



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.007090/2004-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.924 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2021
Recorrente ALVORADA AGROPECUARIA LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2000

NÃO CUMULATIVIDADE DE IPI. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PAGAMENTO.

O IPI é tributo não cumulativo, apurando-se por período mensal os créditos e débitos do imposto, havendo pagamento caso o montante de débitos supere os créditos. Caso o montante de créditos supere o montante de débitos, a legislação autoriza sua utilização no próximo período.

Com isso, os créditos de IPI equivalem ao pagamento do imposto, pois é a forma como o débito do imposto é liquidado. Art. 183 do RIPI/2010.

O IPI é tributo sujeito ao lançamento por homologação e caso existam créditos escriturados utilizados para o abatimento do imposto, há de ser considerado como pagamento para fins de contagem do prazo decadencial, aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN. O fisco pode rever a escrituração e realizar lançamento de ofício para constituir o crédito tributário de eventuais diferenças, desde que respeitado o prazo decadencial, contado de cada fato gerador quando houver pagamento antecipado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Salvador Candido Brandao Junior, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Semíramis de Oliveira Duro, Jucileia de Souza Lima, Marco Antônio Marinho Nunes (Presidente Substituto). Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Adão Vitorino de Moraes, o conselheiro(a) Liziane Angelotti

Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Antonio Marinho Nunes e pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para a constituição de crédito tributário de IPI referente ao período de janeiro/1998 até dezembro 2000, no montante principal de R\$ 1.377.376,72, acrescidos de juros e multa de 75%, totalizando R\$ 3.665.567,07.

Consoante termo de verificação fiscal, fls. 40-56, após diversas intimações para apresentação de documentos e explicações, nem todas cumpridas pela contribuinte, a fiscalização detectou que a recorrente incorreu nas infrações a seguir:

- Créditos de IPI decorrentes da compra de produtos não tributados, tributados a alíquota zero e isentos;
- Créditos de IPI decorrentes da compra de produtos tributados, mas não qualificados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, por se tratar de produtos destinados ao uso e consumo ou peças de reposição de maquinário;
- Apuração de crédito presumido sobre o açúcar em desacordo com o disposto no artigo 42 da Lei n. 9.532/1997, regulamentado pelo Decreto n. 2.501/1998.

Em análise preliminar, constatamos tratar-se de valores, em sua maior parte, referentes a créditos de IPI atribuídos a aquisições de insumos que não sofreram incidência do IPI, eis que eram imunes, isentos ou não tributados (NT), segundo sua classificação na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

No que tange a maior parte dos insumos não tributados (NT), o contribuinte considerou, para se chegar a um valor creditório, um percentual único de 12% (doze por cento) sobre o valor total das referidas aquisições, já que para esses produtos a legislação do IPI, por óbvio, não estabeleceu qualquer alíquota, pois, como se disse, não são tributados (NT).

[...]

Com efeito, a lei não possibilita ao contribuinte o creditamento de valores relativos ao IPI sobre a aquisição de insumos que não tenham sofrido a incidência do imposto. Esses créditos só podem subsistir e compor o saldo credor acumulado se tiverem seu creditamento permitido pela legislação do IPI.

[...]

Ou seja, a lei não possibilita ao contribuinte o creditamento de valores relativos ao IPI sobre a aquisição de insumos que não tenham sofrido a incidência do imposto. Desta forma, tais créditos não poderiam sequer estar registrados na escrita fiscal do contribuinte, e, assim, não podem compor os seus créditos.

[...]

Excluídos os créditos decorrentes de aquisições não tributados, tributados à alíquota zero e os isentos, como acima explicitado, resta-nos, em relação aos fatos geradores de 1998, analisar os créditos decorrentes de aquisições tributadas, discriminadas pelo contribuinte às fls.207/234.

[...]

Apesar do contribuinte não ter indicado se os produtos relacionados nos demonstrativos de créditos apresentados se tratam especificamente de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, observa-se, pelo relatório fornecido (fls.207/234), que os produtos listados não podem ser classificados como tais, ou seja, não se tratam de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, como adiante se esclarece.

Verifica-se, de plano, que tais itens (pneus, rolamentos, bateria, pastilha para freio, retentor, mangueiras, colar de embreagem, eletrodo, parafusos, porcas etc), facilmente observáveis em qualquer das folhas do discriminativo apresentado, não poderiam ser considerados como matéria-prima para os produtos fabricados pelo contribuinte (álcool e açúcar), eis que não se incorporam a tais produtos. Também, por óbvio, tais itens não constituem material de embalagem.

Por igual, não há que os considerar como produtos intermediários, haja vista não estar caracterizada a "ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele".

Sobre o crédito presumido, a fiscalização afirma que o benefício vigorou até o fim de 1998, pois revogado pela Lei n. 9.779/1999, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 1999.

O crédito presumido, de acordo com a lei, era aplicado pelo percentual de 85% sobre o valor do IPI devido na saída do açúcar. Assim, a saída deveria ser tributada, o que excluiria as exportações.

A fiscalização detectou que a contribuinte, ao invés de aplicar o percentual de crédito presumido sobre o IPI devido nas saídas de açúcar de produção própria, a contribuinte apurou o crédito presumido sobre o valor das compras de açúcar, quando adquiriu de outros produtores e fornecedores:

Como se vê, o contribuinte inobservou totalmente a legislação de regência no que concerne ao entendimento da sistemática de cálculo do "crédito presumido do açúcar", pois que calculou o crédito presumido com base nas compras do açúcar de outros produtores, quando deveria incidir sobre a saída tributada de açúcar de produção própria.

[...]

Com efeito, pelos motivos expostos, glosamos integralmente os créditos lançados no respectivo LRAIPI, a título de "presumido açúcar (coluna 3 da planilha "Escrituração Fiscal do Contribuinte", reproduzidos na coluna 7 da planilha "Reconstituição da Escrita fiscal do contribuinte").

Por outro lado, a fim de preservar direito do contribuinte, calculamos, na forma legal, o crédito presumido do açúcar com base exclusivamente nas informações por ele prestadas, fls.095, através das já referidas intimações fiscais, conforme cálculo demonstrado na planilha "Crédito Presumido do Açúcar do ano de 1998" e na coluna 7 da planilha "Créditos Demonstrados pelo Contribuinte".

Durante todo o período fiscalizado, conforme se extrai da Escrituração Fiscal do Contribuinte (Extraído do Livro Registro de Apuração do IPI) fls. 47-60, que compreende o

período de janeiro/1998 até dezembro/2000, verifica-se que a contribuinte sempre apurou saldo credor, em todos os períodos.

Com as glosas realizadas pela auditoria fiscal, a fiscalização refez a escrita fiscal e já a partir de alguns meses de 1998 em diante passou a existir saldo devedor, justificando-se a lavratura do auto de infração para a constituição do crédito tributário.

Notificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação para, em sede de preliminar, argumentar pela decadência do direito de constituir o crédito tributário, contando-se a partir de cada fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º.

No mérito, argumenta que possui mandado de segurança n. 99.9628-2 que tramitou na 13ª vara federal da seção judiciária de Pernambuco discutindo a amplitude dos créditos da não cumulatividade do IPI, o que justificaria a apuração sobre produtos isentos, não tributados ou com alíquota zero, bem como aqueles tributados, mas utilizados como material de uso e consumo.

Quanto ao crédito presumido, defende a ilegalidade do Decreto n. 2.501/1998, por dispor de forma contrária ao previsto no artigo 42 da Lei n. 9.532/1997. Neste ponto, sustenta que a lei prevê o crédito presumido sobre o valor do produto a que a contribuinte der a saída, enquanto o Decreto prevê o cálculo presumido sobre o IPI devido nessa mesma operação.

Afirma que a discussão desse ponto também foi transferida ao Poder Judiciário, no mandado de segurança n. 2004.83.00.013761-8, que tramitou na 7ª Vara Federal de Pernambuco.

Questiona ainda a legalidade da aplicação da SELIC, bem como o caráter confiscatório da multa de ofício.

Analisando a controvérsia, a 5ª Turma da DRJ/REC proferiu o Acórdão n. 11-25.098, fls. 588-612 para julgar parcialmente procedente a impugnação, reconhecendo a decadência apenas para os fatos geradores anteriores ao 3º decêndio de 1998, aplicando-se o artigo 173, I, CTN, diante da inexistência de pagamento antecipado durante todo o período. Este ponto da decisão foi definido por maioria de votos, vencido o relator que decidiu pela aplicação do artigo 150, § 4º, CTN, independentemente de haver pagamento antecipado.

Quanto às glosas de crédito (isento, NT, alíquota zero e material de consumo) a d. DRJ não conheceu da impugnação em razão da concomitância, mas quanto ao crédito presumido analisou o mérito para manter o lançamento.

Também manteve a aplicação da SELIC e da multa de ofício, pois seu afastamento demanda análise da constitucionalidade das leis.

O acórdão restou assim ementado:

Assunto: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 10/01/1998 a 31/12/2000 TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO QUINQUENAL PARA A DECADÊNCIA. Em face do regime jurídico a que se submete essa categoria de tributos, e na ausência de qualquer antecipação de pagamento, configura-se a decadência do direito de lançar somente com relação aos fatos geradores ocorridos até 20.12.1998.

IPL CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMO ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO COM AÇÃO JUDICIAL EM CURSO. Não se conhece do mérito coincidente com o objeto de ação judicial em curso impetrada pela interessada, devendo prevalecer a decisão final a ser exarada pelo Poder Judiciário.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N.º 9.532/97. DECRETO N.º 2.501/98. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Desconsidera-se no cálculo do crédito presumido em foco as saídas de açúcar adquirido de terceiros, bem como o que se refere ao açúcar exportado. O crédito presumido equivale a 85% do IPI devido na saída do açúcar produzido por estabelecimento localizado na região Norte ou Nordeste.

INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto a suposta inconstitucionalidade das leis normalmente vigentes, sendo essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido, ou declarado, e no percentual determinado expressamente em lei. Aplicam-se, também, juros de mora por percentuais equivalentes à taxa SELIC. Tudo assente em expressa previsão legal.

Lançamento Procedente em Parte

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs Recurso voluntário, fls. 625-631, apenas para discutir a decadência, requerendo a aplicação do artigo 150, § 4º, CTN, para que fosse reconhecida até 23/08/1999. Para os períodos posteriores apresentou desistência do recurso voluntário, informando a realização da extinção desta parte do crédito tributário por meio de diversas compensações, conforme síntese abaixo:

- Colaciona argumentos contrários ao entendimento firmado na r. decisão recorrida, o qual fixou o critério que a decadência, para o caso concreto, deve ser contado da forma prevista no artigo 173, I, CTN, diante da inexistência de pagamento antecipado por todo o período fiscalizado, reconhecendo a decadência apenas e tão somente os fatos geradores anteriores ao 3º decêndio de dezembro/1998 (o lançamento referente a este período só poderia ter sido efetuado no ano seguinte);

- Argumenta que a contagem do prazo deve ser na forma do artigo 150, § 4º, contados a partir da ocorrência do fato gerado, só sendo possível a contagem na forma do artigo 173, I, CTN nos casos de dolo, fraude ou simulação;

- Requer a aplicação do entendimento do voto vencido proferido pela d. DRJ para declarar a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 23/08/1999;

- Quanto aos fatos geradores ocorridos após agosto/1999, informa que não tem mais motivos para prosseguir na demanda administrativa. Com isso, realizou a extinção desses créditos remanescentes constituídos no auto de infração por meio de diversas declarações de compensação, juntando as cópias em anexo do recurso voluntário;

- Solicita providências para a separação dos débitos abrangidos pela decadência, mantendo-os nestes autos, apartando os demais para processamento em separado em razão das compensações.

Sobre a desistência parcial do recurso voluntário, a SECAT da Delegacia da Receita Federal de Recife afirmou a separação dos processos, fl. 724, para que no presente processo restasse em litígio tão somente a parte não objeto de desistência:

Contra o Contribuinte em epígrafe foi lavrado, através do processo n.º 19647.00709012004-24, um Auto de Infração. Inconformado com o lançamento, o Contribuinte formalizou impugnação e, diante da manutenção do lançamento pela DRJ/Recife, Recurso Voluntário.

Contudo, em 26/02/2010, antes do julgamento pelo CARF, o Contribuinte formalizou pedido de desistência parcial do litígio.

- Diante do exposto, faz-se necessária - a- formalização- de um novo processo para transferência dos débitos confessados pelo Contribuinte, permanecendo no processo n.º 19647.007090/2004-24 apenas os débitos que continuam em litígio.

Segue em anexo as principais peças do processo acima mencionado.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação.

Diante da desistência parcial do recurso voluntário, a controvérsia restringe-se na análise da decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Sobre a decadência, saliente-se que a r. decisão de piso já reconheceu parte dela, afirmando haver decadência para os fatos geradores anteriores ao terceiro decêndio de dezembro de 1998, diante da aplicação do artigo 173, I, CTN.

Ou seja, já foi considerado como decaído os fatos geradores ocorridos entre 01/01/1998 e 20/12/1998, e sobre esse ponto não há recurso de ofício, restando definitivamente julgado.

Conforme síntese acima, o auto de infração compreende as glosas de **créditos básicos** de IPI, relacionados com compras isentas, não tributadas ou submetidas à alíquota zero. As glosas também foram realizadas em relação às compras de produtos que não se caracterizam como matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, pois utilizados como peças de reposição ou representam material de uso e consumo.

O auto de infração também compreende ajustes realizados nos cálculo de **créditos presumidos** apurados sobre as saídas de açúcar de produção própria, nos termos do artigo 42 da Lei n. 9.532/1997.

Assim, apenas para distinguir as infrações ainda objeto de discussão, convém ilustrar os períodos de apuração para cada uma das infrações:

- a) Glosas de créditos básicos: **10/03/1998 até 31/12/2000**;

b) Crédito presumido do açúcar: **10/01/1998 até 20/09/1998;**

Como a d. DRJ já apreciou a decadência, reconhecendo-a para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/1998 e 20/12/1998, conclui-se que não faz mais parte da controvérsia a infração relacionada ao crédito presumido do açúcar.

Resta, portanto, apenas a infração relacionada com as glosas de créditos básicos e tão somente no que se refere à decadência, visto que a Recorrente desistiu de parte do recurso voluntário, no que se refere aos fatos geradores ocorridos após agosto/1999, realizando diversas compensações para a extinção desses créditos remanescentes constituídos no auto de infração.

Pois bem.

Restou vencedor na d. DRJ o entendimento, a meu ver correto, de que para haver a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve haver pagamento antecipado do tributo devido para fins de se ter algo a homologar.

Assim, ao analisar o sistema interno da RFB, a d. DRJ afirmou que durante todo o período autuado não houve recolhimento antecipado de nenhuma parcela de tributo devido. Portanto, como não houve pagamento antecipado, não se aplica a regra especial do artigo 150, mas sim a regra geral prevista no artigo 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, *verbis*:

Ao fixar um prazo mais curto para a constituição do crédito tributário, o legislador pressupôs pagamento prévio, o qual daria à autoridade administrativa conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte. Assim, a antecipação do pagamento é condição essencial para haver homologação. Esse é o fato positivo que, uma vez conhecido, move a autoridade a iniciar os procedimentos a fim de aferir a regularidade do cumprimento da obrigação tributária.

...

Conclui-se, portanto, que apenas sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, pelo pagamento, sendo que, no presente caso, não encontramos registro de qualquer recolhimento do IPI nos sistemas informatizados da RFB.

Não tendo havido o pagamento antecipado, não há o que ser homologado.

Nestes casos, o procedimento exigível é o do lançamento de ofício, a teor do art. 149, inciso V, do CTN, cabendo à autoridade administrativa constituir o crédito tributário dentro do prazo previsto no artigo 173, inciso I.

Tratando-se, á época, de períodos de apuração decendiais, restam fulminados pela decadência tão somente os fatos geradores anteriores ao 3º decêndio de dezembro/1998 (o lançamento referente a este período só poderia ter sido efetuado no ano seguinte).

Discordo do posicionamento.

Sabe-se que o IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, assim entendido como um daqueles tributos em que o contribuinte, uma vez realizado o fato gerador, deve realizar a apuração do imposto, identificando a matéria tributável, o sujeito passivo e o montante de tributo devido, recolhendo este montante ao Fisco antecipadamente, isto é, independentemente de qualquer ato ou procedimento a ser adotado pelo fisco.

Esta modalidade de constituição do crédito tributário já foi reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que o contribuinte realiza sozinho e antecipadamente, por força de lei, toda a constituição do crédito tributário conforme previsto no art. 142, CTN, restando, inclusive, sedimentado no enunciado da Súmula 436 daquela corte superior.

O Código Tributário Nacional trata do lançamento por homologação no art. 150, definindo-o como modalidade de constituição do crédito tributário em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido sem prévio exame da autoridade administrativa. A homologação deste ato do contribuinte pode ser expressa, quando a autoridade administrativa toma conhecimento e entende por correta a atividade exercida pelo sujeito passivo.

No entanto, o § 4º do artigo 150 prevê um prazo para que esta homologação expressa seja realizada pelo Fisco. Caso a fiscalização não realize a homologação expressa no prazo de 05 anos **contados de cada fato gerador**, considera-se que o Fisco conferiu e homologou tacitamente a atividade e pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo.

Assim, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte tenha apurado o montante de tributo devido e realizado o pagamento antecipado, se decorridos cinco anos do fato gerador sem que o Fisco realize a conferência destes dados, há homologação tácita, que tem o mesmo efeito jurídico de uma conferência expressa, isto é, consideram-se corretas as apurações e recolhimentos antecipados realizados pelo sujeito passivo.

Caso exista algum erro na apuração do imposto, havendo diferença de imposto a ser apurado e recolhido pelo sujeito passivo, a administração tributária deve realizar lançamento de ofício para constituir o crédito tributário desta diferença, mas apenas se encontrada no prazo de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

E esta é a consequência para o Fisco, a mudança do *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento de ofício de eventual diferença, em virtude de o sujeito passivo ter cumprido com as exigências do art. 150 do CTN: realizar a apuração do montante de imposto devido e realizar o pagamento antecipado independentemente de qualquer ato do sujeito ativo. Requisito necessário portanto, para aplicação do artigo 150, § 4º ao invés do art. 173, I, ambos do CTN, é a existência de pagamento antecipado, pois, sem isso, não há o que se homologar. Obviamente, desde que a conduta do contribuinte não decorra de fraude, dolo ou simulação.

Pois bem, a Lei n. 4.502/1964 que trata do IPI, prevê em seus artigos 19 e 20 que o lançamento do imposto é de responsabilidade do sujeito passivo e este lançamento consistirá na descrição da operação que o originar e do produto a que se referir, na guia ou na nota fiscal em que deva ser efetuado, devendo a Administração Pública realizar o lançamento de ofício em caso de falta do contribuinte, *verbis*:

Art. 19. O imposto será lançado pelo próprio contribuinte:

I) na guia de recolhimento:

- a) por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira, nos casos de importação e de arrematação em leilão;
- b) antes do pagamento, no caso do art. 81;

II - na nota fiscal:

a) por ocasião da saída do produto do respectivo estabelecimento produtor, ressalvadas as hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do inciso II, do art. 5º;

b) no momento de conclusão da operação industrial, na hipótese do § 1º do art. 2º, e por ocasião do consumo ou da utilização do produto, da exposição à venda ou da venda, respectivamente, nos casos das alíneas " a ", " b " e " c " do inciso I, do artigo, 5º.

(...)

Art . 20. O lançamento consistirá na descrição da operação que o originar e do produto a que se referir, na classificação fiscal dêste no cálculo do impôsto devido e no registro de seu valor, em parcela destacada, na guia ou na nota fiscal em que deva ser efetuado.

Parágrafo único. O lançamento é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Art . 21. A autoridade administrativa efetuará de ofício o lançamento mediante a instauração do processo fiscal, quando o contribuinte não o fizer na época própria ou fizer em desacôrdo com as normas desta lei. (grifei)

O IPI é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, nos termos do art. 153, § 3º da Constituição da República.

Esta não cumulatividade do IPI e eventual montante de imposto devido é realizado pelo sujeito passivo por período de apuração, após o confronto de todos os débitos e créditos do período. Assim, se houver saldo devedor, recolhe-se o tributo; se houver saldo credor, transfere-se para o próximo período de apuração. É o que dispõe o art. 49 do CTN, bem como o art. 27 da Lei nº 4.502/1964:

CTN. 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.

Lei 4.502/1964. Art. 27. Quando ocorrer saldo credor de impôsto num mês, será êle transportado para o mês seguinte, sem prejuízo da obrigação de o contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa dêsse saldo. (grifei)

Assim, o montante de IPI destacado na nota fiscal, em síntese, não é o montante de imposto que se deve recolher ao Fisco. Muito ao contrário, este montante destacado em nota fiscal, embora seja um elemento de débito que comporá a apuração mensal do imposto, não corresponde ao montante devido aos cofres públicos. **Pode ser que no final do período de apuração não exista saldo devedor e nem seja necessária a DCTF**, inexistindo o dever de pagar tributo.

Todos estes créditos e débitos são escriturados em livro fiscal denominado "livro de apuração do IPI". Em razão desta natureza não cumulativa do IPI, o montante de créditos escriturado pelo sujeito passivo corresponde ao pagamento do montante do débito, constituindo-

se em forma de liquidação dos débitos de imposto. Assim, os créditos "pagam" os débitos e se houve mais créditos do que débitos, esta "moeda de pagamento" pode ser mantida na escrituração para pagamento de débitos em próximos períodos de apuração.

É o que dispõe, atualmente, o art. 183 do RIPI/2010:

Art. 183. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles**, nos termos do art. 268 e **efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa** (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei no 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei no 10.637, de 2002, art. 49, Lei no 10.833, de 2003, art. 17, e Lei no 11.051, de 2004, art. 4o).

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

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

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

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

[...]

Art.185.Antecipado o recolhimento do imposto, o lançamento tornar-se-á definitivo com a sua expressa homologação pela autoridade administrativa(Lei nº 5.172, de 1966, art. 150).

Parágrafoúnico.**Ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ter-se-á como homologado o lançamento efetuado nos termos do art. 183 quando sobre ele, após cinco anos da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa não se tenha pronunciado.** (grifei)

Na época dos fatos, o IPI era regulamentado pelo Decreto n. 87.981/1982 até 25 de junho de 1998 data que entrou em vigor seu sucessor, o Decreto n. 2.637/1998. No RIPI/1982 os dispositivos acima transcritos eram os artigos 56 e 58, e no RIPI/1998 eram os artigos 111 e 113 do RIPI/1982.

Referida previsão da legislação é decorrência lógica da própria sistemática de apuração da não cumulatividade do IPI, utilizando-se o método subtrativo indireto de imposto sobre imposto.

Como visto, durante todo o período fiscalizado, conforme se extrai da Escrituração Fiscal do Contribuinte (Extraído do Livro Registro de Apuração do IPI) fls. 47-60, que compreende o período de janeiro/1998 até dezembro/2000, a contribuinte sempre apurou saldo credor, em todos os períodos.

Se havia saldo credor, os créditos foram utilizados para pagamento dos débitos apurados em cada período. Como sempre o crédito foi maior do que o débito, não havia o que pagar. Assim, a exigência de pagamento antecipado em DARF contraria a própria legislação, visto que o crédito configura pagamento antecipado e só haverá necessidade de pagamento em DARF se os débitos superarem os créditos.

Não há que se falar que apenas os créditos admitidos podem ser tratados como pagamento, querendo afirmar que as glosas invalidam os créditos, não sendo mais possível serem tratados como “créditos admitidos”.

Entende-se como créditos admitidos aqueles apurados em cada período de apuração pela contribuinte, registrando-os no livro de apuração do IPI conforme a legislação. Os “créditos admitidos” portanto, são aqueles informados pela contribuinte em sua escrita fiscal. Se indevidos ou não admitidos, o Fisco tem 05 anos para auditar os créditos e realizar as glosas.

Isso é assim porque o contribuinte faz todos os lançamentos, inclusive as compensações de créditos e débitos, **antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa**. Por conta disso, o Fisco tem 05 anos para realizar a apuração da correção dos atos do contribuinte, contados de cada fato gerador nos termos do artigo 150 do CTN, tendo em vista que os créditos representam pagamento antecipado do imposto devido, considerando-se homologado o lançamento realizado pelo contribuinte se superado o lustro temporal, nos termos do artigo 185 do RIPI/2010.

Tratamento diferente seria diante da constatação da escrituração dos créditos mediante dolo, fraude ou simulação, nos termos do parágrafo único do artigo 185 do RIPI/2010, fazendo referência à parte final do artigo 150, § 4º do CTN. Neste caso, sim, os créditos poderiam ser considerados “não admitidos”, aplicando-se a regra geral do artigo 173, I, CTN.

Em síntese, para fins de aplicação da não cumulatividade do IPI, todos os créditos devem ser admitidos, valendo-se como pagamento dos débitos do imposto, ainda que escriturados de forma equivocada. A única possibilidade de afastar esta consideração, seria considerar tais créditos como indevidos, em razão de dolo, fraude ou simulação, o que atrairia a aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Não consta dos autos nenhuma acusação de fraude ou de dolo na escrituração destes créditos, tanto que a aplicação da multa de ofício foi no percentual de 75%. Desta feita, tais créditos, uma vez escriturados, devem ser admitidos, pois eventuais erros devem ser apurados em fiscalizações dentro do prazo decadencial.

Este, inclusive, é o entendimento já manifestado por este Egrégio Conselho, em acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se afirmou que o montante dos **créditos que o contribuinte entendia possuir** foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período, independentemente se houvesse algum erro em sua escrituração, desde que não seja decorrente de dolo ou fraude:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OPOSIÇÃO DOS CRÉDITOS AOS DÉBITOS APURADOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos termos do art. 124, III do Decreto n.º 4.544/2002, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher considera-se pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para lançamento tributário”.

(CSRF. Acórdão n.º 9303-003299, Relator(a): JOEL MIYAZAKI, publicado em 10/07/2015)

Este mesmo entendimento consta de acórdão proferido pela 1ª turma ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI.

Aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houver pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010.

(3401004.009. Relator Felton Moscoso de Almeida. Sessão de 28/09/2017)

Portanto, deve ser entendido como pagamento o saldo de crédito acumulado e escriturado pela Recorrente, sendo possível a glosa de crédito apenas dos períodos não atingidos pela decadência, cujo *dies a quo* deve ser o previsto no art. 150, § 4º do CTN, já que para dizer se um crédito é admitido ou não e realizar as glosas, deve-se respeitar o prazo decadencial.

Neste diapasão, deve-se considerar cada fato gerador como termo inicial de contagem do prazo decadencial para que o Fisco, ao não homologar a atividade e pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, elabore o lançamento de ofício da diferença de crédito tributário a constituir nos termos do art. 149 do CTN.

Conforme telas abaixo, a notificação do lançamento foi realizada em 01/09/2004. Com isso, todos os fatos geradores praticados até 31/08/1999 foram atingidos pela decadência, devendo ser cancelado o auto de infração.

ALVORADA AGROPECUARIA LTDA
ENGENHO REDEMOINHO S/A CHA DE ALEGRIA
55835-000 CHA DE ALEGRIA PE
cópias
AUTOS DE INFRAÇÃO

01.09.2004

Jose Almeida
1.425.682

8.506.702-4

03 SET 2004

752402030

DF CARF MF

MINISTERIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SINCOR - PROFISCFl. 575 56+
EMISSAO 18/10/2004
ARREC CONSIDERADA 08/10/2004
PAGINA 001

EXTRATO DE PROCESSO

PROCESSO : 19647-007.090/2004-24
UL LAVRATURA : 04.101.00 DRF-RECIFE
UL CONTROLE : 04.101.00 DRF-RECIFE
UL JURISDICAÇÃO : 04.101.06 ARF-VITORIA DE SANTO ANTAO
LOC. (COMPROT) : 0114774-9 DIV FISC-DRF-RECIFE-PE

CONTRIBUINTE : 11.249.182/0001-55 ALVORADA AGROPECUARIA LTDA
ATIVO NAO REGULAR

ENDereco : ENGENHO REDEMOINHO S/N
55835-000 - CHA DE ALEGRIA - CHA DE ALEGRIA - PE

SITUACAO: EM IMPUGNACAO (EM JULGAMENTO) INIC: 23/09/2004 (23/09/2004)
ORIGEM CAD : ONLINE (09/09/2004)
ORIGEM DEB : AUTO DE INFRACAO
QTD DEB CAD : 81 QTD DEB EM ABERTO: 81
MATIC AFTN : 0065987
CANCIA LANC : 01/09/2004
OCORRENCIA(S) : RETORNO DE SITUACAO
CORRECAO DE DEBITO(S)

Como a decadência é o único ponto controvertido do recurso voluntário, deve-se dar provimento ao recurso, tendo em vista, que a matéria controvertido restringe-se aos fatos geradores ocorridos até agosto de 1999.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior