



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

Processo nº 16682.722018/2017-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.025 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

IPI. DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI é de cinco anos e rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional (CTN). Assim, na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para questionamento de eventual inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

IPI. CRÉDITOS. MP, PI E ME EMPREGADOS EM PRODUTOS NT.

Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados.

TAXA SELIC. EXCLUSÃO. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, para não reconhecer a decadência. Vencida a Conselheira Relatora, que dava provimento parcial para reconhecer a decadência da competência de novembro/2011. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Avila (suplente convocado), que reconheciam a decadência até a competência de outubro/2012, com fulcro no art. 150, §4º do CTN. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; (ii) por maioria de votos, para negar provimento ao recurso no mérito. Os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra acompanharam a relatora pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Avila (suplente convocado), que davam provimento ao recurso no mérito.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado em substituição à conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-83.215, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a impugnação interposta contra Auto de Infração lavrado perante a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro (Demac/RJ), pelo qual ocorreu o lançamento de crédito tributário de IPI (Código 2945) referente ao período de apuração de 01/12/2011 a 31/12/2013, decorrente da escrituração e utilização de créditos indevidos apurados sobre a aquisição de insumos empregados na produção de produtos classificados como não tributados.

O auto de infração teve por origem o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0718500-2017-00043-7, iniciado em 15/05/2017 para apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no que tange à regularidade da dedução de créditos na escrita fiscal da Contribuinte Autuada, bem como a constituição e exigência de ofício de crédito tributário não confessado e não recolhido daí decorrente.

A fiscalização iniciou após exame preliminar da Escrituração Fiscal Digital do ICMS/IPI - EFD (Convênio ICMS 143/2006), apresentada pela empresa, da qual faz parte o Livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI), bem como exames das Notas Fiscais Eletrônicas, sendo constatado que a empresa deu saída a produtos tributados e não tributados pelo IPI, apurando e mantendo em sua escrita créditos do imposto em relação às aquisições de insumos empregados na produção de ambos os tipos de produtos comercializados.

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (MPF nº 0718500-2017-00043-7), a Contribuinte esclareceu que efetuou pagamentos de IPI no período de Dez/2011 a Dez/2013 referentes ao código de receita 1038 (IPI - Vinculado a Importação), conforme demonstrativo de fls. 65-66, sendo que em relação ao mercado interno não realizou pagamentos, pelo fato de possuir saldo credor no período fiscalizado.

A Contribuinte apresentou a Solução de Consulta nº 374/2003 protocolizada sob o nº 13707.002630/2003-64, a qual conclui que as indústrias de produtos imunes, pelas entradas de insumos ocorridas a partir de 1º de janeiro de 1999, passaram a ter direito ao creditamento do IPI, possibilitando a utilização do saldo de créditos excedentes através de compensação de dívidas próprias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Em prosseguimento das análises, a empresa fiscalizada igualmente foi intimada a apresentar os seguintes esclarecimentos: **i)** descrição do processo de industrialização dos produtos NT fabricados e comercializados no período sob fiscalização e por ele classificados nos códigos 2710.1931 (Óleos Lubrificantes sem aditivos) e 2710.1932 (Óleos Lubrificantes com aditivos) da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), Decreto no 6.006/2006 e Decreto no 7.660/2011 conforme o período; **ii)** informar se, no período sob fiscalização, o estabelecimento havia industrializado/fabricado algum produto por intermédio das operações de refino ou refinação, definidas no inciso V, do art. 60 da Lei 9.478/97; **iii)** justificar a escrituração e manutenção dos créditos do IPI relativos à aquisição de insumos aplicados em produtos industrializados/fabricados e classificados como não tributados.

Após esclarecimentos, a equipe de fiscalização lavrou a autuação, concluindo em Termo de Verificação Fiscal de fls. 755 a 771 que a Contribuinte *"escriturou e manteve em seus registros fiscais créditos apurados sobre insumos empregados na industrialização/fabricação de produtos não tributados (NT), dando origem assim a sucessivos e indevidos saldos credores mensais do imposto, em completa afronta à legislação de regência da matéria que é clara e expressa no sentido da inexistência de direito à apuração, manutenção e utilização de tal espécie de creditamento"*.

Com isso, apresentou a reconstrução da escrita fiscal do período fiscalizado, apontando saldo devedor de IPI no valor original de R\$ 12.973.708,25, acrescido de multa de ofício prevista no artigo 80 da Lei nº 4.502/64 no valor de R\$ 9.730.281,07, bem como juros de R\$ 6.779.880,59, totalizando o valor de R\$ 29.483.869,91 (vinte e nove milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, oitocentos e sessenta e nove reais e noventa e um centavos), atualizado até a data da autuação.

Regularmente intimada, a Contribuinte apresentou a impugnação e documentos de fls. 809 a 959.

A decisão de Primeira Instância julgou pela improcedência da impugnação, com fundamentos resumidos na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

IPI. DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI é de cinco anos e rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Assim, na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

A legislação tributária adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo o da imediatidade, pelo qual somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino do petróleo.

IPI. CRÉDITOS. MP, PI E ME EMPREGADOS EM PRODUTOS NT.

Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias-primas, produto intermediários e materiais de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade objetiva.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para pagamento de débitos em atraso.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da

legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC.

Incidem juros de mora com base na taxa Selic sobre a multa de ofício paga após o seu vencimento legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Intimação nº 774/2018 (fls. 989) foi recebida pela Contribuinte eletronicamente em data de 22/05/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 994), com interposição de Recurso Voluntário de fls. 997 a 1029 em data de 20/06/2018, como se constata às fls. 995 (Termo de Solicitação de Juntada), cuja tempestividade e regularidade processual foi confirmada através do despacho de fls. 1039.

Em Recurso Voluntário a Recorrente pede pela reforma da decisão recorrida e improcedência do lançamento em razão dos seguintes argumentos:

PRELIMINARMENTE:

i) Extinção do créditos tributário referente aos período de 12/2011 a 10/2012 em razão da decadência, nos termos do artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional e Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça.

MÉRITO:

i) Os produtos industrializados se referem a derivados de petróleo e decorrem do refino, com NCM nº 2710.1931 e 2710.1932 e, portanto, objeto da imunidade prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal;

ii) Adquire Matéria Prima, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagens com incidência e aplica na industrialização de seus produtos, os quais têm saída com imunidade, estando amparada a viabilidade do crédito pelo artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, inclusive com previsão em Solução de Consulta nº 394/2003;

iii) Não se aplica a Súmula CARF nº 20, uma vez que a autuação tem por objeto crédito de IPI nas operações com imunidade na saída de produtos industrializados derivados de petróleo;

iv) Não incide a multa de 75% e os juros e correção pela Taxa Selic, conforme exigido na autuação, uma vez que a conduta da Contribuinte se deu com fundamento em ato normativo da própria administração pública, considerando que a Instrução Normativa SRF nº 33/99 é norma complementar, nos termos previstos pelos artigos

96 e 100 do Código Tributário Nacional, devendo ser aplicado o artigo 112 do mesmo Diploma Legal;

v) Igualmente devem ser excluídos os juros, correção pela SELIC e multa por aplicação do artigo 567, inciso II, alínea "c" do Regulamento do IPI, uma vez que a conduta de boa-fé da recorrente se deu exatamente em observância de atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, mais especificamente art. 4º, da IN 33/99;

vi) Deve ser excluída a multa de ofício em razão de decisão judicial proferida nos autos nº 0064322-92.2013.4.01.3400, em sede de recurso de Agravo de Instrumento (AI 006326.20.2014.4.01.0000/DF pelo TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO, pela qual foi concedida a tutela recursal para assegurar à escrituração dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos amparados pela imunidade de que trata o artigo 150, § 3º da Constituição Federal, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional. Igualmente aplica-se o artigo 63 da Lei nº 9.430/96, a Solução de Consulta Interna nº 01/2013 e a Súmula CARF nº 17 para exclusão da multa no presente caso;

vii) Os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, uma vez que o valor final da obrigação deve ser fixado pelo próprio Ente Tributante e não pelo Poder Legislativo, numa demonstração inequívoca de desrespeito ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal;

viii) A multa de 75% é improcedente, pois ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

ix) Não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada uma vez que, por definição, os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, de maneira que devem incidir somente sobre o que não foi repassado aos cofres públicos, ou seja, tão somente à obrigação principal.

x) Não existe previsão legal para a incidência dos juros sobre a multa, o que contraria o disposto no art. 97, V, do CTN, bem como o disposto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

Preliminar. Decadência

Alega a Recorrente que houve a consumação da decadência quinquenal para o IPI referente aos períodos de 12/2011 a 10/2012, com respectivos juros e multas, considerando que se trata de lançamento por homologação, com pagamento de tributo por meio de créditos do regime não cumulativo, aplicando-se o artigo 183 do RIPI/2010 e artigo 150, § 4, do Código Tributário Nacional.

Alega, sucessivamente, que aplica-se o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, uma vez que o fato gerador é mensal, de tal sorte que o exercício seguinte se dá no mês subsequente, extinguindo os créditos exigidos no período entre 12/2011 a 09/2012.

A decisão de Primeira Instância rejeitou o argumento fundamentando que o artigo 150, § 4º do CTN é aplicável quando da antecipação do pagamento do imposto devido pelo contribuinte e que, no presente caso, os valores de IPI exigidos no Auto de Infração decorrem exclusivamente da atividade de fiscalização, inexistindo qualquer recolhimento, sendo que a compensação não equivale a pagamento, por se tratar de institutos sabidamente diversos. Neste caso, deve incidir o artigo 173, inciso I do CTN, contando o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte, referindo-se a um período anual, razão pela qual o prazo decadencial dos lançamentos efetuados somente terminou em 31/12/2017.

O Auto de Infração (fls. 772-793) contestado pela Contribuinte teve por conclusão lançamento em razão da falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em decorrência da escrituração e utilização de créditos indevidos apurados sobre as aquisições de insumos empregados na produção de produtos classificados como não tributados (NT).

Constata-se que os valores cobrados se referem a crédito glosado do período de apuração fiscalizado, resultando em diferença a recolher a título de saldos devedores de IPI constatada após reconstituição da escrita fiscal, no valor total de R\$ 29.483.869,91.

Cabe inicialmente consignar que o RIPI/2010, ao tratar sobre lançamento por homologação, equipara pagamento à compensação quando não há saldo a recolher. Vejamos:

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

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

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

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

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

Tendo em vista que há saldo a recolher, não deve incidir o dispositivo em destaque, aplicando-se, neste caso, o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional¹.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou em relação à matéria, sob repercussão geral em julgamento ao REsp 973.733/SC², resultando na incidência do artigo 62, §2º do RICARF³.

O fato gerador do lançamento ocorreu no período de 01/12/2011 a 31/12/2013, com ciência do sujeito passivo em data de 06/11/2017 (fls. 803-804).

Portanto, em relação ao período de apuração em 01/12/2011, o prazo decadencial iniciou-se em data de 01/01/2012, encerrando-se em 31/12/2016, motivo pelo qual reconheço a decadência do lançamento com relação a este fato gerador.

Mérito

Da Súmula CARF nº 20.

Com relação ao mérito, inicialmente cabe observar que não se enquadra neste caso a Súmula CARF nº 20, que assim dispõe:

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 202-15269, de 05/11/2003 Acórdão nº 202-15366, de 03/12/2003 Acórdão nº 202-15455, de 17/02/2004 Acórdão nº 202-16141, de 28/01/2005 Acórdão nº 204-00488, de 11/08/2005

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

² 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 (...). 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). (REsp 973733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, DJ 18/09/09 – Recurso Repetitivo)

³ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Impera destacar que os Acórdãos precedentes⁴ não versam especificamente sobre imunidade, motivo pelo qual não há subsunção do presente caso concreto à fundamentação legal que embasa a Súmula em referência.

Neste sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior deste Tribunal Administrativo já se pronunciou em processos da Recorrente, através do Acórdão nº 9303004.581 (PAF: 16682.720026/201228) e Acórdão nº 9303007.368 (PAF: 16682.721220/201221), com votos favoráveis ao afastamento da Súmula nº 20, proferidos pelos Eminentes Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, vencidos por desempate por voto de qualidade.

Coaduno da mesma conclusão, conforme r. voto declarado pelo Ilustre Conselheiro Demes Brito, o qual colaciono abaixo a título de fundamentação com relação à incidência desta Súmula:

Compulsando os autos, verifico que os produtos industrializados pela Contribuinte (óleos lubrificantes com aditivos e óleos lubrificantes sem aditivos) gozam da imunidade Constitucional, inserida no artigo 155, parágrafo 3º, da CF, por se tratarem de derivados de petróleo.

Destarte, a decisão recorrida não reconheceu a imunidade destes produtos, negando o direito ao crédito de IPI em razão da aquisição dos insumos empregados no processo produtivo estar em sintonia com os dispositivos da Lei nº 9.779/99, considerando ainda que, no presente caso aplica-se a Súmula nº 20 do CARF, a qual trata sobre a impossibilidade de creditamento de IPI quando os produtos com saídas do estabelecimento forem classificadas na TIPI como NT.

(...)

Portanto, entendo que não se aplica ao presente caso a Súmula nº 20 do CARF, considerando que ela não se refere a produtos imunes, como é o caso de óleos lubrificantes.

Por tais razões, igualmente concluo que não se enquadra a Súmula CARF nº 20 ao presente caso.

Da imunidade sobre os produtos derivados de petróleo e possibilidade de aproveitamento de crédito de IPI sobre MP, PI e ME.

Reitera-se que os produtos objeto do lançamento são classificados na posição NCM 2710.1931⁵ (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.1932⁶ (óleo lubrificante com aditivo), com a notação NT (não tributado) na Tabela da TIPI.

⁴ Acórdão nº 202-15269, de 05/11/2003, Acórdão nº 202-15366, de 03/12/2003, Acórdão nº 202-15455, de 17/02/2004; Acórdão nº 202-16141, de 28/01/2005 e Acórdão nº 204-00488, de 11/08/2005.

⁵ 2710.19.31 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto

Com relação à configuração da condição de "derivado do petróleo", importante destacar que, em resposta ao Termo de Intimação nº 2 (fls. 653-655), a Contribuinte assim havia esclarecido através da manifestação de fls. 662 a 675:

i) As matérias-primas utilizadas na formulação dos produtos são divididas em óleos básicos e aditivos, sendo a atividade principal o recebimento, armazenamento (óleos básicos e aditivos), produção e distribuição de óleo lubrificante acabado;

ii) Os lubrificantes fabricados possuem em sua composição 70% (setenta por cento) ou mais de óleos básicos, sendo essa matéria prima oriunda do refino ou refinação, conforme definido no inciso V do artigo 6º da Lei nº 9.478/97.

Em Recurso Voluntário igualmente afirmou que os lubrificantes constituem genuínos derivados de petróleo e as misturas apontadas não alteram o fundamento constitucional para aplicação da imunidade, prestando os seguintes esclarecimentos sobre o processo industrial de tais produtos:

"Como já esclarecido em fiscalização e exposto em impugnação, verifica-se, no gráfico acima, as etapas do processo de fabricação dos lubrificantes classificados com os códigos da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, como NCM nº 2710.1931 e 2710.1932, consistindo nas seguintes etapas:

- *Mistura de óleos básicos minerais (derivados de destilação do petróleo e de outros processos de refino), por meio de misturadores ou tanques, conforme formulações preestabelecidas em função da aplicação do produto final, ocorrendo a mistura simples de diferentes óleos básicos e a mistura de óleos básicos com aditivos; e,*
- *Envase dos produtos finais em diversas embalagens, e pôr fim a revenda ou importação.*

A posição NCM nº 2710.19.31 (óleo lubrificantes sem aditivos) tem a seguinte descrição:

Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de

óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Sem aditivos

⁶ 2710.19.32 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Com aditivos

minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Sem aditivos

Já o óleo lubrificante com aditivo classificado na NCM nº 2710.19.32, tem a mesma descrição, mas trata-se de óleo aditivado, ou seja, existe uma mistura de aditivo em torno de 10% a 15%, portanto, não perdendo sua especificação de derivado de petróleo.

Em ambos, a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM tem a sua tributação do IPI como NT - Não Tributada, conforme se vê na TIPI"

A Autoridade Fiscal considerou que os produtos industrializados pela Contribuinte são comercializados com a notação NT para o IPI (não tributados), não havendo direito à escrituração ou à utilização dos créditos relativos aos insumos aplicados em sua produção.

Com relação à legislação que rege a matéria em análise, impera destacar os dispositivos legais abaixo citados:

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 tratou sobre a utilização dos créditos do IPI, ampliando os casos de aproveitamento para aqueles decorrentes da aquisição de produtos isentos e alíquota zero, ou seja, incluso no campo de incidência deste imposto. Vejamos:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (sem destaque no texto original)

Já a IN/SRF nº 33/1999 assim previa em seu artigo 4º:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 33, DE 04 DE MARÇO DE 1999 DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI NO 9.779, DE 1999

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.” (sem destaque no texto original)

Até a vigência da Lei nº 9.779/99 havia a previsão do artigo 5º Decreto-Lei nº 491/1969, que autorizava a manutenção e utilização de créditos do IPI relativos à MP, PI e ME efetivamente utilizados na industrialização de produtos exportados, não obstante terem sido excluídos do campo de incidência do imposto pelo artigo 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.

O incentivo legal do Decreto-Lei nº 491/1969 foi restabelecido pelo artigo 1º, inciso II da lei nº 8.402/92 e não foi revogado pela Lei nº 9.779/99, a qual apenas ampliou a possibilidade de créditos igualmente a produtos isentos e tributados à alíquota zero, o que levou ao texto do artigo 4º da IN SRF nº 33/99, acima transcrito.

Portanto, ao incluir os produtos "imunes", conclui-se que a Instrução Normativa em referência não criou exceção não prevista na Lei nº 9.779/99, mas tão somente compilou o texto legal ao dispositivo que já vigorava naquele momento, qual seja: produtos imunes por destinação à exportação.

A regra de exceção ditada pelo Artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 não admite interpretação extensiva para permitir o creditamento relacionado a produtos finais não tributados, pois o benefício somente foi reconhecido pela lei aos produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, como já mencionado. Neste caso, aplicando-se o Princípio da Estrita Legalidade, nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei. Neste sentido se posicionou o Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1060199/SP, de Relatoria do Eminentíssimo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 01/09/2010, bem como através do julgamento ao REsp nº 1027678/SP, de Relatoria do Eminentíssimo Ministro LUIZ FUX, da Primeira Turma, julgado em 19/02/2009, DJe 25/03/2009.

E, tão somente no sentido de dispor sobre a incidência do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999, combinado com o art. 5º do Decreto-lei nº 491/1969 e o art. 4º da IN SRF nº 33/1999, em 18/04/2006 foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006, o que afasta, a partir daquele momento, a conclusão anteriormente apontada na Solução de Consulta SRRF nº 397/2003, igualmente utilizada pela Contribuinte para justificar o creditamento.

Vejamos ainda o que prevê o Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010):

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6º). (sem destaque no texto original)

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

(...)

*IV - a energia elétrica, **derivados de petróleo**, combustíveis e minerais do País (Constituição Federal, art. 155, § 3o).*

(...)

*§ 3o **Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo**, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos (Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, art. 6o, incisos III e V). (sem destaque no texto original)*

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

*§ 1º **Não deverão ser escriturados créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados** -compreendidos aqueles com notação “NT” na TIPI, os imunes, e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização - ou saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal.*

§ 2º-O disposto no § 1º não se aplica aos produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior. (sem destaque no texto original)

*Art. 254. **Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):*

I - relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados. (sem destaque no texto original)

Da análise do artigo 2º, Parágrafo Único, constata-se que o campo de incidência do IPI abrange produtos dispostos na Tabela TIPI, tributados com alíquota zero ou maior, excluindo-se aqueles com a notação NT (não tributado).

Por sua vez, as normas gerais do IPI estabelecem que os produtos com notação “NT” na TIPI não são considerados produtos industrializados sujeitos a incidência do imposto, ainda que resultem de operação, em tese, caracterizável como industrialização conforme as definições do artigo 4º do RIPI/2010.

Impera ponderar que a não cumulatividade do IPI traduz-se no direito de o contribuinte abater o imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial

com o valor pago na aquisição dos insumos. E, salvo as exceções legais acima tratadas, não sendo configurada a hipótese de incidência por falta de previsão para respectivo recolhimento de tal imposto, como ocorre no caso de produtos não-tributados, conseqüentemente não é possível a escrituração de créditos, conforme dispõe o artigo 18, inciso IV, § 3º combinado com artigo 251, § 1º, acima citados.

Destaca-se, ainda, que os artigos 256 e 257 do mesmo Diploma Legal têm as seguintes previsões:

Art.256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º-O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

Art. 257. O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 256 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração neste Regulamento. (sem destaque no texto original)

Em suma, pela interpretação de todos os comandos legais infraconstitucionais que versam sobre créditos decorrentes de aquisições de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos imunes e, de acordo com a sistemática da não cumulatividade, conclui-se que está correta a autuação objeto deste litígio.

O Superior Tribunal de Justiça tratou sobre a matéria em julgamento ao REsp nº 1.015.855-SP (STJ, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, Julgamento em 08/04/2008, DJE de 30/04/2008), conforme Ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI

9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.

5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.

6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode

ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.

8. A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.

9. Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. (SEM DESTAQUES NO TEXTO ORIGINAL)

A orientação dada pela decisão acima direciona a Jurisprudência do STJ sobre o tema, a exemplo do AgInt no REsp nº 1.572.317-PR, proferido pela Segunda Turma, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Herman Benjamin (J: 02/02/2017, DJE: 03/03/2017).

Em síntese, conclui o STJ que o direito ao crédito de IPI só existe quando os produtos tiverem saída tributada, não cabendo a ampliação da incidência do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999, que abrange apenas a isenção ou alíquota zero, nada prevendo sobre produtos imunes ou não tributados. Neste caso, deve ser aplicado o artigo 97 do Código Tributário Nacional, bem como o Princípio da Legalidade e o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Por outro lado, com relação ao argumento da Recorrente sobre a limitação constitucional do poder de tributar operações com previsão de imunidade, impera esclarecer que a discussão sobre eventual inconstitucionalidade da legislação que rege a matéria é de competência privativa do Poder Judiciário.

Ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais compete julgar recursos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RICARF: artigo 1º), incidindo, portanto, a Súmula CARF nº 2⁷.

Este Colegiado já se pronunciou da mesma forma em caso análogo, a exemplo do v. Acórdão nº 3402-003.838.⁸

Em razão dos fundamentos acima, concluo pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos escriturados pela Contribuinte.

Por fim, cabe registrar, nos termos do art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que os Conselheiros que votaram pelas conclusões do voto desta Relatora fizeram-no sob o fundamento de que seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 20.

Taxa Selic

Com relação à contestação sobre a incidência da Taxa Selic, aplica-se a Súmula CARF nº 4, que assim dispõe:

***Súmula CARF nº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Proibição de Confisco

Alega a Recorrente que a multa de 75% é improcedente, pois ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

⁷ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

⁸ Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/01/2003 a 31/12/2003

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

É vedado ao CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Súmula CARF n. 2). Assim, não é possível ao Tribunal Administrativo declarar a inconstitucionalidade de expressa determinação legal de tributação por alíquota positiva constante da Tabela de incidência de IPI (TIPI) de produtos que se enquadram como derivados de petróleo, sob o argumento de estarem abarcados pela imunidade tributária.

CRÉDITO AQUISIÇÃO INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. (Supremo Tribunal Federal, RE n.º 398.365, repercussão geral). Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3402-003.838 - PAF: 10970.000401/2008-10 - Relatora: Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne)

Da mesma forma, aplica-se a Súmula CARF nº 2 quanto a tal alegação.

Juros sobre a Multa de Ofício

Alega a Recorrente que não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, de maneira que devem incidir somente sobre o que não foi repassado aos cofres públicos, ou seja, tão somente à obrigação principal.

Igualmente alega que não existe previsão legal para a incidência dos juros sobre a multa, o que contraria o disposto no art. 97, V, do CTN, bem como o disposto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

Com relação a este questionamento, aplica-se a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário quanto à preliminar de decadência do lançamento com relação ao fato gerador de 31/12/2016 e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado.

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto da Ilustre Conselheira *Cynthia Elena de Campos*, ressalto minha discordância especificamente quanto ao lustro decadencial discutida nos autos, devendo ser mantida a decisão *a quo* nesta parte, como passaremos a demonstrar.

Preliminarmente, para deslinde dessa questão, subscrevo alguns trechos das considerações tecidas na decisão recorrida, adotando-os como razão de decidir, com forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto.

Pois bem. Sustenta a Recorrente que ocorreu a decadência para fatos geradores ocorridos até 10/2012, pois a ciência da autuação teria sido dada em 06/11/2014, e o prazo decadencial de 5 anos **é contado a partir do fato gerador**.

Segundo o entendimento da Recorrente, o pagamento capaz de extinguir a obrigação tributária não seria apenas o recolhimento propriamente dito, mas também o creditamento, o qual constituiria hipótese de compensação e produziria o efeito de pagamento, inclusive para fins de contagem do prazo decadencial e, por consequência, a regra pertinente à contagem do prazo decadencial seria a do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvida de que, à luz da legislação tributária, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN, combinado com os arts. 110 a 113 do RIPI/98 e 123 a 126 do RIPI/2002, o IPI se encontra sujeito ao lançamento do tipo “por homologação”, no qual cabe ao sujeito passivo (contribuinte), sob a sua exclusiva iniciativa e responsabilidade, o dever de apurar e pagar, relativamente a cada período, o *quantum* devido desse imposto, antecipadamente a qualquer exame por parte da autoridade administrativa, e a esta cabe a homologação expressa ou tácita, após cinco anos do fato gerador.

O dispositivo em tela só é aplicável no caso de antecipação do pagamento do imposto devido pela contribuinte, *verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifou-se)

Com efeito, decorre da disposição constante do *caput* do artigo 150 que a homologação se opera em relação à atividade exercida pelo obrigado, vale dizer, em relação à

antecipação do pagamento do tributo. Logo, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários que tenham sido submetidos a pagamento.

No caso concreto, os valores de IPI exigidos no Auto de Infração **decorrem exclusivamente da atividade de fiscalização**, inexistindo qualquer recolhimento por parte da Recorrente. Ou seja, não se implementou a condição necessária (antecipação do pagamento) para que se perfizesse a hipótese de “lançamento por homologação”.

Obviamente, a compensação (que aliás sequer se encontra presente no mero procedimento escritural de débito e crédito do IPI, ao contrário do que inadvertidamente expõe o sujeito passivo) não equivale a pagamento, por se tratar de institutos sabidamente diversos.

Em assim sendo, fica afastada a regra especial constante do artigo 150, §4º, do CTN, havendo-se de computar a decadência pela regra geral do artigo 173, inciso I, do referido diploma legal, segundo a qual o prazo respectivo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos, referentes a cada período de apuração, poderiam ter sido efetuados e cuja incidência no caso concreto não estaria a depender da comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Por fim, não procede também, a alegação da Recorrente de que, no caso do IPI, uma vez que o fato gerador é mensal, o exercício seguinte se dá no mês subsequente. Não se confunde exercício com período de apuração. O exercício refere-se a um período anual, e coincide com o ano civil, razão pela qual o prazo decadencial dos lançamentos efetuados somente terminou em **31/12/2017**.

Como a ciência do auto de infração ocorreu em **03/11/2017** (vide fls. 803/804), constata-se que não se operou a decadência argüida.

No entanto, temos que ressaltar uma particularidade que deve ser observada com cautela no caso sob análise. Veja-se.

Por entender que **nos casos de creditamento indevido**, sem acusação do cometimento de fraude, prevalece a regra definida no art. 150 do CTN, em razão da disposição específica do art. 124, III, do Regulamento do IPI (art. 183, III, do RIPI/2010), abaixo transcrita com destaque (grifou-se):

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. (Grifei)

Entendo que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre

os casos em que o contribuinte nada recolhe (em DARF) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registre-se, por isso, que só estamos julgando a decadência sob o comando de tal dispositivo, referente ao período de apuração discutido nos autos, em que aparentemente nada foi recolhido em DARF naquele período, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir eram suficiente para "liquidar" todo o débito do período.

Como se sabe, muito se discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150, do CTN.

No entanto se observa que quando de efetivo recolhimento em DARF, a situação é rigorosamente a mesma, a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, entendendo que tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art.150, do CTN, por força do artigo 124, III, do RIPI.

Como se vê, no caso, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Contudo, o dispositivo regulamentar é de clareza vítea: **somente créditos admitidos** pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. No caso concreto não ocorreu o pagamento antecipado alegado pela defesa, **porque os créditos utilizados na dedução dos débitos não eram admitidos pelo regulamento**, conforme restou demonstrado pelo Fisco.

Portanto, conclui-se que, de fato, não houve pagamento antecipado nos períodos fiscalizados, devendo ser considerado hígido o lançamento em relação a esses períodos de apuração, não se operando a decadência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra