



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 17878.000029/2007-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-000.816 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente PRODUMAN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA E RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

A atividade de recomposição da escrita fiscal está relacionada com a correta quantificação do valor do tributo, não sofrendo nenhuma limitação temporal em face das regras de decadência, as quais apenas se aplicam à atividade de o fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-000.816 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 17878.000029/2007-50

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido:

"Trata-se de processo formalizado para analisar as declarações de compensação (DCOMPs) indicadas na tabela de fl. 01, relacionadas na tela RFB-SIEF de fl. 14 e juntadas às 07/73, tendo como objeto a compensação de débitos próprios de COFINS e PIS não-cumulativos com crédito de IPI apurado ao final do 4º trimestre-calendário de 2004 e demonstrado nas fls. 17/23.

Para verificação da legitimidade do direito creditório a lastrear as compensações declaradas foi instaurado procedimento fiscal instruído pelos documentos de fls. 77/ 1 86, cabendo destacar o despacho decisório de fls. 183/196, no qual foram consolidados os trabalhos e conclusões da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Volta Redonda -RJ sobre a questão.

O supracitado despacho decisório não reconheceu o direito creditório a lastrear as compensações declaradas, pelo que não as homologou. Os fundamentos suscitados foram, em síntese:

a) pela atividade de comércio atacadista desenvolvida pela interessada e pela verificação de suas informações prestadas e de seus documentos fiscais, depreendia-se que ela realizara industrialização por encomenda, implicado sua configuração não como estabelecimento industrial, mas como equiparado a industrial;

b) a interessada comprava a matéria-prima bobina de aço cromada e a enviava a terceiro para corte, transformando-a em folha de aço cromada, a qual, pelas notas fiscais apresentadas, era vendida posteriormente a uma indústria de conservas alimentícias (denominada Conservas Rubi S.A., CNPJ n.º 31.667.900/0001-10), com suspensão do IPI sob amparo' do art. 31 da Medida Provisória (1/IP) n.º 66, de 2002, que foi convertida na Lei n.º 10.637, de 2002;

c) do teor do art. 29 (em especial a parte final do caput e o § 5º) da Lei n.º 10.637, de 2002, bem como dos atos normativos complementares, concluía-se que: c.1) "A simples equiparação não justificaria acumulação de saldo credor do imposto, pois as vendas de produtos industrializados por encomenda são tributadas, o que resultaria na anulação pela compensação com débitos "; c.2) "A legislação que estabeleceu a manutenção e utilização de créditos relativos a MP, PI ou ME remetidos com suspensão para indústria alimentícias (dentre outras). estabeleceu o benefício apenas para os estabelecimentos industriais, NÃO o estendendo aos estabelecimentos equiparados, conforme parte final do art. 29 e do parágrafo 5º (...);"

d) a interessada "não poderia ter dado saída com suspensão de IPI nas vendas efetuadas para as Conservas Rubi, o que ensejava a apuração dos débitos de imposto que deixaram de ser destacados nas Notas

| MÊS/ANO | Saldo PA anterior | Saldo credor PERDCOMP | Débito do IPI - Vendas com suspensão indevida* | Saldo |
|-------------|-------------------|-----------------------|--|---------------|
| 3º TRI/2004 | | | | |
| out/04 | R\$0,00 | R\$6.087,13 | R\$7.476,05 | (R\$1.388,92) |
| nov/04 | | R\$15.882,42 | R\$16.592,78 | (R\$710,36) |
| dez/04 | | R\$19.279,27 | R\$22.603,75 | (R\$3.324,48) |
| TOTAL | | R\$41.248,82 | R\$46.672,58 | (R\$5.423,76) |

* Vendas escrituradas no RAIP1 = vendas (5.101) x 5%

e) "Em relação aos débitos de [PI não recolhidos. os mesmos foram alcançados pela decadência de 05 anos ";

O despacho decisório da DRF -Volta Redonda foi encaminhado pela via postal (conforme o AR juntado à fl. 194) para a ciência do responsável por sucessão indicado na fl. 187.

Tomada a aludida ciência em 24/06/2010, o responsável protocolou em 21/07/2010 a manifestação de inconformidade de fls. 195/197, na qual, essencialmente:

a) aduziu que a fundamentação do despacho decisório encontrava-se eivada de uma gritante inconsistência, que poderia até mesmo ser considerada um erro de fato, conforme a explanação assim transcrita:

"> Se a impugnante é equiparado a estabelecimento industrial, com os direitos e as obrigações inerentes, onde se insere o direito de se creditar do IPI destacado nas notas fiscais referentes à aquisição de produtos industrializados:

> Se as notas fiscais foram emitidas por estabelecimentos industriais e preenchidas cumprindo as formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas pela legislação tributária;

> Se os créditos constaram de sua escrituração comercial e fiscal. tendo sido, portanto, pleiteados oportunamente:

> Se as notas fiscais emitidas pela impugnante não destacaram o [PI e, portanto, ao contrário dos créditos. os débitos não constaram de sua escrituração comercial e fiscal:

> Se esses débitos não foram sequer constituídos e, muito menos, exigidos de ofício na época própria e, por isso. estão irremediavelmente alcançados pela decadência. eles não existem e não podem ser exigidos ou cobrados;

> Se tudo isso foi constatado pelo parecerista, que não ofereceu qualquer reparo:

o crédito não pode ser reduzido mediante a compensação de um débito inexistente, por já estar decadente. Ao contrário o crédito subsiste em toda a sua totalidade. A compensação com um débito decadente significa ressuscitá-lo e pagá-lo. em absoluto conflito com o próprio Código Tributário Nacional. Em síntese apertada: o crédito existe e o débito não existe. Não há como confrontar o que existe com o que não existe."

b) requereu ao final o provimento das razões de inconformidade para: I. Reconhecer o direito creditório; II. Homologar as compensações declaradas; e/ou III. Deferir o pedido de ressarcimento; e I V. Cancelar as cobranças indevidas"

Em sequência, analisando as argumentações da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA.

É o saldo devedor do IPI apurado do confronto escritural no RAIPI que se torna passível de, se não pago/compensado/confessado, conformar-se, por meio do lançamento de ofício, em crédito tributário da União, elemento este que compõe o objeto do instituto da decadência no âmbito tributário. Assim, a decadência opera-se sobre o saldo devedor do IPI e não sobre os débitos escriturais do IPI considerados pelo Fisco na reconstituição de ofício da escrita fiscal do sujeito passivo em razão da constatação de situação fática incorrida pelo sujeito passivo atinente à realização de saídas (vendas) tributadas sem o destaque do imposto nas notas fiscais.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Devem ser não homologadas as compensações declaradas, cujo direito creditório em que se lastreiam revela-se inexistente pela reconstituição de ofício da escrita fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 222/226), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando fatos e argumentos já apresentados e acrescentado que:

"8. Segundo a ótica do relator, os débitos do IPI relativos aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004 (4º trimestre de 2004) desdobram-se em dois blocos distintos; um que se pode denominar de "débitos escriturais do IPI" e um outro que se pode denominar de "débitos originados de saldo devedor do IPI". O instituto da decadência não alcançaria o primeiro bloco mas, tão somente, o outro bloco.

9. É evidente que o relator como que esquece que o segundo bloco está dentro do primeiro. Essa visão distorcida lhe permite concluir que o instituto da decadência tem um alcance limitado e parcialmente abrangente.

10. O esquecimento do relator não parou por aí. Ele, também, não observou que para a recorrente os "débitos escriturais do IPI" relativos ao 4º trimestre de 2004 nunca, jamais existiram, de conformidade com o seu entendimento da legislação tributária aplicável às transações realizadas, à época, com os seus fornecedores de matérias primas e serviços e com os seus clientes.*

Se os "débitos escriturais do IPI" não existiram, como existir os "débitos originados de saldo devedor do IPI", se estes estão dentro daqueles?

11. Além disso, essa aplicação halfstíck do instituto da decadência nada tem de lógico e coerente. O fato é que a recorrente praticou exatamente o que o mercado praticava. O Fisco deveria estar atento e fazer aquilo que deveria ter sido feito oportunamente: efetuar o lançamento de ofício. Se não se fez oportunamente, a situação demonstrada e registrada na escrituração fiscal e comercial da recorrente consolidou-se. O uso da decadência, pela metade, faz com que o instituto seja contornado, seja escamoteado. Ou se aplica por inteiro ou não se aplica o instituto da decadência. A meia-sola neste caso é um remendo que visa, apenas, remediar o cochilo do Fisco.

12. Resta, ainda, o argumento que diz muito de perto com a JUSTIÇA FISCAL, a ASSISTÊNCIA SOCIAL e o BOM SENSO. O benefício fiscal da MP 66/2002 era dirigido ao barateamento da cesta básica. Esse objetivo foi plenamente alcançado. As vendas efetuadas para as Conservas Rubi eram constituídas de folhas que foram utilizadas, com certeza, na fabricação de latas para o acondicionamento de sardinhas, um dos itens da cesta básica. O IPI não foi cobrado das Conservas Rubi. A recorrente não obteve a mínima vantagem nisso. A Fazenda Pública não arrecadou o imposto. Mas o objetivo do benefício fiscal foi atingido plenamente, uma vez que o produto componente da cesta básica foi desonerado do IPI, ou seja, não foi cobrado do vendedor da sardinha, mas também não foi cobrado do consumidor final."

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

De pronto, há que se reconhecer que duas matérias se tornaram incontestes neste processo, como bem pontuou o Acórdão recorrido:

"Do exposto, observa-se de plano que dois pontos não integram a controvérsia, porquanto não se observam suscitações de dúvidas a respeito. São eles: 1) a legitimidade dos valores registrados a crédito na escrita fiscal e ii) a procedência da tributação (incidência) do IPI nas operações de vendas (saídas) realizadas pela contribuinte interessada à indústria Conservas Rubi S.A."

(grifo nosso)

Assim sendo, a questão fundamental a ser decidida neste julgamento se refere a possibilidade de a fiscalização reconstituir a escrita fiscal da contribuinte para fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos. A instância julgadora de piso entendeu que sim, por seu turno, a ora recorrente entende que a fiscalização não poderia fazê-lo, pois haveria vedação por aplicação da regra decadencial.

A meu sentir, a decadência prevista no Código Tributário Nacional, tanto a preconizada no art. 173, como a do art. 150, não alcança a atividade preparatória de reconstituição da escrita fiscal, mas se atem somente a atividade de constituição do crédito tributário através do lançamento de ofício. Nessa esteira, reproduzo excerto do voto vencedor no

Acórdão n.º 3402-004.139, da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim, e adoto como razões de decidir os fundamentos ali lançados:

"(...) nenhuma das normas que dispõem sobre a decadência do direito do Fisco, sejam aquelas constantes do CTN, sejam as constantes dos Regulamentos do IPI, limita ou impede a fiscalização de fazer a recomposição dos saldos da escrita fiscal para além dos cinco anos anteriores à data de lançamento.

Na doutrina civilista a decadência é considerada um fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo, ao passo que a prescrição é a extinção da ação destinada a resguardar um direito. Apontam os civilistas que o elemento comum a ambos é a perecibilidade de um direito pela inércia de seu titular e a principal diferença é a natureza do direito passível de extinção⁴.

Nesse passo, as normas veiculadas pelos arts. 150, § 4º do CTN e 173 do CTN determinam hipóteses de extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo decorrente da inércia da fiscalização no exercício do poder-dever de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Expirado os prazos estabelecidos nos referidos dispositivos legais, perece o direito Fisco e considera-se definitivamente extinto o crédito tributário relativo aos fatos geradores caducos.

No exercício da atividade de lançamento, um dos deveres da fiscalização consiste na quantificação correta do tributo devido (art. 142 do CTN). E no caso do IPI, para que isso aconteça, não pode existir nenhuma limitação à recomposição dos saldos da escrita fiscal, especialmente em infrações continuadas, como é o caso do aproveitamento de créditos indevidos ou a falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída, onde a irregularidade vai se repetindo e seus efeitos vão se propagando por vários períodos de apuração.

A possibilidade de a fiscalização recompor os saldos da escrita fiscal do IPI, relativamente a períodos anteriores aos cinco anos que antecederam a autuação, não é obstada pelas normas que regulam a decadência, pois tal atividade (de recompor a escrita) visa à correta apuração do quantum debeat ao cabo de cada período de apuração. A recomposição dos saldos da escrita fiscal é uma atividade preparatória do lançamento, mas não é o lançamento.

A fiscalização pode retroagir a recomposição da escrita a tempos imemoriais, pois não há vedação legal a esse procedimento. A vedação restringe a constituir o crédito tributário pelo lançamento. Se após a recomposição da escrita a fiscalização apurar saldos devedores do imposto, só poderá exigir, por meio de lançamento de ofício, os débitos apurados nos cinco anos anteriores à data do lançamento, observadas as regras de contagem estabelecidas nos arts. 150, § 4º do CTN ou no art. 173, I, do CTN."

(grifo nosso)

Dessa maneira, resta claro que a decadência não alcança a atividade de reconstituição da escrita fiscal. De fato, no caso dos autos, tal verdade se mostra mais premente, tendo em vista que, considerando-se tratar-se de um pedido de ressarcimento, quanto ao qual se tem como pacífico, tanto na jurisprudência administrativa, como na judicial, não existir um limite temporal para a sua análise, obstaculizar a reconstituição da escrita seria equivalente a

impor de forma indireta um prazo para a análise do pedido, o que equivaleria criar a sua homologação tácita, pois impediria a apuração do correto valor a ser ressarcido. Ademais, em consequência, chegaria-se a absurda situação de sangrar-se os cofres públicos com o pagamento de valores claramente indevidos, como no caso do presente processo, no qual a incidência do IPI nas vendas realizadas à indústria Conservas Rubi S/A é fato inconteste.

Desse modo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves