



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

**Processo n°** 19515.720722/2015-05  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.842 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de março de 2019  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2010 A 31/12/2010**

SAÍDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

É equiparado a industrial o estabelecimento que der saída no mercado interno a produtos de procedência estrangeira, sendo devido o imposto não lançado nas notas fiscais.

**IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. APURAÇÃO.**

Os créditos escriturais a serem confrontados com os débitos incorridos para apuração do imposto devido são aqueles acumulados na escrita no momento do confronto referido (art.225, RIPI/2010, aprovado pelo Decreto 7.212/2010).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. AUSÊNCIA. IMPOSIÇÃO DA PENALIDADE. *DIES A QUO* DA CONTAGEM DA EXTINÇÃO PUNITIVA.

O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame.

Entretanto, para a multa de ofício, o prazo é contado a partir da data de cada infração, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

**MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. FATO PUNÍVEL IDENTIFICADO.**

A ausência de destaque total ou parcial na nota fiscal de saída do imposto devido na operação enseja a aplicação de penalidade punitiva nos termos previstos no artigo 569 do RIPI/2010.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento para considerar a decadência parcial da exigência da multa isolada no período de 01/01/2010 a 30/07/2010. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira e Winderley Moraes Pereira, que negaram provimento integral ao recurso e os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Semírames de Oliveira Duro, que votaram pela decadência parcial do imposto e da multa de ofício. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.

(assinado digitalmente)  
Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira

(assinado digitalmente)  
Salvador Cândido Brandão Junior

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D' Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão no. 09-62.987 - 3ª Turma da DRJ/JFA (fls 484/502):

Em julgamento os autos de infração de fls. 77 a 85 e 87 a 89.

O primeiro cuida do lançamento do IPI que deixou de ser recolhido; o segundo da multa de ofício decorrente da natureza da autuação.

A razão de existência das exações encontra-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 67 a 85:

*Analisando os atos constitutivos do contribuinte, verifica-se que a Companhia Brasileira de Distribuição tem por objeto social o comércio varejista de produtos manufaturados, semimanufaturados ou "in natura", nacionais ou estrangeiros.*

*Para tanto, utiliza uma rede de estabelecimentos da própria fiscalizada e estabelecimentos de pessoas jurídicas com as quais mantém relação de interdependência.*

*Dentre os estabelecimentos próprios, o situado à Av. Marginal Direita do Rio Tietê, 342 na cidade de São Paulo - SP, inscrito no CNPJ sob n.º 47.508.411/0078-35, atua como o centro de distribuição e, em relação aos produtos por ele importados,*

*equipara-se a industrial, nos termos dos incisos I e II do art. 9º do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010...*

*Ressalte-se que o estabelecimento que importa produtos tributados de procedência estrangeira é equiparado a industrial de forma ampla, estando, portanto, sujeito ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias emanadas da legislação de regência.*

*Desta forma, tratando-se de estabelecimento equiparado a industrial, constatamos que o contribuinte não destaca nas respectivas notas fiscais o valor do IPI incidente sobre as saídas dos produtos importados do seu estabelecimento importador, não apresentou à Receita Federal do Brasil as Declarações do IPI-DIPI, como também não pagou o imposto devido nos respectivos períodos de apuração do ano-calendário de 2010.*

*Tratando-se de estabelecimento importador que dá saída dos produtos por ele importados para estabelecimentos da própria pessoa jurídica ou de empresas com as quais mantém relação de interdependência, a determinação do valor tributável está prescrita no art. 195 do RIPI/2010...*

*O contribuinte foi intimado a demonstrar o valor tributável mínimo para os produtos importados, conforme definido nos incisos I e II, combinados com o § 1º, todos do art. 195 do RIPI/2010.*

*Em atendimento à referida intimação o contribuinte respondeu que "em razão do grande volume de operações realizadas mensalmente, da pulverização de distribuição desses produtos para diversos estabelecimentos, etc., não lhe foi possível concluir o levantamento de tais informações na forma requerida por essa Fiscalização".*

*Passamos, então, a pesquisar no sistema informatizado denominado SPED - Nota Fiscal Eletrônica, repositório das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos contribuintes brasileiros, objetivando coletar os dados relativos às vendas efetuadas pelos estabelecimentos varejistas do fiscalizado localizados na cidade de São Paulo-SP, a praça do remetente.*

*Todavia, os dados obtidos não possibilitaram a identificação dos produtos de procedência estrangeira importados pelo fiscalizado e, por esta razão, não puderam ser utilizados na determinação dos respectivos valores tributáveis.*

*Diante da impossibilidade de se obter o valor tributável, quer utilizando os dados existentes na RFB ou do próprio estabelecimento importador, restou a esta Fiscalização a aplicação do inciso I, "b" do art. 190 do RIPI/2010, ou seja, utilizar como base de cálculo do IPI, o valor dos produtos destacados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento importador.*

### DOS CRÉDITOS DO IPI

*Embora a legislação tributária condicione o direito ao crédito do IPI à manutenção de escrituração pelo beneficiário nos seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade, é pacífico o entendimento da administração tributária que, na saída de produtos de origem estrangeira para o mercado interno, deverá ser levado em consideração, para dedução do tributo lançado de ofício em auto de infração, os créditos relativos ao IPI pago no desembaraço aduaneiro desses produtos, ainda que não escriturado em livros próprios.*

*Entendimento esse esposado no Acórdão 201-69.262 de 15/06/94, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes.*

*O contribuinte não mantém escrituração fiscal relativa ao IPI, a que está obrigado, por se tratar de estabelecimento equiparado a industrial como importador de produtos de origem estrangeira, uma vez que não destaca o valor do tributo incidente nas saídas desses produtos, não apresenta as Declarações de IPI - DIPI, e não recolhe o IPI incidente sobre produtos importados.*

*Confrontando os valores dos produtos consignados na mencionada planilha, como também nos Livros de Registro de Inventário, verifica-se que os valores atribuídos aos respectivos produtos são iguais ou estão próximos, a mais ou a menos, dos valores de saída, uma vez que incorporam a estes os custos incorridos após o desembaraço aduaneiro.*

*Diante desta circunstância, os créditos foram calculados com base nos valores dos produtos constantes das Notas Fiscais emitidas pelo estabelecimento importador, quando da retirada das mercadorias da repartição aduaneira, ou seja, Notas Fiscais de Entrada. As Notas Fiscais mencionadas foram obtidas do sistema informatizado da RFB denominado SPED - NOTA FISCAL ELETRÔNICA, conforme planilhas de mesmo nome anexado ao presente Termo, relativas aos anos-calendário 2009 e 2010.*

### DOS DÉBITOS DO IPI

*Conforme determinação contida no artigo 189 do vigente RIPI/2010, calcula-se o imposto mediante a aplicação das alíquotas constantes da Tabela de Incidência de Produtos Industrializados - TIPI, sobre o valor tributável dos respectivos produtos, segundo classificação das mercadorias em conformidade com a regras de interpretação da Norma Comum do MERCOSUL - NCM,*

*Na determinação do débito do imposto esta Fiscalizou considerou o mesmo código da NCM consignado pelo fiscalizado nas notas fiscais de saída, multiplicando a alíquota correspondente pelo valor tributável definido como o valor dos produtos discriminados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento importador.*

*A insurgência veio assim vazada:*

*PRELIMINARMENTE: Nulidade Do Auto de Infração*

*Equívocos na Metodologia para Determinação do Crédito Tributário*

*Conforme se observa do "TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL", a D. Fiscalização arbitrou, em parte, o montante do crédito relativo ao imposto devido (IPI), a partir da margem de lucro que supostamente a Impugnante agregaria a cada um dos produtos de origem estrangeira.*

*Veja I. Julgador, segundo consta do trecho do "Termo de Constatação Fiscal" transcrito acima, para apuração do crédito do imposto, a D. Fiscalização acabou por segregar os produtos em dois grupos e utilizou duas metodologias distintas para cada um deles.*

*Para uma parte dos produtos objeto da autuação, a D. Fiscalização apurou o crédito, a partir do valor constante nas Notas Fiscais de Entrada da Impugnante.*

*No entanto, para outra gama de produtos, a D. Fiscalização calculou a razão entre (i) a somatória dos custos médios unitários e (ii) a somatória dos valores unitários de saída dos produtos e verificou que o valor adicionado médio equivaleria a 37%, percentual esse utilizado para dedução do valor das saídas, para apuração dos créditos.*

*Ocorre que tal presunção não poderia (e não pode!) ser aplicada ao presente caso, haja vista a ausência de previsão legal para presunção da margem de lucro agregada e, portanto, do valor do crédito do imposto relativo a cada uma das entradas de produtos de origem estrangeira.*

*Presunção do momento da apuração do crédito de IPI*

*Além dos equívocos cometidos pela D. Fiscalização para lavratura do Auto de Infração, no tocante aos cálculos dos créditos de IPI, o momento da apropriação do crédito de IPI relativa a entrada dos produtos de importados, objeto da autuação, também foi presumido pela Fiscalização.*

*Segundo consta do citado Termo de Constatação Fiscal, bem como das planilhas elaboradas pela D. Fiscalização e entregues à Impugnante, o montante do crédito do imposto relativo às entradas das mercadorias importadas foi computado (para dedução do imposto supostamente devido) apenas no momento da saída de cada produto.*

*No entanto, ignorou a D. Autoridade Fiscal, I. Julgador, que o crédito do IPI deve ser lançado na data da entrada dos produtos importados e não no mês relativo às saídas dos referidos produtos, tal como consta do indigitado Al.*

*Ora, de acordo com o Auto de Infração, fora fornecida à D. Fiscalização, detalhadamente, todas as informações relativas às entradas e saídas das mercadorias de origem estrangeira, motivo pelo qual não justifica a adoção desse critério temporal para lançamento do crédito do imposto.*

#### *Mérito*

*...não faz, verdadeiramente, sentido, equiparar ao contribuinte industrial referido no inciso II, do artigo 51, do CTN, o comerciante que, tendo importado determinada mercadoria sujeita ao IPI, a revenda sem antes ter sido submetido a qualquer operação que implique industrialização, conforme art. 46, parágrafo único do CTN, retro.*

*Assim, ainda que repetitivo: a exigência do IPI no caso sob exame, somente se fundamentaria se houve industrialização pela Impugnante das mercadorias. No entanto, a Impugnante apenas promove a revenda ao consumidor final, não contribuinte do imposto.*

*Ora, para que se possa enquadrar determinada pessoa jurídica como equiparada a industrial, a atividade por ela exercida deve possuir fortes pontos de identificação com a atividade fabril, de modo que para fins fiscais, as demais diferenças sejam irrelevantes.*

*Ademais, as razões que fundamentam o lançamento, ora combatido, baseiam-se em "ficção" inadequada à incidência do IPI, imposta sobre as operações de revenda ou transferência de produtos importados por estabelecimentos que não são industriais e não podem ser validamente a eles equiparados, atribuindo tratamento igual a situações completamente diferentes e, portanto, violando o constitucional princípio da Igualdade, previsto nos artigos 5º, caput e, especificamente em matéria tributária, no inciso I e 150, inciso II, ambos da CF. Insubsistência dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício*

*Mais recentemente, em razão dos denominados planejamentos tributários, a dogmática tributária passou a analisar com maior regularidade o princípio da boa-fé objetiva, especialmente para verificação da aplicação de multa.*

*O órgão administrativo de julgamento no âmbito de tributos federais tem enfrentado a questão da boa-fé, tendo chegado a afastar a aplicação de multa de ofício, ou de reduzi-la, com base no instituto penal do "erro de proibição", em razão da nova orientação adotada naquela instância de julgamento.*

*Assim, o antigo Conselho de Contribuintes<sup>7</sup>, atual CARF, afastou a incidência de multa agravada aplicada sobre operação de planejamento considerada simulada, sob o fundamento de que o contribuinte agiu de boa-fé, em conformidade com o entendimento anteriormente vigente. Neste caso, a jurisprudência administrativa induziu o sujeito passivo a acreditar, de forma legítima, que não praticava qualquer ato*

*infracional, razão pela qual não poderia ser penalizado de forma qualificada nem sofrer eventuais sanções penais.*

*Portanto, as decisões administrativas e judiciais podem despertar confiança legítima nos contribuintes que, agindo de boa-fé, não poderão sofrer sanções, exatamente em razão da impossibilidade de atribuição de eficácia retroativa à reforma do entendimento anteriormente manifestado.*

*O artigo 76, da Lei n.2 4.502, de 1964, numa interpretação teleológica, estabelece que não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal adotada pela jurisprudência.*

*Aplicação de dupla penalidade e em valor superior ao Imposto exigido*

*...conforme se depreende do próprio Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração lavrado, a Fiscalização aplicou Multa Proporcional de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido e, ainda, Multa de 75% sobre o valor do IPI que supostamente deveria ter sido destacado pela Impugnante, contrariamente ao que prevê o citado dispositivo legal.*

*Ora, no caso dos autos, na remotíssima hipótese de se entender legítima a cobrança do IPI nas suas operações de revenda, por "supostamente" ser a ora Impugnante equiparada a estabelecimento industrial, o que se menciona apenas para argumentar, somente lhe poderia ser exigido o valor do IPI que efetivamente deixou de ser recolhido, ou seja, aquele resultante da seguinte equação: débito total do IPI naquele mês (-) crédito de IPI naquele mês (=) valor do IPI lançado naquele mês (efetivamente devido).*

*Considerando que a Impugnante não recolheu o IPI "supostamente" incidente na revenda das mercadorias importadas, ela também não aproveitou os créditos atinentes ao referido imposto relativo aos valores que foram pagos na importação de tais mercadorias, em obediência ao Princípio da Não-Cumulatividade.*

*Desta feita, se a Impugnante for compelida ao recolhimento do tributo ora exigido, então é evidente que também lhe deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na aquisição dessas mesmas mercadorias.*

*Tanto é assim que, no presente caso, relativamente à quantificação e apuração do IPI "supostamente" devido pela Impugnante (a título de principal), foi exatamente dessa forma que procedeu a D. Autoridade Fiscal ao lhe exigir, apenas e tão somente, o imposto no montante decorrente da equação acima, resultando na exigência fiscal de R\$ 13.148.947,93, repita-se: a título de principal.*

*Contudo, nota-se dos demonstrativos colacionados pela D. Fiscalização, que, quando do lançamento da penalidade pela "suposta" infração praticada, as multas de 75% aplicadas de forma totalmente equivocada, somam o montante de R\$ 25.613.144,41, valor este que é inegavelmente superior ao valor do imposto que efetivamente deixou de ser destacado ou recolhido (R\$ 13.148.947,93).*

*Isto é, referido equívoco fiscal acabou por impingir à Impugnante multa exacerbadamente superior do que "supostamente" lhe deveria ser exigido a título de multa e, isso, de plano, não pode ser admitido.*

#### *Selic Sobre a Multa de Ofício*

*Ainda, segundo consta, a SRFB, após 30 (trinta) dias da lavratura do AI, vem exigindo dos contribuintes a Taxa SELIC sobre as multas aplicadas, com fundamento legal na MP nº 1.621-31/98, atualmente convertida na Lei nº 10.522/02 (artigos 29 e 30).*

*a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que os juros de mora não podem ser aplicados sobre o valor da multa de ofício perpetrada...*

#### *Decadência do Direito à Constituição do Crédito Tributário - Período de Janeiro a Junho de 2010*

*Ad argumentandum, a caso esta D. Delegacia de Julgamento entenda devida a exigência combatida em função da equiparação da Impugnante a estabelecimento industrial e, portanto, contribuinte do IPI, há que se destacar, então, a ocorrência da decadência em relação aos valores de IPI supostamente devidos no período de Janeiro a Junho de 2010, constantes do "Demonstrativo de Débitos Apurados", do AIIM ora rebatido.*

*...para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Fisco tem o prazo de 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, para formalizar o crédito tributário sendo que, expirado este lapso temporal sem que ele tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.*

*139. No caso em epígrafe, operou-se exatamente a situação descrita acima relativamente aos meses de Janeiro a Junho de 2010, com a conseqüente decadência do direito da D. Fiscalização de promover o lançamento de ofício com referência a tais valores.*

*A propósito, a jurisprudência dos Tribunais Superiores frente ao tema, notadamente do E. STJ, está atualmente consolidada no sentido de que se o contribuinte realiza o pagamento do tributo/contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, como é exatamente o caso dos autos, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem se dará pela*

*regra do § 4º, do artigo 150, do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador.*

*E nem se alegue a ausência de pagamento parcial do imposto uma vez o IPI devido por ocasião da importação (IPI-Importação) foi devidamente quitado pela Impugnante juntamente com os demais tributos incidentes na importação.*

O processo foi baixado em diligência para revisão dos critérios de atribuição de créditos escriturais, tendo a DRF se manifestado favoravelmente às ponderações desse julgador de acordo com o relatório de fls.386 a 388.

Ciente do relatório da Defis/SPO, manifestou-se a contribuinte:

*Confrontando o resultado da diligência ao Auto de Infração, vê-se a diminuição da exigência no montante de R\$ 3.219.935,71. O motivo dessa diferença é que, como constatado por esta d. DRJ, o Sr. AFRF efetuou o lançamento em total afronta ao RIPI.*

*O critério adotado pelo agente fiscal foi atribuir créditos vinculados a cada saída, ao invés de cotejar o volume de débitos incorridos com o estoque de créditos auferidos a cada período de apuração.*

*Isso consiste em vício insanável (material), o que impossibilita a retificação do lançamento, nos termos dos art. 142 e 145 do CTN, impondo-se o cancelamento integral do auto.*

*15. O lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme dispõe o art. 142, do CTN.*

*No presente caso, não há dívidas de que o montante devido não está condizente com o que estabelece a legislação, que impõe o confronto de débitos e créditos de todas as operações de um determinado período de apuração.*

*Além disso, conforme demonstrado na impugnação, não houve efetiva verificação do momento da ocorrência do fato gerador, presumido pela D. Fiscalização.*

*Desse modo, nem o valor apurado nem o momento da ocorrência do fato gerador foram devidamente apurados.*

*Ademais, ainda que seja outro o entendimento desta d. Turma, a autuação deve ser cancelada, pois o Sr. AFRF deveria ter apurado eventual crédito de IPI devido pela Manifestante nos exercícios anteriores, não apenas no ano-calendário objeto da fiscalização.*

*Vê-se que o nosso ordenamento jurídico estabelece que o saldo de crédito de um período deve ser transferido para o seguinte, mas isso não foi respeitado pelo Sr. AFRF. Sem nenhuma*

*surpresa, esse é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):*

Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou improcedente a impugnação, sob a seguinte ementa (fl. 484):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. PREVISÃO LEGAL VERIFICADA.

Constatada a equiparação a industrial de determinado estabelecimento comercial (art.4º, inciso I, da Lei 4.502/64), é de se apurar o IPI devido nos termos da legislação que rege esse imposto.

IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. APURAÇÃO.

Os créditos escriturais a serem confrontados com os débitos incorridos para apuração do imposto devido são aqueles acumulados na escrita no momento do confronto referido (art.225, RIPI/2010, aprovado pelo Decreto 7.212/2010).

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. FATO PUNÍVEL IDENTIFICADO.

A ausência de destaque total ou parcial na nota fiscal de saída do imposto devido na operação enseja a aplicação de penalidade punitiva nos termos previstos no artigo 569 do RIPI/2010.

DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CADUCIDADE. INOCORRÊNCIA. TRIBUTOS SOB REGIME DE HOMOLOGAÇÃO.

Na ausência de pagamento parcial em se tratando de tributos recolhidos por homologação, dá-se a caducidade do direito de lançar o montante inadimplido uma vez transcorrido o lapso temporal computado nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Intervalo temporal não transposto, decadência do direito não há.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 516/565), no qual reforça os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, que serão objeto de análise no voto.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, cujas alegações, que são analisadas no decorrer do voto, contém os seguintes pontos:

1. Inobservância da Legislação e Equívocos na Metodologia do Levantamento para Determinação do Crédito Tributário
2. Presunção do momento de ocorrência do Fato Gerador e da base de cálculo do imposto
3. Não incidência de IPI nas saídas de Produtos Industrializados à Luz do CTN e da CF/88
4. Momento de ocorrência do fato gerador do IPI: "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização"
5. Não incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores
6. Exigência de IPI sobre as operações de saída do estabelecimento importador implica **bis in idem**
7. Jurisprudência afastando a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores
8. Ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47)
9. Insubsistência dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício
10. Inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões de última instância, preferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância relativa ao próprio contribuinte
11. Aplicação subsidiária do CPC e impossibilidade de exigência do imposto, em caso de alteração de jurisprudência consolidada
12. Aplicação da dupla penalidade e em valor superior ao Imposto exigido
13. SELIC sobre a multa de ofício
14. Decadência do Direito à Constituição do Crédito Tributário - Período de janeiro a junho de 2010

Passamos à análise dos pontos levantados pela Recorrente. Cumpre informar que o presente processo tem muitas similaridades com o processo no. 16561.720088/2014-78. Adotaremos em vários itens o entendimento constante do voto condutor do Acórdão no. 3302006.536 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Walker Araujo.

- 1. Inobservância da Legislação e Equívocos na Metodologia do Levantamento para Determinação do Crédito Tributário**
- 2. Presunção do momento de ocorrência do Fato Gerador e da base de cálculo do imposto**

Conforme consignou a Recorrente, confrontando o resultado da diligência ao Auto de Infração, vê-se a diminuição da exigência no montante de R\$ 3.219.935,71. Defende a Recorrente que o motivo dessa diferença é porque o Auditor Fiscal efetuou o lançamento em total afronta ao RIPI; afirma que o critério adotado pelo Fiscal foi atribuir créditos vinculados a cada saída, ao invés de cotejar o volume de débitos incorridos com o estoque de créditos auferidos a cada período de apuração; e assevera que se estaria diante de um vício insanável.

Defende que nem o valor apurado nem o momento de ocorrência do fato gerador foram devidamente apurados. Discorre sobre o caráter não cumulativo do IPI e assevera que o crédito de um período deve ser transferido para o seguinte, o que não foi respeitado no Auto de Infração.

No Termo de Diligência Fiscal (fl. 172), encontramos a sistemática adotada pela Fiscalização que foi a seguinte:

- 1 – tomam-se os créditos de IPI presentes nas notas fiscais de entrada;
- 2 – os créditos assim obtidos são alocados em cada período de apuração (mês)
- 3 – a partir das notas de saída do importado (critério escolhido pela Fiscalização), determinam-se os débitos incorridos, distribuindo-os mês a mês;
- 4- débitos e créditos distribuídos, faz-se o confronto período a período (mês a mês).

Observemos excerto da decisão *a quo*:

A exação posta em julgamento diz respeito ao descumprimento da obrigação de pagar o IPI como decorrência da equiparação a estabelecimento industrial prevista no inciso I, do artigo 9º do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7212/2010:

*Art.9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I-os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos(Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);*

Como descrito no Termo de Verificação Fiscal, o estabelecimento da Companhia Brasileira de Distribuição cadastrado no CNPJ sob o número 47.508.411/0078-35 importou e deu saída a produtos estrangeiros sem assumir sua condição de equiparado, nos termos da legislação supra.

Inadimplemento constatado, cuidou a Autoridade Tributária de formatar a exigência. E assim foi feito.

No pólo dos débitos incorridos (IPI não destacado), depois de frustradas todas as tentativas de se obter o valor tributável mínimo, referido este no artigo 195, I, optou-se pela adoção do critério previsto no artigo 190, I, “b”, todos do RIPI/2010. Assim, a mensuração da obrigação tributária voltou-se para “o

valor total das operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial”. Critério adotado, liquidez aos débitos incorridos identificada no montante de **R\$ 13.148.947,93**.

Obedecendo ao princípio constitucional da não-cumulatividade, elaborou o Fiscal complexa forma de determinação dos valores dos créditos escriturais a serem utilizados como parcela redutora dos débitos a serem lançados mês a mês.

Em análise da trilha operacional referente aos mencionados créditos, decidiu-se baixar o processo em diligência para que fosse apresentada uma planilha com redistribuição destes nos termos estritos das normas que regem o IPI. Na diligência baixada, restou claro que a trilha de atribuição de créditos escolhida pela Fiscalização deveria migrar para aquela que, em lugar de atribuir créditos vinculados a cada saída, simplesmente faria a comparação do volume de débitos incorridos com o estoque de créditos auferidos a cada período de apuração, bem como com os créditos excedentes advindos de meses anteriores. Ou seja, far-se-ia a reconstituição de confronto débitos x créditos como se RAUPI houvesse.

A diligência foi atendida e, portanto, foram os créditos recalculados e planilhados, como também foi planilhado o confronto para determinação dos novos valores mensais a serem exigidos a título de IPI inadimplido.

Assim, resta superada a insurgência da Interessada quanto a esse tema, restando apenas a assertiva no sentido de que na nova reconstituição os créditos originados de meses anteriores ao início do intervalo temporal de fiscalização não teriam sido computados. Quer dizer, a Impugnante afirma que o saldo de abertura em 01/01/2010 (início da auditoria) deveria conter créditos excedentes migrados de períodos anteriores.

Mas a alegação não vem acompanhada de qualquer indício de pertinência de argumento. Por certo, o saldo de abertura foi tomado como nulo simplesmente porque os saldos mensais de apuração do IPI atrelados ao período auditado mostraram-se sempre devedores, como consequência de valores de venda que em todos os períodos superaram os de compra, não havendo portanto qualquer indicativo de panorama diverso em períodos progressos com compras superando vendas, nem mesmo de forma eventual. Além disso, os saldos de abertura representam, no fluxo operacional de auditoria, uma simples transposição do saldo constante na escrituração, representativo do período imediatamente anterior ao início do intervalo a ser fiscalizado. Quer dizer, o valor de abertura não representa, via de regra, valor calculado, mas valor transposto da escrita fiscal. Ocorre que a Contribuinte nunca possuiu qualquer escrita vinculada ao IPI, pois se comportou como se contribuinte do imposto não fosse. Assim, nada havia a ser transposto. Em suma, lúdima foi a ação do Auditor em tomar como inexistente, ou equivalente a zero, o saldo de abertura janeiro/2010: além inexistirem quaisquer

indícios de que o saldo deveria conhecer valor superior a zero, a linha de auditoria sempre se baseia em tomar o saldo de abertura como transcrição do valor lançado na escrituração, que deve ser zero se escrituração não há.

Observa-se o tribunal *a quo* foi muito cuidadoso, solicitou diligência e considerou todos os créditos levantados, o que resultou na redução do montante do Auto de Infração. Trata-se de alteração do lançamento diante de impugnação do sujeito passivo, nos termos do art. 145 do Código Tributário Nacional. Portanto, neste ponto adotamos e entendimento da decisão recorrida.

A Recorrente também se volta contra a presunção do momento do fato gerador e da base de cálculo do imposto. Assevera que o crédito do IPI deve ser lançado na data da entrada dos produtos importados e não no mês relativo às saídas dos referidos produtos, tal como consta do Auto de Infração. Informa que forneceu à Fiscalização todas as informações necessárias para esse levantamento, de modo que não se justifica a presunção. Questiona também a base de cálculo estabelecida no Auto de Infração.

No presente processo, a Recorrente, diante da solicitação de apresentação do valor tributável mínimo, respondeu que " em razão do grande volume de operações realizadas mensalmente, da pulverização de distribuição desses produtos para diversos estabelecimentos, situados em regiões distintas do território nacional, com diferentes realidades de precificação ao consumidor final, além da grande quantidade de produtos envolvidos e da complexidade dos dados solicitados, não lhe foi possível concluir o levantamento de tais informações na forma requerida por essa D. Fiscalização, de modo individualizado por produto e por operação com as mercadorias importadas." (cf. fls. 55/56)

Assim, tendo por certa a ausência de documentos e informações que deveriam ter sido prestados pela Recorrente a arrimar a necessidade de realizar arbitramento, entendo que as insurgências da Recorrente neste ponto merecem rejeição.

**3. Não incidência de IPI nas saídas de Produtos Industrializados à Luz do CTN e da CF/88**

**4. Momento de ocorrência do fato gerador do IPI: "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização"**

**5. Não incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores**

**6. Exigência de IPI sobre as operações de saída do estabelecimento importador implica bis in idem**

**7. Jurisprudência afastando a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores**

**8. Ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47)**

Nos itens 3 a 8, a Recorrente critica a incidência do IPI na saída de produtos industrializados, tomando por base a Constituição Federal e seus princípios, o Código

Tributário Nacional e também considerando critérios econômicos e outros relativos ao comércio internacional. Remete-se ainda ao art. 98 do CTN, que trata dos acordos internacionais, e ao Acordo GATT para questionar essa exação.

Todos estes tópicos da Impugnação acima listados, em síntese, são argumentos que tratam de uma mesma questão jurídica, a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores. A legislação tributária é clara no sentido dessa incidência:

Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966)

**Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:**

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

**II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;**

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

[...]

**Art. 51. Contribuinte do imposto é:**

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

**II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;**

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

**Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.**

Lei nº 4.502, de 30/11/1964

**Art. 4º. Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:**

I - **os importadores** e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II - **as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados**, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Tal questão, de qualquer forma, já se encontra superada, conforme Acórdão do Superior Tribunal de Justiça de 18/12/2015, proferido sob o rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC, tendo sido o admitido o processamento dos embargos de divergência (EREsp nº 1403532) como repetitivo:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO

ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Cumpram ainda colacionar a Súmula CARF no. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessarte, concordando com a decisão recorrida, mantenho seu entendimento de afastar as pretensões da Recorrente.

### **9. Insubsistência dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício**

Argumenta a Recorrente que as multas não podem ser mantidas porque na data da ocorrência dos fatos geradores havia jurisprudência pacífica convalidando o entendimento adotado pela contribuinte.

No entanto, no momento do lançamento não havia nenhuma decisão judicial em favor da contribuinte. Ao contrário, a jurisprudência se consolidou em favor do Fisco. Desse modo, como qualquer outro contribuinte, estava obrigada a cumprir as leis vigentes e, em caso de descumprimento, sujeita às penalidades legais.

Portanto, a razão não assiste à Recorrente também neste ponto.

### **10. Inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões de última instância, proferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância relativa ao próprio contribuinte**

### **11. Aplicação subsidiária do CPC e impossibilidade de exigência do imposto, em caso de alteração de jurisprudência consolidada**

Nos itens 10 e 11, a Recorrente retoma a questão da jurisprudência. Questiona a multa e o próprio tributo exigidos nesse contexto.

Em linhas gerais a Recorrente alega que no âmbito do IPI, há previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado na jurisprudência ou em respostas à consulta. Cita doutrina e também legislação, especificamente o art. 100 do CTN, o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, reproduzido no artigo 486 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 e no artigo 567 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010:

*Art. 567. Não serão aplicadas penalidades:*

*I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, e comunicarem ao órgão de jurisdição qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 552, 553, 572 e 603 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e*

*II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):*

*a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta,*

*seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “a”);*

*b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “b”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou*

*c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “c”).*

Infundado também o argumento da Recorrente quanto à aplicação do artigo 100, do CTN, a saber:

*122. Não há dúvidas que, apesar de não ter havido qualquer mudança legislativa e a despeito de a Impugnante deter centenas de estabelecimentos e realizar operações de importações com posterior transferência dos produtos ou revenda há dezenas de anos, apenas recentemente passou a sofrer exigência do imposto, de modo arbitrariamente retroativo, com aplicação de severa penalidade, o que evidencia que havia uma prática reiterada da Administração, alterada posteriormente.*

Com todo respeito aos argumentos explicitados pela Recorrente, entendemos que o fato da fiscalização ter deixado de fiscalizar/autuar os procedimentos adotados pelo contribuinte em períodos anteriores, não significa que a fiscalização tenha concordado com tal procedimento.

Ora, a administração não pode punir ou onerar o contribuinte por ter seguido as instruções ou orientações fornecidas pela fiscalização, o que não é caso dos autos, posto que não houve por parte do Fisco nenhuma orientação destinada à Recorrente para fosse deixado de recolher o IPI nas operações sob análise. Assim, não há que falar em aplicação do artigo 100, do CTN.

Além disso, solicita aplicação subsidiária do art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil, cuja redação é a seguinte:

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Contudo, como se sabe, quem decide sobre a modulação dos efeitos da decisão é o próprio tribunal superior, o que não foi feito no presente caso. Portanto, reforça-se a conclusão de que a lei vigente, e reconhecida constitucional pelo STJ, deve ser aplicada ao presente caso, como efetivamente ocorreu no Auto de Infração.

## **12. Aplicação da dupla penalidade e em valor superior ao Imposto exigido**

Alega a Recorrente contrariedade ao previsto no artigo 80, da Lei nº 4.502/64, na medida em que a fiscalização aplicou multa proporcional de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido e, ainda, multa de 75% sobre o valor do IPI que supostamente deveria ter sido destacado pela Recorrente, a saber:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Sobre o assunto, socorro-me ao entendimento do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, nos autos do PA nº 16682.720110/2012-41:

A matriz legal para a cobrança das multas é o artigo 80 da Lei nº 4.502, de 1964, cuja redação até 22/01/2007 era dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430, de 1996, e, posteriormente, com a publicação da MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, pelo artigo 13 desta última lei:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

*I setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)*

...

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

...

No caso, sobre o mesmo fato gerador não deve ser aplicada a mesma multa, ou seja, se o imposto não lançado na nota tiver créditos suficientes para sua cobertura, não há imposto a ser lançado, mas apenas a multa isolada sobre a falta de destaque na nota. Por outro lado, se o imposto, ou parte, não possuir cobertura de créditos, então o saldo devedor é lançado com multa de ofício vinculada, e, neste caso, não há lançamento de multa isolada.

A decisão da DRJ caminhou no mesmo sentido da decisão anteriormente citada:

A explanação é lúcida e irretocável. Como já se disse à exaustão, não há duas multas. Há somente uma multa incidente sobre bases diferentes a depender da situação: imposto não recolhido, portanto descoberto, ou imposto coberto onde haverá somente a multa como decorrência de saldo devedor nulo. Não há bis-in-idem, como quer a Contribuinte, pois as duas situações antes descritas – imposto coberto e não coberto – podem ocorrer no

mesmo período de apuração, mas, frise-se e repise-se, sempre sob bases diferentes.

Em verdade, e tratando do caso concreto, estaríamos, na ótica do Auditor, diante do fenômeno jurídico da absorção de condutas onde a ação de não destacar teria absorvido a ação de não recolher. Interpretação bastante plausível, que em nada se contrapõe ao texto do artigo 80 da Lei 4.502/64 até porque tivesse o Auditor optado pela bifurcação da multa em “parcela descoberta de créditos” e “parcela coberta de créditos” o somatório das parcelas equivaleria exatamente ao montante da multa aplicada com conduta absorvida e com lavratura de dois autos de infração.

Em resumo: o artigo 80 da Lei nº 4.502/64 abriga duas formas de operacionalização da multa de ofício: ou se opta por bifurcar o lançamento distribuindo o montante em duas condutas (falta de recolhimento e falta de destaque) ou se opta pela teoria da absorção e se pune simplesmente pela falta de destaque com incidência da penalidade sobre o total dos débitos.

O Auditor, como já se sabe, optou pela segunda trilha e lavrou dois autos de infração: no primeiro lançou o imposto devido com acréscimo de juros moratórios; no segundo tratou de lançar a multa de ofício por meio da qual puniu a falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída da Interessada para outros estabelecimentos ou para empresas interdependentes. Perfeito e juridicamente irretocável.

A Recorrente, por sua vez, alegou genericamente suposto equívoco quanto ao procedimento seguido pelo fisco para cobrança da multa sobre o IPI, não lançado com cobertura de crédito, não tendo demonstrado analiticamente o erro cometido pela fiscalização.

Quanto à alegação de suposto confisco da multa prevista em lei, cumpre lembrar que, nos termos da Súmula CARF no. 1, não cabe a este Tribunal se manifestar sobre inconstitucionalidade de lei.

Assim, afastam-se os argumentos suscitados pela Recorrente.

### **13. SELIC sobre a multa de ofício**

Neste ponto, aplica-se a 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".

### **14. Decadência do Direito à Constituição do Crédito Tributário - Período de janeiro a junho de 2010**

Afirma a Recorrente que para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Fisco tem o prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, para formalizar o crédito tributário sendo que, expirado este lapso temporal sem que ele tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o

crédito tributário. Defende que, no caso em epígrafe, operou-se exatamente a situação descrita acima relativamente aos meses de Janeiro a Junho de 2010, com a conseqüente decadência do direito de se promover o lançamento de ofício com referência a tais valores.

O problema, conforme se consignou na decisão de piso, é que o julgado milita contra a tese da Impugnante. Reproduzimos a decisão recorrida, a qual adotamos:

Como se pode ver, o STJ posiciona a contagem do prazo decadencial no §4º do art.150 do CTN somente quanto há pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, ou seja, quando há numerário recolhido cujo montante há de ser cotejado com a legislação do tributo em questão. Quer dizer, deve haver recolhimento parcial para que, em verdade, haja algo a ser homologado em procedimento de ofício levado a termo pelas Autoridades Tributárias.

Ora, no caso presente nada recolheu a Contribuinte. Não houve pagamento parcial em momento algum, o que impede, sem nenhuma margem de dúvida, a contagem do lapso de caducidade para o lançamento de tributário com base no teor normativo inserto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

A tese da Contribuinte de que teria havido pagamento no momento do desembaraço é absolutamente inconsistente. O fato gerador do IPI incidente nas importações é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, ao passo que na equiparação por revenda de produto importado é a saída desses produtos do estabelecimento industrial. É óbvio que o STJ estava se referindo a pagamento relativo às obrigações objeto do lançamento, e não a um pagamento em que o contribuinte – como no caso do desembaraço – não necessita ser equiparado a industrial, bastando ser importador de mercadoria estrangeira. A condição da Interessada na importação é de contribuinte por promover a entrada no País de produtos de procedência estrangeira; e na saída é a de estabelecimento equiparado a industrial. As situações não se comunicam; portanto os pagamentos não podem se comunicar. Em resumo: nada foi pago a título de IPI devido por equiparação, o que afasta qualquer possibilidade de aplicação do posicionamento do STJ.

Também não se diga que estamos diante da tese de que houve pagamento realizado pela existência de créditos legítimos reconhecidos pela Fiscalização que abateram parte dos débitos apurados (arts.124/RIPI-2002 e 183/RIPI-2010). Neste ponto deve-se considerar que o pagamento via créditos escriturais admitidos só se dará a partir do cumprimento das condicionantes formais exigidas do contribuinte pelas normas que regem o IPI, quais sejam:

- 1- emissão de nota fiscal na saída dos produtos, nos termos dos artigos 323 a 365 do RIPI/2002 (396 a 440 RIPI/2010);
- 2- manutenção de escrita fiscal de acordo com os ditames dos artigos 369 a 400 do RIPI/2002 (444 a 478 do RIPI/2010);

A leitura das condicionantes traz uma exegese clara: só se há de falar em pagamento via créditos escriturais se a entidade empresarial assume legalmente sua condição de contribuinte do IPI cumprindo as obrigações formais que lhe são impostas pela legislação. Isso significa, em seqüência de raciocínio, que a legitimidade dos créditos como forma reconhecida de pagamento de débitos incorridos depende de ações antecedentes necessárias que demonstrem comportamento compatível com a condição de contribuinte do imposto. Não se pode considerar como efetivação de pagamento valores destacados em notas de entrada ou de aquisição que, no momento das respectivas operações, não possuíam a proteção jurídica para assumirem a condição de créditos escriturais. Ou seja, só há pagamento escritural se houver espaço jurídico para tanto e esse espaço vem da condição jurídica reconhecida documentalmente pela empresa de sua condição de contribuinte. E, no caso concreto, nada disso ocorreu. Como se sabe, a Interessada jamais se comportou como estabelecimento equiparado que sempre foi, e sendo assim os valores destacadas nas notas de aquisição ou de entrada jamais tomaram o perfil de pagamento, pois não se pode liquidar um débito que não se reconhece como existente.

E se pagamento não houve, seja qual for a ótica de análise, aplicabilidade não há para o §4º do artigo 150 do CTN, deslocando-se a contagem decadencial pelo inciso I do artigo 173 do mesmo diploma legal:

*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;*

Contagem feita nos moldes do artigo 173, temos que o direito de a Fazenda constituir créditos tributários relativos ao ano de 2010 encerrar-se-ia em 31 de dezembro de 2015. Como a ciência do lançamento tomou lugar em 31 de julho de 2015 não há de se falar em caducidade ocorrida, pois ela simplesmente não ocorreu.

Portanto, entendemos que não assiste razão à Recorrente também nesta questão.

## **Conclusão**

Por tudo ante exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

De início, consigno elogios ao voto proferido pela ilustre relatora, no entanto, peço vênua para divergir apenas sobre um ponto específico e, para tanto, serei bem objetivo.

O ponto de divergência está relacionado com o prazo decadencial para o lançamento de ofício em relação à multa. Isso porque o art. 78 da Lei nº 4.502/1964 é claro em definir o prazo de cinco anos contados da data de cada infração par fins de aplicação de penalidades.

Assim dispõe o citado dispositivo:

*Lei nº 4.502/1964*

*Art . 78.O direito de impôr penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.*

Da análise do documento de fl. 98, constata-se que a notificação do lançamento de ofício foi levada a efeito em 31/07/2015.

Em vista disso, é necessário considerar a decadência parcial da exigência da multa isolada no período de 01/01/2010 a 30/07/2010.

Voto por dar provimento nesta parte.

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior - Redator