI/2002, do qual deriva que o lançamento do tributo deve ocorrer “na apuração, pelo contribuinte, de falta no seu estoque de produtos.

Em despacho às fls. 1014 a 1023, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho.

Quanto às matérias suscitadas em recurso, recorda-se que traz divergência em relação às seguintes discussões:

- Prazo decadencial;
- Lançamento decorrente de saída de mercadoria sem nota fiscal:

Em relação à primeira matéria, considerando que entendo que a compensação/dedução se equipara a pagamento, eis que, a rigor, extingue o crédito tributário da mesma forma dessa última modalidade, manifesto minha concordância com o voto do acórdão recorrido:

“III.1. - Da Decadência

A contagem do prazo decadencial prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional aplica-se exclusivamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, conforme já pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ, nas hipóteses em que há efetivo pagamento do tributo devido. Sobre o assunto existe decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Resp 973.733/SC, no regime dos recursos repetitivos.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 SC (2007/01769940)

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da

decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

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

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

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

A decisão do STJ é vinculante para este CARF, consoante art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

A questão principal reside se houve ou não o adimplemento do critério de pagamento antecipado. Nesse sentido, cabe observar que no caso do IPI há previsão na legislação para considerar a sistemática dos débitos e créditos

como hipótese de pagamento antecipado de forma a aplicar a regra excepcional insculpida no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Decreto 4.544/02.

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. (grifos acrescidos)

Assim, no caso concreto, constato que houve o pagamento antecipado por meio de compensações entre débitos e créditos, caso que atende ao requisito para que a contagem do prazo decadencial tenha início no fato gerador conforme regra disposta no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, levando-se em consideração os fatos geradores ocorridos em 2005, concluo que cabe razão a Recorrente devendo-se aplicar a decadência dos créditos tributários de IPI para todos os períodos anteriores a 25/10/2005. Ou seja, estão alcançados pela decadência os períodos lançados de julho, agosto, setembro e de 1 a 24 de outubro de 2005.

Em vista do exposto, voto por acatar os argumentos da Recorrente no tocante a preliminar de decadência parcial e manter tão somente os períodos de 25 a 31 de outubro, novembro e dezembro de 2005.”

Sendo assim, nos termos do art. 124, parágrafo único, do RIPI, deve-se considerar como pagamento o sistema de dedução de créditos com débitos. O que, em respeito ao decidido pelo STJ, em sede de repetitivo, quando da apreciação do Resp 973.733/SC, independentemente de resultar saldo devedor, após a dedução, inegável ter ocorrido pagamento,

mesmo que parcial do débito, direcionando-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Em vista de todo o exposto, nego provimento nessa parte.

E, em relação à segunda matéria, qual seja, ao lançamento decorrente de saída de mercadoria sem nota fiscal, trago o voto irretocável do nobre ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

“[...]

Com a devida vênia, discordamos do il. Relator com relação às seguintes matérias: presunção de saída sem nota fiscal (CN06) e base de cálculo (valor tributável) nas saídas para terceiros sem relação de interdependência (clientes).

A primeira matéria, como se sabe, já foi, recentemente, apreciada por esta Turma de Julgamento, quando se deu provimento ao recurso interposto pelo contribuinte. Portanto, não havendo nada de novo no debate, passamos a reproduzir, e adotar como razão de decidir, o voto vencedor proferido pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, nos autos do processo administrativo nº 10860.721195/2014-62:

Presunção de saída sem nota fiscal (CN06):

No presente caso, embora o Fisco aponte a elevada proporção, nos contratos, atribuída aos fretes, não se desincumbiu de demonstrar que tal proporção fosse artificial ou falsa. Com efeito, aqui se deveria comprovar que os serviços técnicos, distintos do frete, abrangiam valores maiores que os efetivamente computados pela recorrente, e demonstrar que essa diferença foi remetida ao exterior simulada como frete, isto é, que o planejamento tributário fosse abusivo, por simular valores desconexos com os valores reais, materiais, dos serviços técnicos prestados. Enfim, o Fisco deveria quantificar a real grandeza da prestação de serviços, distinta da parcela relativa ao frete, e não atribuir todo o contrato a prestação de serviços.

"A autoridade de origem presumiu a saída de mercadoria sem nota fiscal, isto porque não houve a devida auditoria da produção, na forma de fiscalização exigida nos moldes do Art. 142 do CTN, Art. 448 do RIPI/02 e Art. 522 do RIPI/10.

Primeiro é importante registrar que este item do relatório fiscal, relacionado principalmente ao código interno CN06, no qual foi lançado o IPI por saída de mercadoria sem nota fiscal, não se confunde com a quebra, perda, retorno ou devolução

de mercadorias, mas sim trata de um controle interno / conta que contabiliza movimentações internas de componentes nas diversas etapas das linhas de produção.

O código CN06 é um dos controles de movimentação interna de componentes na empresa e, unicamente com base neste controle, não é possível concluir que houve saída de mercadoria sem nota fiscal.

A fiscalização utilizou unicamente o controle interno do contribuinte para autuar, com base no controle de componentes e não os demais controles que podem fornecer informações mais precisas sobre as saídas de mercadorias.

Esse é um fato confirmado pela própria decisão de primeira instância que, após a anulação de sua primeira versão por este Conselho, confirmou que a fiscalização utilizou os componentes como referência para saídas de mercadorias sem notas fiscais e, de forma equivocada, deixou de observar os ajustes positivos e negativos dos componentes.

A fiscalização utilizou os lançamentos de baixa de componentes como se fossem os lançamentos de saída de mercadoria do estoque e não considerou as entradas de componentes como retorno desses mesmos lançamentos, os ajustes negativos.

Não se pretende afirmar que o controle interno de componentes é imprestável para a aferição a respeito da saída de mercadorias, o que se pretende é ressaltar que a fiscalização deveria ter utilizado o saldo da movimentação de componentes no lançamento e, em um segundo momento, confrontado com as demais provas.

Assim, sem considerar os livros fiscais, sem examinar as entradas e saídas e as notas fiscais correspondentes e, portanto, sem realizar o procedimento mais usual e mais adequado nos casos de lançamento de IPI sobre saída de mercadorias, que seria a auditoria da produção com a devida aferição da possível falta de estoque global externa, a fiscalização presumiu a falta de estoque de mercadorias (ou a baixa de mercadoria do estoque) e arbitrou o lançamento sob a alegação de saída de mercadorias sem nota fiscal.

Com base nos documentos, escrita fiscal e contabilidade e, por uma auditoria in loco, a fiscalização deveria ter ao menos analisado o consumo efetivo, a contagem física, o giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi- elaborados e finais, avaliando quantos e quais componentes são necessários para a fabricação de cada mercadoria e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias efetivamente saíram do estabelecimento sem notas fiscais".

*No que concerne à segunda matéria, a base de cálculo (valor tributável) nas saídas para terceiros **sem relação de interdependência** (clientes), a fiscalização, na impossibilidade de recompor a margem bruta (custo de importação+custos internos+lucro habitual), em conformidade com o disposto nas Instruções Normativas - IN SRF nº1351, de 1982, e nº82, de*

2001, recompôs as bases de cálculo "tão só com a informação de fls. 52, item 3, alínea "d".

Ocorre que, nesta impossibilidade, a fiscalização não poderia deixar de utilizar o valor da operação. Afinal, o valor tributável é constituído pelo preço do produto, salvo quando inferior ao custo do produto mais margens de lucro normal da empresa fabricante, o que deve ser devidamente demonstrado. Não foi o caso, porém.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso, quanto às matérias aqui tratadas."

Manifesto minha concordância com tal entendimento, eis que a fiscalização deve previamente dar suporte à autuação fiscal, não podendo inferir/presumir a falta de estoque sem a observância de procedimentos usuais, quais sejam, auditoria da produção com a devida aferição da possível falta de estoque global externa, analisando o consumo efetivo, a contagem física, o giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi- elaborados e finais, avaliando quantos e quais componentes são necessários para a fabricação de cada mercadoria. Caso contrário, os julgadores de 1ª e 2ª instância restariam prejudicados em sua análise e firmamento de convicção.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Fl. 12 do Acórdão n.º 9303-011.587 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16045.000450/2010-04