



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

Processo nº 19515.001253/2009-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.633 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria IPI
Recorrente TECNOVAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADES.

Inexiste nulidade na decisão de primeira instância quando, fundamentadamente, considera parte da exigência não impugnada e determina o prosseguimento da cobrança em processo separado.

RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA FISCAL.

A reconstituição de escrita fiscal elaborada em planilhas contendo observações numeradas e devidamente explicadas em termo circunstanciado pela fiscalização não caracteriza cerceamento de defesa e constitui instrumento hábil à comprovação dos valores devidos pelo contribuinte.

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. LEGITIMIDADE. INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL.

A falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal relativa às notas fiscais de entrada constitui óbice intransponível ao reconhecimento da legitimidade do crédito extemporâneo, uma vez que impede o fisco de verificar se os valores já não foram aproveitados na época própria.

CRÉDITOS. COMERCIANTE ATACADISTA NÃO CONTRIBUINTE.

O direito ao crédito sobre 50% do valor das notas fiscais de aquisição de insumos de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI não contempla fornecedores inscritos no Simples e nem aquisições tributadas com alíquota zero.

CRÉDITO PRESUMIDO. APROVEITAMENTO NA ESCRITA FISCAL.

A teor do art. 14 da IN SRF 210/2002, a falta de apresentação do DCP só impede o aproveitamento do crédito presumido via ressarcimento ou compensação, não constituindo óbice ao aproveitamento do benefício de forma escritural na conta-corrente de IPI.

SONEGAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICADORA DA INFRAÇÃO.

O aproveitamento indevido de créditos de IPI com base em interpretação equivocada da legislação ou com base em jurisprudência superada não caracteriza a sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Inexistindo dolo do contribuinte, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN aos períodos de apuração em que houve pagamento antecipado do imposto e a regra do art. 173, I, do CTN aos períodos de apuração em que não houve pagamento.

MULTA QUALIFICADA.

Inexistindo circunstância qualificadora da infração, aplica-se a multa de ofício no percentual básico de 75%.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) declarar extinto o direito de o fisco exigir valores em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004, em razão da decadência; (ii) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, em razão de não ter sido comprovada a sonegação; e (iii) reverter a glosa do crédito presumido do ano de 2003 no valor de R\$ 102.846,33.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em **30/04/2009** (fl. 570), lavrado para exigir o crédito tributário relativo ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), multa de ofício qualificada e juros de mora, nos períodos de apuração compreendidos entre **janeiro de 2003 e dezembro de 2004**, em razão da falta de recolhimento do imposto detectada após a glosa de créditos indevidos.

Segundo o termo de constatação fiscal de fls. 484 a 555, o contribuinte se creditou, no primeiro decêndio de março de 2003, do valor de R\$ 7.463.403,48, e na primeira

quinzena de janeiro de 2004, do valor de R\$ 505.133,83, ambos escriturados sob a rubrica “outros créditos”.

O contribuinte justificou a composição do crédito de R\$ 7.463.403,48 da seguinte forma: R\$ 322.159,89 se referem a créditos presumidos de atacadistas anos de 2000 a 2002; R\$ 262.499,85 se referem ao crédito presumido de IPI de 1998 a 2002; R\$ 226.575,42 se referem a créditos por aquisições de insumos isentos de 2000 a 2002; R\$ 1.458.329,51 se referem a créditos de insumos “não creditados nos anos 2000 a 2002”; R\$ 585.047,82 se referem a créditos por aquisições de insumos tributados com alíquota zero nos anos de 1994 a 1996; R\$ 2.430.671,81 se referem à correção monetária – alíquota zero e R\$ 310.000,00 se referem à correção monetária – alíquota zero ano de 1993. Esses valores totalizam R\$ 5.595.284,30 e o contribuinte justificou a diferença em relação ao valor creditado da seguinte maneira: R\$ 1.183.334,37 foram estornados na primeira quinzena de maio de 2004 e R\$ 684.784,81 são créditos presumidos de atacadistas não aproveitados à época própria e créditos por aquisição de insumos isentos do período de 1998 a 1999, cujas listagens não foram encontradas.

O contribuinte justificou a composição do crédito de R\$ 505.133,83 da seguinte forma: R\$ 241.460,87 são créditos presumidos de atacadistas do ano 2003; R\$ 102.846,33 são créditos presumidos de IPI ano 2003; R\$ 91.597,24 são créditos de insumos indiretos; R\$ 63.660,83 são créditos de correção monetária sobre insumos indiretos. O somatório desses créditos é de R\$ 499.565,27 e o contribuinte justificou que a diferença em relação ao valor creditado se refere a aquisições de atacadistas optantes pelo Simples.

A fiscalização justificou as glosas efetuadas da seguinte forma:

Créditos decorrentes de aquisições de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI.

O contribuinte se creditou do IPI aplicando as alíquotas a que estavam sujeitos determinados produtos intermediários sobre 50% do valor constante da nota fiscal de aquisição. Essas aquisições ocorreram em grande parte durante os anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, mas os créditos somente foram lançados e aproveitados no livro de apuração de IPI em novembro e dezembro de 2003 e em fevereiro e março de 2004. Entre as compras que originaram os créditos, existem aquisições de empresas optantes pelo Simples, que não dão direito a crédito. Além disso, a maioria das aquisições não ocorreu de comerciantes atacadistas, mas sim de estabelecimentos industriais, pois grande parte das aludidas notas fiscais traz em seu corpo a observação: “Alíquota de IPI reduzida a zero”.

Tendo em vista essa situação fática e considerando, ainda, que o contribuinte não comprovou a contabilização das notas fiscais anteriores ao ano de 2003, pois não apresentou os livros de registro de entradas dos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, a fiscalização glosou as aquisições de empresas optantes do Simples e aquelas emitidas por estabelecimentos industriais, aceitando créditos no valor de R\$ 18.702,98.

Crédito presumido de IPI

O contribuinte apurou e aproveitou o crédito presumido do IPI nos anos de 1998 e de 2000 a 2003.

A fiscalização glosou a totalidade do crédito presumido, pois o contribuinte, além de não ter apresentado as DCPs exigidas pela IN SRF 210/2002, também não apresentou a escrituração contábil e fiscal dos anos de 1998 a 2002.

Créditos relativos a “insumos não creditados”

O contribuinte se creditou por compras de insumos indiretos ocorridas no período de 30/12/1999 a 21/12/2002. Segundo o contribuinte, esses materiais indiretos são empregados no processo produtivo e não são bens classificados no ativo permanente. Utilizou como fundamento do crédito o Parecer Normativo CST nº 515/71.

A fiscalização glosou a totalidade dessas aquisições porque o contribuinte deixou de comprovar sua contabilização, uma vez que não apresentou os livros de registro de entradas de mercadorias dos anos de 1999 a 2002.

Créditos decorrentes de aquisições com alíquota zero

O contribuinte se creditou pelas compras de insumos sujeitos à alíquota zero ocorridas no período de 25/01/1993 a 05/11/1996, com base na jurisprudência do Poder Judiciário e no princípio da não-cumulatividade.

A fiscalização glosou a totalidade desses créditos, pois o valor do crédito de IPI decorrente da entrada de insumos tributados com alíquota zero é zero. Não há amparo legal para tomar a alíquota de uma das operações de saída para fictamente fazer surgir um crédito, pois a lei não prevê essa possibilidade.

Créditos decorrentes de aquisições isentas

O contribuinte se creditou do IPI pelas aquisições de insumos isentos ocorridas no período de 31/12/1999 a 30/12/2002, com base no princípio da não-cumulatividade e na jurisprudência do STF e do Conselho de Contribuintes.

Os créditos não foram aceitos pela fiscalização, pois além do contribuinte não ter apresentado as notas fiscais de aquisição e os livros de registro de entradas dos anos de 1999 a 2002, não há amparo legal para a tomada de crédito relativo a insumos isentos por meio da aplicação de uma alíquota de 15% sobre o valor das aquisições.

Créditos decorrentes de correção monetária

O contribuinte calculou correção monetária sobre todos os créditos que não foram efetuados na época própria e lançou essa correção a crédito no livro de apuração do IPI, com amparo no princípio da não-cumulatividade e da jurisprudência do TRF da 4ª Região e do STJ.

A fiscalização glosou esses créditos, pois não há amparo legal para a correção monetária de créditos escriturais, ainda que tenham sido lançados na escrita de forma extemporânea.

Após discorrer sobre a conduta do contribuinte e de concluir que ela pode ser enquadrada nos tipos penais da Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária) e da Lei nº 4.729/65 (sonegação fiscal), a fiscalização aplicou a multa de ofício por infração qualificada, pois entendeu presente a circunstância qualificadora prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64 (sonegação).

Regularmente notificado do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese: **a)** decadência do direito do fisco efetuar as glosas, pois o IPI é um imposto sujeito ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º do CTN); **b)** o aproveitamento dos créditos foi feito de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, e, quanto aos créditos extemporâneos, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 515, de 1971; **c)** o princípio da não-cumulatividade assegura o direito ao crédito em relação a

produtos essenciais à atividade empresarial, ainda que se trate de peças de reposição de máquinas, sem embargo das restrições previstas legislação tributária, uma vez que há consumo no processo produtivo e esses bens não integram o ativo imobilizado; **d**) o direito ao crédito de IPI em aquisições de estabelecimentos atacadistas tem previsão no art. 165 do RIPI/2002, sendo que, apesar de ajustes feitos pela própria impugnante nas listagens, foi considerado pela fiscalização somente o valor de 18.702,98; **e**) a simples falta de apresentação de DCP não pode impedir o direito ao crédito presumido referente a exportações, sendo que, de acordo com o art. 14, § 4º da IN SRF nº 210, de 2002, com a redação dada pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003, a DCP passou a ser exigida somente a partir do 2º trimestre de 2003 e não a partir do 4º trimestre de 2002, sendo antes exigida apenas a DCTF; **f**) mesmo que não fossem admitidos créditos por causa da falta de DCP a partir do 2º trimestre de 2003, isso não poderia acontecer em relação aos créditos de 2000 até o 1º trimestre de 2001 e quanto à falta dos livros de registro de entradas de 1998 a 2002, deve ser aplicada a regra do art. 191 do RIPI/2002, segundo a qual, no lançamento de ofício, devem ser considerados como escriturados os créditos que forem alegados até a impugnação; **g**) sob o fundamento da falta de livros fiscais (de 1999 a 2002), a fiscalização deixou de considerar créditos referentes a insumos que seriam produtos intermediários diretamente consumidos no processo produtivo (solventes, tintas, fitas adesivas, cartuchos de impressora, fita de processador, etc.), apesar da documentação fiscal comprobatória; **h**) o direito aos créditos de IPI de produtos com alíquota zero e isentos, glosados pela fiscalização, deflui do princípio da não-cumulatividade, conforme doutrina e jurisprudência, inclusive administrativa; **i**) a correção monetária foi incorporada aos créditos não escriturados na época própria para evitar o prejuízo com a inflação do período, sendo inconstitucional o enriquecimento sem causa do Estado resultante do acréscimo inflacionário em favor dos cofres públicos e à custa do sujeito passivo; **j**) tendo em vista que o imposto em questão segue o regime do lançamento por homologação, o prazo prescricional de cinco anos somente poderia ser contado a partir da data da extinção do crédito tributário, sendo que, então, deve ser considerado o prazo total de 10 anos (5 anos a partir do fato gerador mais 5 contados da homologação tácita do lançamento), consoante doutrina e jurisprudência; **k**) na confusa planilha de "reconstituição do livro registro de apuração de IPI —AC 2003 e 2004" não constam os créditos referentes a março de 2003 e janeiro de 2004, respectivamente de R\$ 7.463.403,48 e R\$ 505.133,83, além da demonstração das glosas efetuadas nos períodos respectivos e o estorno efetuado pela própria contribuinte no importe de R\$ 1.183.334,37; **l**) os créditos de IPI relativos a insumos isentos e com alíquota zero é matéria controversa no Poder Judiciário, portanto, não é cabível o enquadramento como crime contra ordem tributária, não tendo sido provado em nenhum momento a conduta dolosa do contribuinte; **m**) da mesma forma, os créditos relativos a insumos adquiridos de comerciantes atacadistas ou os créditos de exportação previstos na Lei nº 10.276, de 2001, são admitidos expressamente pela lei e a recusa da fiscalização recaiu apenas na falta de apresentação dos livros fiscais de 1998 a 2002, o que não caracteriza crime contra a ordem tributária; e **n**) não existindo prova do dolo do contribuinte, a multa qualificada de 150% não pode prosperar.

Por meio da Resolução nº 1.285, a 2ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto converteu o julgamento em diligência, a fim de que fosse analisada a documentação relativa ao crédito presumido até o 2º Trimestre de 2002, pois a não apresentação do Livro de Registro de Entradas não seria insuficiente para fundamentar a glosa. Também foi determinada a elaboração de demonstrativos de reconstituição dos saldos da escrita fiscal antes e depois das glosas efetuadas, sendo que no demonstrativo posterior à glosa deveriam ser demonstrados todos os ajustes efetuados, inclusive a demonstração do estorno que teria sido efetuado pelo próprio contribuinte no valor de R\$ 1.183.334,37 na 1ª quinzena de maio de 2004.

O processo retornou com os documentos de fls. 674 a 1126. No termo de diligência de fls. 1100 a 1126, verifica-se que foram apresentados novos demonstrativos de reconstituição dos saldos da escrita fiscal e aferido o valor do crédito presumido anterior ao 3º trimestre de 2002. A fiscalização informou que, embora tenha atendido à solicitação da 2ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto, quanto ao cálculo do crédito presumido, permanece firme e irredutível no seu entendimento de que cabe a glosa integral do valor desse crédito, pois o contribuinte não apresentou nenhum livro contábil ou fiscal correspondente aos anos-calendário de 1998 a 2002. A glosa não se deu apenas por falta de apresentação do livro registro de entradas, como entendeu a DRJ, mas sim por falta de apresentação de toda a escrituração dos anos de 1998 a 2002.

Regularmente notificado do resultado da diligência, o contribuinte apresentou sua manifestação às fls. 1138 a 1146, onde reafirmou não só o seu direito à totalidade do crédito presumido, mas também a ineficácia da nova reconstituição dos saldos da escrita fiscal. Atacou a glosa integral do valor do saldo credor inicial da reconstituição da escrita no valor de R\$ 424.870,15.

Por meio do Acórdão nº 30.344, de 29 de julho de 2010, a 2ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto julgou a impugnação improcedente. No que tange à preliminar de decadência, entendeu aquela turma de julgamento que restou caracterizada a sonegação, em virtude da não apresentação dos livros contábeis e fiscais imprescindíveis à análise dos fatos. Assim, o termo inicial de contagem do prazo decadencial deslocou-se para o primeiro dia do exercício seguinte à data do conhecimento do fato gerador pela Administração Tributária, no caso, pela apresentação da DIPJ anual com a ficha referente ao IPI onde constam os débitos e créditos do imposto relativo a cada período de apuração. Apresentada a DIPJ de 2003 no exercício de 2004, a constituição do crédito tributário de 2003, mediante glosa de créditos, poderia ocorrer até 31/12/2009. Quanto aos créditos por aquisições isentas e sujeitas à alíquota zero, a glosa foi mantida porque o IPI não é imposto sobre valor agregado. A constituição adotou a técnica do imposto contra imposto. Assim, para que haja crédito na operação seguinte é necessário que haja débito do imposto na operação anterior. Relativamente aos insumos indiretos, a glosa foi mantida porque esses bens não se enquadram no disposto no Parecer Normativo CST nº 65/79, pois não se desgastam no processo produtivo em decorrência de contato físico direto com o produto em fabricação. No tocante à correção monetária dos créditos, a glosa foi mantida, sob o argumento de que não há previsão legal para a correção de créditos escriturais do imposto. Quanto à diligência efetuada e à elaboração dos novos demonstrativos de reconstituição da escrita fiscal, ficou decidido que o contribuinte não tem direito ao crédito presumido do período de 1998 até o 3º trimestre de 2002 porque não foi apresentada a escrituração contábil e fiscal desse período. Quanto ao crédito presumido do 4º trimestre de 2002 e do ano de 2003, o direito foi negado porque o contribuinte não apresentou o DCP, conforme exige a IN 210/2002. Quanto à glosa do saldo credor inicial de R\$ 424.870,15, a DRJ consignou que ela decorreu de ajustes empreendidos em processo concernente a pleito de ressarcimento, ainda pendente de decisão no âmbito administrativo. No termo de constatação houve informação errônea de que o valor de R\$ 1.183.334,30 seria relativo a estorno de crédito. Na verdade se trata de estorno de débito efetuado pelo contribuinte sem nenhuma justificativa. Quanto à multa qualificada de 150%, entendeu a DRJ que o fato de o contribuinte ter deixado de apresentar livros contábeis e fiscais, caracterizou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pelas autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou também a natureza ou as circunstâncias materiais. A DRJ considerou não impugnados os valores lançados nos meses de outubro e dezembro de 2004 e determinou o prosseguimento da cobrança em separado.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 18/10/2010 (fl. 1178 do PDF), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/11/2010 (fl. 1183). Alegou

em preliminar a nulidade da decisão de primeira instância por ter considerado não impugnado o lançamento relativo aos meses de outubro e dezembro de 2004. Disse que esses débitos somente apareceram em decorrência da glosa dos créditos e da reconstituição da escrita fiscal e, portanto, foram abrangidos pela impugnação. Estando a glosa de crédito devidamente impugnada, é necessário o cancelamento do processo 16151.001216/2010-89 para o qual foram transferidos os débitos, pois estão prestes a serem encaminhados para cobrança executiva. Ainda em preliminar, reafirmou que ocorreu a decadência do direito do fisco efetuar as glosas. No mérito, reprisou os argumentos oferecidos na impugnação não só em relação ao direito aos créditos apropriados, mas também em relação ao prazo de prescrição para a escrituração dos créditos e quanto à inoccorrência da sonegação. No tocante à diligência efetuada, disse que a fiscalização não contestou a magnitude do crédito presumido, apenas mantém a glosa sob o fundamento da não apresentação da escrituração e do DCP. O contribuinte apresentou listagens e notas fiscais que permitem a conferência do cálculo e sendo assim não há justificativa para a glosa. Relativamente à reconstituição da escrita, ela continua ineficaz para o fim de exigência do imposto. Isto porque com relação ao saldo credor inicial (em 31/12/2002) no valor de R\$ 424.870,15, a fiscalização alega que o mesmo foi desconsiderado em razão da falta de comprovação por documentos e livros relativos ao ano de 2002, conforme diligência efetuada no processo 13882.000021/2003-40, que versa sobre pedido de ressarcimento do 4º trimestre de 2002. A glosa do valor de R\$ 373.620,15 no saldo credor de 31/12/2002 foi objeto de manifestação de inconformidade, que se encontra pendente de julgamento na DRJ – Juiz de Fora. Assim, o saldo credor inicial de R\$ 424.870,15 não pode ser objeto de glosa enquanto estiver pendente o julgamento da manifestação de inconformidade no processo de ressarcimento. Quanto ao valor de R\$ 1.183.334,37, no resultado da diligência a fiscalização confirmou que se trata de estorno de crédito efetuado pelo contribuinte, entretanto a decisão recorrida erroneamente afirma que se trata de estorno de débito, o que compromete a validade da decisão da DRJ. O novo demonstrativo de reconstituição dos saldos da escrita fiscal continua confuso e ineficaz para o fim de justificar a exigência dos saldos devedores.

Por meio da Resolução 3403-000.418, o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem para que fosse atestada a existência ou não de pagamentos antecipados e juntada a decisão derradeira do processo 13882.000021/2003-40.

Os autos retornaram com os documentos de fls. 2456 a 2927 e com a manifestação do contribuinte de fls. 2929 a 2952.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O contribuinte alegou a nulidade da decisão de primeira instância por ter a DRJ considerado os débitos de outubro e dezembro de 2004 como não impugnados e pleiteou o cancelamento do processo nº 16151.001216/2010-89 para o qual foram transferidos.

Analisando o demonstrativo de reconstituição dos saldos da escrita fiscal, verifica-se que mesmo a fiscalização tendo desconsiderado por completo o saldo credor inicial de R\$ 424.870,15, o efeito da glosa dos créditos indevidos não chegou a atingir os períodos de apuração de outubro, novembro e dezembro de 2004. E isso se deve ao fato de que no livro de apuração original o contribuinte apurou saldo credor de escrita durante todo o ano calendário de 2003 (exceto 3-02/2003) e até o mês de abril de 2004 (fls. 691/692).

Esta constatação é corroborada pelo confronto do valor do saldo da escrita fiscal antes da reconstituição coluna "SALDO" com o valor após a reconstituição, coluna "NOVO SALDO FINAL", no demonstrativo de fls. 1093 a 1098, que veio aos autos com a diligência solicitada pela DRJ.

Em relação aos períodos de outubro e dezembro de 2004, a diferença entre aos saldos de escrita e o que foi lançado de ofício, se deve à exclusão dos valores declarados em DCTF, especificados na coluna "AJUSTE 3" do demonstrativo citado no parágrafo anterior.

Assim, em outubro de 2004 foi apurado saldo devedor na escrita de R\$ 318.322,76, na DCTF foi declarado 8.322,76 (fl. 425), restando um saldo não declarado de R\$ 310.000,00 que foi lançado de ofício com a multa de 75%. Quanto ao mês de dezembro de 2004, o saldo da escrita foi de R\$ 303.273,76, o valor declarado foi de R\$12.273,76 e a diferença lançada foi de R\$ 291.000,00 também com a multa de 75%.

O contribuinte não contestou em momento algum a falta de declaração e de recolhimento das diferenças lançadas nesses períodos de apuração. A alegação de decadência também não socorre o contribuinte, pois mesmo utilizando o prazo do art. 150, § 4º do CTN, o lançamento permanece hígido em relação aos períodos de apuração ocorridos a partir da segunda quinzena de abril de 2004, inclusive.

Portanto, foi correta a decisão da 2ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto em considerar não impugnados os valores lançados em outubro e dezembro de 2004, pois a exigência não decorreu da glosa de créditos, mas sim de falta de declaração e de recolhimento por parte do contribuinte.

Tratando-se inequivocamente de matéria não impugnada, não há nenhuma razão para se cancelar o processo nº 16151.001216/2010-89 e o contribuinte deve efetuar o pagamento daqueles débitos, sob pena de se sujeitar à cobrança executiva.

DA COMPOSIÇÃO DOS VALORES LANÇADOS A CRÉDITO E DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SUA LEGITIMIDADE

Conforme se verifica nos autos, o valor de R\$ 7.463.403,48, registrado a crédito em março de 2003, é composto por:

a) créditos sobre aquisições de atacadistas não contribuintes dos anos de 2000 a 2002;

b) crédito presumido de IPI dos anos 1998 a 2002;

c) créditos sobre insumos isentos dos anos de 2000 a 2002;

d) créditos sobre insumos tributados com alíquota zero dos anos 1994 a 1996;

e

e) correção monetária sobre o crédito extemporâneo.

Já o valor de R\$ 505.133,83, lançado a crédito no livro modelo 8, em janeiro de 2004, tem a seguinte composição:

- a) crédito sobre aquisições de atacadistas não contribuintes de 2003;
- b) crédito presumido de IPI do ano de 2003; e
- c) créditos sobre aquisições de insumos indiretos de dezembro de 1999 a dezembro de 2002.

Embora intimado e reintimado por diversas vezes, o contribuinte não apresentou à fiscalização os livros da escrita contábil e fiscal dos anos calendário de 1999 a 2002, fato que por si já justificaria a glosa dos valores creditados em razão da impossibilidade de o fisco aferir sua legitimidade. A mera apresentação de listagens de notas fiscais ou mesmo das notas fiscais, não dá direito ao crédito, pois a inexistência dos livros da época não permite ao fisco aferir se o crédito decorrente das notas fiscais ora apresentadas já foi aproveitado no passado.

Por tal razão não socorre o contribuinte o art. 191 do RIPI/2002, uma vez que esse dispositivo regulamentar somente se aplica aos casos de atraso na escrituração fiscal e não aos casos de inexistência ou de falta de apresentação dos livros, como aconteceu no caso concreto.

É cediço que existe um atraso "normal" na escrituração dos contribuintes e que os procedimentos fiscais demoram um certo lapso de tempo para serem concluídos. O que o art. 191 do RIPI/2002 garante aos contribuintes é que os créditos não escriturados em decorrência dessas circunstâncias normais sejam considerados para a dedução do imposto lançado de ofício, desde que tais créditos sejam alegados até a impugnação. O art. 191 do RIPI/2002 não representa um salvo conduto que dispensa os contribuintes de apresentarem a escrituração contábil e fiscal de suas operações.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Já o art. 190 do RIPI/2002 estabelece que os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista dos documentos que lhes confira legitimidade. Desses dispositivos, se pode concluir que a prova da legitimidade do crédito deve ser aferida por meio da escrituração contábil e fiscal e que o crédito só tem existência jurídica se as notas fiscais de entrada estiverem contabilizadas. Não existe crédito de IPI fora dos livros fiscais.

Tal interpretação está explícita no Parecer Normativo CST nº 515/71, que embora tenha estabelecido que o direito de aproveitamento dos créditos extemporâneos prescreve em cinco anos, contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial (art. 1º do Decreto nº 20.910/32), na sua parte final consignou o seguinte:

"(...) Advirta-se contudo, que, em qualquer caso, o exercício desse direito [de tomar o crédito extemporâneo] está subordinado às exigências regulamentares, bem como às previstas em atos administrativos que o disciplinam."

Os créditos extemporâneos que compuseram os valores lançados a crédito pelo contribuinte em sua escrita nos meses de março de 2003 e janeiro de 2004 são compostos

por créditos gerados entre 1994 e 1996 (alíquota zero); entre 1998 e 2002 (crédito presumido); entre 2000 e 2002 (insumos isentos) e entre dezembro de 1999 e dezembro de 2003 (produtos indiretos).

Ora, se o contribuinte não possui os livros da escrita contábil e fiscal hábeis à comprovação da legitimidade dos valores, merecem ser sumariamente glosados todos os créditos registrados que tenham tido origem por entradas ocorridas até 31/12/2002, com base no art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 combinado com o art. 190 do RIPI/2002, uma vez que não restaram cumpridos os requisitos exigidos no regulamento (escrituração de livros).

DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IPI

Embora o crédito apurado sobre aquisições isentas (anos de 2000 a 2002) e tributadas com alíquota zero (1994 a 1996), possa ser negado sumariamente com base no fato da falta da apresentação da escrituração contábil e fiscal, o contribuinte fundamentou seu direito no princípio da não-cumulatividade e na jurisprudência do STF.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).* (grifei)

Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **cobrado** na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Obviamente que imposto “pago” ou “cobrado” quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... *“dispondo a lei”*... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo “imunidade”. O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o legislador ordinário da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo “imunidade” no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é: *“(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)”* (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7 ed. 1995, p.118).

Por seu turno, Clélio Chiesa define imunidade como sendo *“(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)”* (in: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 921).

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela constituição. Trata-se de verdadeira **exclusão ou supressão** do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade não houve incidência em nenhuma operação relativa ao produto imune porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com produtos imunes.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um “IPI negativo” no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI em face da vedação constitucional, teria que “pagar” o imposto ao contribuinte via ressarcimento de créditos fictos.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, “(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9 ed. 1995 pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre os sujeitos descritos no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto “cobrado” e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura*, quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseguinte, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero por meio da aplicação direta do art. 153, IV, § 3º, II da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao “instituir o IPI negativo”, ferindo de morte o art. 150, § 6º da Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

No que tange à jurisprudência do STF citada pela recorrente, o primeiro precedente sobre o direito de créditos do IPI por aquisições desoneradas ocorreu no RE nº 212.484/RS, relatado pelo Ministro Nelson Jobim, que era um caso em que se tratava de aquisições de xarope para a fabricação de refrigerantes de uma indústria localizada na Zona Franca de Manaus.

No julgamento ocorrido no dia 05/05/1998, o STF decidiu o seguinte:

“Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.”

A partir deste precedente, o Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer o direito à apropriação de créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do imposto em virtude de isenção, alíquota zero e não tributados (insumos que estavam fora do campo de incidência do imposto).

Exemplo disso é o RE nº 350.446, julgado em 18/12/2002, no qual se reconheceu o direito à apropriação de créditos de IPI pela aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero:

“Ementa: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

Isenção e alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito.

Recurso não conhecido.”

Assim, entre maio de 1998, quando foi julgado o RE nº 212.484, e meados de 2007 o STF reconhecia o direito de os contribuintes se creditarem do IPI quando adquiriam matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sem pagamento do IPI, em razão dessas aquisições serem desoneradas por alíquota zero, isenção ou não incidência.

A situação mudou a partir do julgamento dos RE nº 353.657 e 370.682, julgados em 25/06/2007, por meio dos quais o STF passou a negar o direito de crédito nas hipóteses de aquisições de insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero. Vejamos as ementas:

RE 353.657:

“EMENTA: IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO- AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI- INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto Sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657)

RE 370.682:

“Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.”

A partir de junho de 2007 o Supremo Tribunal Federal passou a não reconhecer o direito de crédito de IPI pelas aquisições sujeitas à alíquota zero e não tributadas. Surgiu então uma situação de insegurança quanto ao direito de crédito pelas aquisições de insumos isentos.

A revisão da posição do tribunal quanto aos insumos isentos veio em 29/09/2010 no julgamento do RE 566.819/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“EMENTA: IPI- CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

IPI-CRÉDITO- INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário nacional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito.

IPI-CRÉDITO- DIFERENÇA-INSUMO-ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.”

Por fim, no RE 592.891 foi reconhecida a repercussão geral em relação ao tema direito de crédito de IPI em relação a produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, onde o STF decidirá se mudará ou não o entendimento do RE 212.484.

Portanto, ao contrário do alegado pela defesa, o STF tem negado o direito ao crédito de IPI nas aquisição de insumos desoneradas do imposto.

Desse modo, inexistindo o direito material ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, não existe a possibilidade de lançá-lo no livro de apuração do imposto, e, conseqüentemente, não existe direito ao seu aproveitamento.

DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES DE COMERCIANTES ATACADISTAS NÃO CONTRIBUINTES DO IPI

Relativamente a esta glosa, a fiscalização constatou que o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal dos anos de 1999 a 2002 e que o contribuinte apurou o crédito sobre aquisições de fornecedores inscritos no Simples e sobre aquisições de fornecedores que eram contribuintes do IPI, cujos produtos estavam sujeitos à alíquota zero.

O art. 165 do RIPI/2002 estabelece o direito ao crédito sobre aquisições efetuadas de comerciantes atacadistas não-contribuintes do IPI nos seguintes termos:

"Art. 165. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 6º)."

A leitura do dispositivo regulamentar não deixa nenhuma dúvida no sentido de que o direito ao crédito de IPI sobre 50% do preço de aquisição somente alcança produtos sujeitos ao imposto.

São dois os requisitos regulamentares que devem ser obedecidos para gerar o crédito ficto sobre 50% do preço de aquisição: o produto deve estar no campo de incidência do imposto e o fornecedor deve ser atacadista não contribuinte do IPI.

O contribuinte invocou esse dispositivo regulamentar, alegando que atendeu à intimação da fiscalização e que ele próprio excluiu as aquisições de empresas optantes pelo simples e aquisições de empresas contribuintes do IPI, mas que ainda assim a fiscalização só reconheceu R\$ 18.702,98 a título de crédito.

Segundo o termo de verificação, a apuração efetuada pelo contribuinte excluindo as empresas optantes pelo simples e as empresas contribuintes do IPI, conduziu aos

seguintes valores: R\$ 65.746,41 (exercícios de 2000 a 2002) e R\$ 56.939,95 (exercício de 2003). Esta apuração pode ser encontrada nas fls. 277 a 295 do Anexo (fls. 1562 a 1580 do PDF).

Conforme já ficou assentado antes, o valor de R\$ 65.746,41, relativo aos exercícios de 2000 a 2002 não pode ser aceito porque o contribuinte não possui a escrituração contábil e fiscal dos anos de 1999 a 2002.

Quanto ao exercício de 2003, o contribuinte informou na fl. 273 que, atendendo solicitação da fiscalização, excluiu as aquisições de quatro empresas, a saber: Cromex Bahia Ltda; Cromex Brancolor Ltda; Orema Indústria e Comércio Ltda e Uniplastic Indústria e Representação Ltda.

Contudo, o exame do demonstrativo elaborado pela fiscalização à fl. 274 revela que existem 27 empresas não atacadistas, cujas aquisições devem ser excluídas daquelas que dão direito ao crédito com base no art. 165 do RIPI/2002.

As aquisições que dão direito ao crédito previsto no art. 165 do RIPI/2002 são aquelas relacionadas na planilha de fls. 475 a 480.

Desse modo, deve prevalecer a apuração da fiscalização, que reconheceu o crédito de comerciantes atacadistas não contribuintes no valor de R\$ 18.702,98.

DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

O contribuinte se creditou em janeiro de 2004 por aquisições de produtos intermediários ocorridas entre dezembro de 1999 e dezembro de 2002.

Não tendo apresentado a escrita contábil e fiscal dos anos calendário de 1999 a 2002, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização, pois não é possível aferir se esses créditos já não foram aproveitados na época própria.

O fato dos registros dos documentos nos livros contábeis e fiscais terem ocorrido há mais de seis anos, não dispensa o contribuinte de apresentá-los, a teor do que dispõem o art. 195 do CTN, o art. 4º do Decreto-Lei nº 486/69 e o art. 37 da Lei nº 9.430/96.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

O contribuinte se creditou em março de 2003 do crédito presumido apurado nos anos de 1998 a 2002 e em janeiro de 2004 do crédito presumido apurado no ano de 2003.

A fiscalização glosou esses valores sob a justificativa da não apresentação da escrituração contábil e fiscal dos anos anteriores a 2002 e por falta de apresentação do DCP a partir do 3º trimestre de 2002.

A fiscalização, em razão de diligência determinada pela DRJ, apurou que o crédito presumido não prescrito referente ao período de 1998 ao 3º trimestre de 2002 soma R\$ 229.155,78 (fl. 1113), mas informou que continua firme no seu entendimento de que cabe a glosa desse valor por falta de apresentação da escrituração fiscal e contábil.

O contribuinte alegou que a falta da escrituração dos períodos anteriores a 2002 e a falta de apresentação do DCP não são justificativas válidas para glosar o crédito presumido.

Em relação ao crédito presumido apurado extemporaneamente do período de 1998 a 2002, vale a argumentação apresentada para as outras modalidades de crédito, qual seja, a glosa da fiscalização deve ser mantida porque a falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais dos períodos anteriores a 2002 não permite aferir se os valores já não teriam sido apropriados na época em que foram gerados.

Relativamente ao crédito presumido do ano calendário de 2003, tanto a fiscalização, quanto a DRJ, motivaram a glosa no descumprimento do art. 14 da IN SRF 210/2002, pois o contribuinte não teria apresentado os DCP.

Acontece que o art. 14 da IN 210/2002 exige o DCP apenas e tão-somente para o fim e se aproveitar o crédito presumido via ressarcimento em dinheiro ou declaração de compensação.

Não existe nenhuma exigência no art. 14 da IN 210 no sentido de vedar o aproveitamento do crédito presumido de IPI para abatimento de débitos do imposto na própria escrita fiscal em virtude da não apresentação do DCP.

Desse modo, deve ser revertida a glosa do crédito presumido de IPI apurado e aproveitado no ano-calendário de 2003 no valor de R\$ 102.846,33.

DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Relativamente à correção monetária, se não existe direito ao principal, não existe direito ao acessório. Mas ainda que fossem legítimos os créditos, não existiria direito à correção no caso concreto, pois o não aproveitamento em época própria decorreu de mora do próprio contribuinte, inexistindo no caso concreto o ato de oposição estatal referido na Súmula 411 do STJ.

Relativamente aos créditos deferidos neste processo não há direito a qualquer tipo de correção, pois o crédito presumido do ano-calendário de 2003 foi glosado na própria escrita do contribuinte e a reversão da glosa determinada por este acórdão restituirá os valores do modo como foram lançados originalmente, anulando a exigência correspondente.

DA DECADÊNCIA, DA PRESENÇA DE CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICADORAS DA INFRAÇÃO E DA GRADAÇÃO DA PENALIDADE.

A verificação da presença de circunstâncias qualificadoras da infração merece ser analisada conjuntamente com as questões relativas à majoração da multa de ofício e à decadência do direito do fisco efetuar o lançamento, pois tratando-se o IPI de imposto sujeito ao lançamento por homologação, a presença de dolo, fraude ou simulação, desloca a regra de contagem daquele prazo extintivo do art. 150, § 4º para o art. 173, I, do CTN.

A fiscalização enquadrou o contribuinte na circunstância qualificadora prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, por entender que a apropriação indevida de créditos nos montantes de R\$ 7.463.403,48 (março de 2003) e R\$ 505.133,83 (janeiro de 2004) configurou sonegação, pois teve o objetivo de reduzir o IPI devido.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64 estabelece o seguinte:

"Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e

II - *omissis* ..."

O contribuinte, em resposta às intimações da fiscalização, esclareceu que os valores escriturados no livro de IPI sob a rubrica "outros créditos" em março de 2003 e em janeiro de 2004 eram basicamente créditos extemporâneos relativos às entradas de matérias-primas e materiais indiretos isentos ou tributados com alíquota zero; crédito presumido de IPI; créditos por aquisições de comerciantes atacadistas e créditos decorrentes de correção monetária sobre créditos extemporâneos.

Na motivação das glosas a fiscalização não constatou nada que pudesse ser enquadrado no art. 71 da Lei nº 4.502/64. O fato de o contribuinte ter escriturado os créditos com o objetivo de reduzir o IPI devido, não configura por si sonegação, pois todo o crédito de IPI é escriturado para abater débitos do imposto. Ademais, nem a falta de apresentação dos livros fiscais e contábeis dos anos de 1999 a 2002 e nem a tentativa de apropriação de créditos indevidos sob as mais variadas formas, caracterizam ações que correspondam à fórmula legal: ***"ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais"***.

Não foi a conduta do contribuinte em calcular e escriturar aqueles créditos e nem a inexistência da escrituração contábil e fiscal dos anos de 1999 a 2002 que fizeram com que a administração, somente em 2007, expedisse o Mandado de Procedimento Fiscal para instaurar procedimento relativo aos anos de 2003 e 2004.

Não vejo a menor possibilidade de se enquadrar no art. 71 da Lei nº 4.502/64 a conduta do contribuinte, consistente em registrar a crédito no livro de IPI os valores escriturados em março de 2003 e em janeiro de 2004, pois o contribuinte entendia, com base na sua interpretação da legislação e com base na jurisprudência da época, que tinha direito às várias categorias de créditos apurados, ainda que a administração os entenda indevidos.

Não se olvide que entre maio de 1998, quando foi julgado o RE nº 212.484 e meados de 2007, quando foram julgados os RE nº 353.657 e 370.682, o STF reconhecia o direito de os contribuintes se creditarem do IPI quando adquiriam matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do imposto.

Inexistindo a comprovação de dolo por parte do contribuinte, tanto na forma de apuração, quanto na apropriação dos créditos no livro modelo 8, oriento meu voto no sentido de reduzir a multa de ofício ao percentual básico de 75%, a teor do que determinam os arts. 475 e 488, I, do RIPI/2002.

No que tange à decadência, a questão que se coloca reside em fixar a regra de contagem do prazo extintivo do direito do fisco no art. 150, § 4º do CTN ou no art. 173, I, do CTN.

Antes de entrar no mérito da contagem dos prazos de decadência propriamente ditos, merece ser rechaçada alegação do contribuinte, no sentido de que a decadência atingiria o direito de o fisco glosar os créditos da escrita fiscal. Esse entendimento não tem amparo no ordenamento jurídico. Não existe nenhum impedimento de o fisco glosar créditos da conta - corrente do IPI, ainda que tenham sido escriturados há mais de cinco anos.

O que o fisco não pode fazer é cobrar, por meio de lançamento de ofício, o saldo devedor da escrita reconstituída em relação a períodos de apuração encerrados há mais de cinco anos.

Com o advento do art. 62-A do Regimento Interno do CARF a questão da decadência do direito do fisco efetuar o lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação está pacificada. Este Colegiado deve obrigatoriamente aplicar a Súmula Vinculante nº 8 do STF e a decisão do STJ proferida no RESP nº 973.733, sob o regime do art. 543-C do CPC, que considera que o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer iniciativa do fisco, é relevante para caracterizar o lançamento por homologação. Eis a ementa do referido julgado:

“RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

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 543-C, 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 ocorre, 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

imponível, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

O contribuinte teve ciência do auto de infração em **30/04/2009**. Assim, para o fim da contagem de prazo da decadência importam os pagamentos antecipados efetuados até 1-04/2004.

Os extratos do Sistema Sinal 08 (fls. 2923/2925) corroborados pelos comprovantes de arrecadação trazidos pelo contribuinte (fls. 2929/2952), revelam a ocorrência de pagamentos parciais feitos antecipadamente ao início da fiscalização, em relação aos seguintes períodos de apuração: 3-02/2003, 1-03/2003, 2-03/2003, 3-03/2003, 01-04/2003, 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004.

À luz da interpretação fixada pelo STJ, verifica-se que no caso concreto o crédito tributário lançado em relação aos períodos de apuração encerrados até 2-12/2003 está extinto pela decadência, pois ainda que se considere a regra do art. 173, I, do CTN, o fisco deveria ter efetuado o lançamento até 31/12/2008.

Em relação aos PA 3-12/2003 e 1-01/2004, não ocorreu a decadência, pois não houve pagamento antecipado e pela regra do art. 173, I, do CTN, o fisco dispunha de prazo para efetuar o lançamento até 31/12/2009.

Já o crédito tributário relativo aos PA 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004, está extinto pela decadência, uma vez que havendo pagamento antecipado, o fisco poderia ter efetuado o lançamento em relação ao período mais recente até 15/04/2009.

Com essas considerações voto no sentido de declarar extinto o crédito tributário, e também o direito do fisco constituí-lo por meio de lançamento, em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004.

DA RECONSTITUIÇÃO DOS SALDOS DA ESCRITA FISCAL

Outro ponto contestado no recurso foi a reconstituição da escrita fiscal.

Insurge-se o contribuinte contra os valores apurados, sob o argumento de que na planilha do fisco não constaram os créditos de R\$ 7.463.403,48, no primeiro decêndio de março de 2003 e de R\$ 505.133,83 na primeira quinzena de janeiro de 2004.

Também não teriam constado as demonstrações das glosas efetuadas e nem foi considerado o valor de R\$ 1.183.334,37, que foi estornado pelo próprio contribuinte antes do início da fiscalização, conforme constou do próprio termo de verificação e do relatório de diligência. A DRJ injustamente afirma que se trata de estorno de débito não comprovado pelo contribuinte.

Além disso, o contribuinte também contestou a desconsideração do saldo credor inicial da escrita no valor de R\$ 424.870,15 (que corresponde ao saldo final da escrita em 31/12/2002).

Relativamente ao saldo credor inicial da reconstituição da escrita, a diligência efetuada pela DRJ revelou - e o contribuinte alegou - que tal valor era objeto de controvérsia no processo nº 13882.000021/2003-40.

Com a diligência determinada por este colegiado, foi juntado o Acórdão 42.752 da 3ª Turma da DRJ - Juiz de Fora. A análise do referido julgado revela que a DRJ - Juiz de Fora não julgou a legitimidade do valor de R\$ 373.620,15, pleiteado a título de ressarcimento de crédito de IPI apurado no 4º Trimestre de 2002, em face desse crédito ter sido utilizado em declarações de compensação que foram atingidas pela homologação tácita.

Se as declarações de compensação do contribuinte tratadas no processo 13882.000021/2003-40 foram atingidas pela homologação tácita, realmente não havia a menor necessidade de se investigar a legitimidade do crédito naquele processo.

Portanto, se do suposto saldo credor existente em 31/12/2002 (R\$ 424.870,15), o contribuinte já utilizou em compensação R\$ 373.620,15, somente a diferença no montante de R\$ 51.250,00 deveria permanecer na escrita para abatimento do IPI devido nos períodos de apuração seguintes.

Entretanto, a fiscalização glosou integralmente os R\$ 424.870,15, sob a alegação de que o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal do ano de 2002, demonstrando a legitimidade daquele valor.

A defesa, por seu turno, nada trouxe com a impugnação ou com o recurso no sentido de comprovar a legitimidade da origem e da magnitude do saldo credor que diz possuir 31/12/2002.

Considerando que o contribuinte já utilizou em compensação R\$ 373.620,15 e que nas oportunidades que teve para falar no processo, nada foi comprovado quanto ao valor total de R\$ 424.870,15 e tampouco quanto ao remanescente de R\$ 51.250,00, há que se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

No que tange à natureza do valor de R\$ 1.183.334,30, é incontroverso nos autos que se trata de estorno de crédito efetuado pelo contribuinte antes do início da ação fiscal.

Não se sabe a razão pela qual o relator do acórdão de piso afirmou que o valor de R\$ 1.183.334,30 se refere a estorno de débito, quando a fiscalização e o contribuinte concordam que se trata de um estorno de crédito indevido.

O valor de R\$ 1.183.334,30 integrou o crédito efetuado no 1º decêndio de março de 2003, no montante de R\$ 7.463.403,48, mas foi estornado pelo próprio contribuinte na 1ª quinzena maio de 2004.

O contribuinte alegou que a planilha de reconstituição dos saldos da escrita fiscal de fls. 1093 a 1098 não considerou o estorno de R\$ 1.183.334,30 que o contribuinte já havia feito.

A alegação do contribuinte é improcedente. O valor de R\$ 1.183.334,30 foi considerado pela fiscalização, uma vez que foi estornado na origem. Ao estornar os R\$ 7.463.403,48 no 1º decêndio de março de 2003 a fiscalização considerou implicitamente o valor que o contribuinte entendeu não estornado. E isso deve ser feito desta maneira para anular o efeito do estorno parcial que havia sido feito pelo contribuinte na primeira quinzena de maio de 2004. Se o crédito foi lançado indevidamente em março de 2003 o contribuinte deveria ter anulado seu efeito nesse período de apuração e não em maio de 2004, mais de um ano depois.

No mais são improcedentes as alegações no sentido de que as glosas não estão demonstradas na planilha. Todas as glosas estão demonstradas sob a coluna "AJUSTES" e estão seguidas de observações numeradas. As explicações relativas a essas observações encontram-se detalhadas nas fls. 1116 a 1122 e sua leitura permite entender perfeitamente a reconstituição dos saldos efetuada pela fiscalização.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) declarar extinto o direito de o fisco exigir valores em relação aos períodos de apuração encerrados entre 1-01/2003 e 2-12/2003 e em relação aos períodos de apuração 2-01/2004, 1-02/2004, 2-02/2004, 1-03/2004, 2-03/2004 e 1-04/2004, em razão da decadência; (ii) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, em razão de não ter sido comprovada a sonegação; e (iii) reverter a glosa do crédito presumido do ano de 2003 no valor de R\$ 102.846,33.

(Assinado com certificado digital)
Antonio Carlos Atulim