



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.729616/2018-20
ACÓRDÃO	9303-016.740 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	15 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ESMALTEC S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embaçadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-011.770**, de 27/09/2022, integrado pelo **Acórdão de Embargos nº 3301-013.982, de 15/04/2024**, assim ementados (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAGAMENTO.

Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de 05 anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação. A legislação do IPI, art. 124 do RIPI/2002, reconhece expressamente que os créditos escriturais do imposto é tratado como pagamento do imposto.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, § 4º, e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não detectada a exigência de conhecimentos especializados ao deslinde da controvérsia, reunindo os autos elementos suficientes a tanto, de se considerar prescindível a realização de perícia.

MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. CONGELADORES (FREEZERS) HORIZONTAIS TIPO ARCA.

Classificam-se sob o código 8418.30.00 os congeladores (freezers) horizontais tipo arca de capacidade não superior a 800 litros, com a respectiva Ex 01 para os equipamentos de capacidade não superior a 400 litros.

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. REGULARIDADE.

O procedimento de reconstituição da escrita fiscal é necessário para apurar os saldos devedores a serem lançados por força do auto de infração. Em tal

procedimento são considerados os débitos e os créditos apurados. No caso, para dar cumprimento à decisão administrativa definitiva decorrente da autuação anterior, foi considerado como saldo credor em dezembro de 2012 o valor de R\$ 10.821.068,68.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE EXISTENTE. ESCLARECIMENTO.

Devem ser esclarecidas as obscuridades apontadas e existentes no acórdão embargado.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONSTATADO. SANEAMENTO.

Existindo erro material no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO OU DECLARAÇÃO DE DÉBITO. ART. 173, I, DO CTN.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática de recursos repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, **na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN** (cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Recurso Especial do Contribuinte

No seu Recurso Especial a contribuinte suscita divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- 1) **Considera-se pagamento de IPI a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos, sem resultar em saldo a recolher – Impossibilidade de reapuração da escrita fiscal com inclusão de novos débitos de período atingido pela decadência** (paradigmas **3401-004.009** e **3403-002.388**);
- 2) Da indevida reclassificação fiscal dos equipamentos com tampa de vidro – Violação ao Sistema Harmonizado (paradigmas 3102-01.454 e 3102-00.735);
- 3) **Necessidade de observância aos Laudos Técnicos carreados aos autos – Violação ao art. 30 do Decreto nº 70.235/72** (paradigma **3201-004.257**);
- 4) Contradição interna no julgado não saneada pelo julgamento dos Embargos de Declaração – Nulidade da Decisão (paradigma 9202-008.276);

- 5) Cerceamento de defesa – Necessidade de traslado do Laudo Pericial suscitado no Acórdão de Recurso Voluntário – Violação ao art. 372 do CPC (paradigma 2003-006.098).

Ao final da sua peça recursal, requer o seguinte:

VI— DO PEDIDO

Por todo o exposto, pugna-se pelo conhecimento e provimento do presente Recurso Especial, fazendo-o no sentido de:

(i) Anular o Acórdão recorrido, para novo julgamento com a determinação do saneamento da contradição interna no julgado (4º Tema) e da transladação da prova emprestada (5º Tema);

(ii) Caso não seja esse o entendimento, que seja reformado o julgado a quo, para:

a) reconhecer a decadência do direito à constituição do crédito tributário referente ao período de janeiro/2013 a novembro/2013 (1º Tema);

b) afastar a cobrança discutida em relação a todos os períodos exigidos, tendo em vista a necessidade de observância pelo julgado dos Laudos Técnicos carreados aos autos (3º Tema);

c) afastar a cobrança discutida em relação a todos os períodos exigidos, no que se refere aos equipamentos com tampa de vidro, por se adequarem precisamente ao NCM 8418.50.10 (2º Tema).

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, decidiu por DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto, apenas quanto às matérias: **(1) Considera-se pagamento de IPI a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos, sem resultar em saldo a recolher – Impossibilidade de reapuração da escrita fiscal com inclusão de novos débitos de período atingido pela decadência e (3) Necessidade de observância aos Laudos Técnicos carreados aos autos – Violação ao art. 30 do Decreto nº 70.235/72.**

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, postulando preliminarmente, a negativa de seguimento ao Recurso Especial, visto que a divergência jurisprudencial não restou devidamente demonstrada pela recorrente, em nenhum dos casos. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF. Contudo, merece melhor análise quanto aos demais pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, em virtude do questionamento realizado pela Fazenda Nacional.

Em sede de Contrarrazões ao Recurso Especial, a Fazenda Nacional defende que as decisões proferidas nos paradigmas indicados pela recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos. Especificamente em relação à matéria relativa à obrigatoriedade ou não de observância aos Laudos Técnicos carreados aos autos, afirma que o paradigma indicado não tratava de situação semelhante. Nos dizeres da recorrida: *“No presente caso, a Turma se baseou no julgamento de outro processo envolvendo o mesmo contribuinte e relativo à mesma matéria. O paradigma apresentado não possui essas características. Daí porque se tratam de situações díspares. O acórdão recorrido já possuía todo um arsenal de elementos de convicção no qual basear sua conclusão. O paradigma, não”*. No mais, afirma que trata-se de matéria probatória em relação a qual não cabe recurso.

Quanto a decadência, após citar as conclusões exaradas no despacho de admissibilidade, de uma forma genérica afirma que: *“Todas essas conclusões partem exclusivamente da ótica do ora Recorrente; não se tratam de fatos incontroversos ou de premissas da situação fática retratada no feito”*. De forma que entende que o recurso também não deve ser admitido nesse ponto.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no citado art. 118, do RICARF/2023. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame do caso em espécie.

(i) *Da decadência:*

Quando à regra aplicada para contagem do prazo decadencial ao lançamento de saldos devedores do IPI, quando do refazimento da escrita fiscal, a legislação que estaria sendo interpretada divergentemente apontada pela recorrente: art. 183, inciso III do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010), art. 150, § 4º, e art. 173, inciso I do CTN. A insurgência da recorrente refere-se a possibilidade de a fiscalização reconstituir a escrita fiscal da contribuinte para fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos. Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, aponta como paradigma os **Acórdãos 3401-004.009 e 3403-002.388**.

No caso, no tópico “III.2 – A) 1º TEMA – CONSIDERA-SE PAGAMENTO DE IPI A DEDUÇÃO DOS DÉBITOS, NO PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, DOS CRÉDITOS, SEM RESULTAR EM SALDO A RECOLHER – IMPOSSIBILIDADE DE REAPURAÇÃO DA ESCRITA FISCAL COM INCLUSÃO DE NOVOS DÉBITOS DE PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA”, a recorrente estabelece a divergência sob os seguintes fundamentos:

Analisando o teor do Acórdão que julgou os acórdãos verifica-se que a c. Turma recorrida compreendeu que o prazo decadencial se contaria na forma do art. 173, inciso I, do CTN, inclusive para reapuração da escrita fiscal que inclui novos débitos, caso não haja pagamento de débitos no período mas apenas a compensação de débitos na escrita fiscal. Veja-se:

(...)

O Acórdão nº 3401004.009, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em caso similar, proferiu entendimento de que mesmo para efeito da glosa de créditos, deve se observar o prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN, desde que tenha havido dedução de débitos na apuração do imposto, mesmo que sem resultar em saldo a recolher. Observe-se:

(...)

Mais uma vez, como se verifica pelos trechos dos julgados em destaque, denota-se a divergência quanto a interpretação dada ao Art. 183, parágrafo único, inciso III do Decreto nº 7.212/10 e, por consequência, dos Arts. 150, §4º e 173, inciso I, do CTN.

No caso do paradigma acima, foi reconhecida a decadência dos períodos anteriores a outubro de 2006, na forma do §4º do Art. 150 do CTN, tendo em vista que houve compensação escritural do tributo sujeito a homologação, em razão da dedução de crédito escritural, conforme prevê o art. 183, parágrafo único, inciso III do RIPI/10, o completo oposto da conclusão adotado nos acórdãos recorridos, como já explicado anteriormente.

(...)

Igualmente, o Acórdão nº. 3403002.388 da 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, foi proferido no sentido de corretamente aplicar a legislação pertinente afirmando, por sua vez, que “considera-se a compensação entre débitos e créditos como pagamento”, conforme disposição do art. 183, inciso III,

do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Textualmente:

(...)

Como se verifica pelos trechos dos julgados em destaque, denota-se a divergência quanto a interpretação dada ao Art. 183, parágrafo único, inciso III do Decreto nº 7.212/10 e, por consequência, dos Arts. 150, §4º e 173, inciso I, do CTN.

O dispositivo do Decreto mencionado, dispõe sobre as formas de pagamento do IPI, notadamente, quanto a dedução dos créditos na escrita fiscal, o que configura, para todos os fins legais, em recolhimento da exação: “o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto (...)”.

Ademais, como afirmado no próprio caput do dispositivo em questão, o lançamento do tributo se dá por homologação, o que implica na contagem do prazo decadencial pela forma do Art. 150, §4º do CTN, nas hipóteses em que for realizado o recolhimento antecipado do tributo.

Sobre esse ponto, a autoridade signatária do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial assim fundamentou sua decisão ao dar prosseguimento à pretensão da recorrente:

Destas transcrições extrai-se que:

a) A Fiscalização não apurou somente créditos, mas também débitos na reconstituição da escrita fiscal, resultando saldos devedores somente a partir de outubro de 2013;

b) No Acórdão de Recurso Voluntário recorrido decidiu-se que:

- Tendo havido a escrituração de créditos admitidos pela Fiscalização, a contagem do prazo decadencial se daria com base no art. 150, § 4º, do CTN, mas, como, no Auto de Infração, só se exigiram valores a partir de outubro de 2023, o prazo teria sido observado pela Fiscalização;

- A regra do art. 150, § 4º, do CTN, no entanto, não se aplica à glosa de créditos.

c) Nos Embargos de Declaração o contribuinte alegou omissão a respeito da apuração de débitos, até novembro de 2023, na reconstituição da escrita fiscal;

d) No Acórdão de Embargos, mudou-se o entendimento quanto à regra de contagem do prazo decadencial, deslocando-a para o art. 173, I, do CTN, pois o contribuinte não apurou/declarou débitos, sendo irrelevante se a reconstituição da escrita fiscal da embargante deu-se somente quanto aos créditos ou também quanto aos débitos;

e) No Acórdão paradigma nº 3401-004.009, decidiu-se que, tendo havido dedução de créditos escriturais, aplica-se a regra de contagem do art. 150, § 4º, do CTN, não somente para a constituição do crédito tributário (lançamento de saldos

devedores), mas também para a apuração de débitos na reconstituição da escrita fiscal;

f) No Acórdão paradigma nº 3403-002.388, não se analisou a decadência na apuração de débitos na reconstituição da escrita fiscal, mas reconheceu-se que, tendo havido dedução de créditos admitidos, a contagem do prazo decadencial, no que tange ao lançamento de saldos devedores apurados, deveria se dar pela regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, resta demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária, nesta matéria.

No entanto, a entendo que o Recurso Especial da contribuinte não deve ser conhecido pelos seguintes fundamentos a seguir postos.

No presente caso, o Colegiado expressou entendimento que no caso do IPI, a dedução de créditos na escrita fiscal, sem dolo, fraude ou simulação, é considerada pagamento antecipado, sendo aplicável, para fins de contagem do prazo decadencial o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Nesse sentido, o relator se baseia no art. 124 do RIPI/2002, o qual prevê, em seu parágrafo único, que considera-se pagamento, a existência de créditos escriturais do IPI.

Esse posicionamento está externado na própria ementa, cujo trecho transcrito abaixo:

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAGAMENTO.

Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de 05 anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação. A legislação do IPI, art. 124 do RIPI/2002, reconhece expressamente que os créditos escriturais do imposto é tratado como pagamento do imposto.

O Colegiado, ainda, ressaltou que de acordo com o TVF, *“independentemente da regra a ser adotada pela fiscalização na contagem do prazo decadencial, não haveria que se falar em decadência”*, quer seja pelo art. 150, § 4º, quer pela do art. 173, I, ambos do CTN, visto que da reconstituição da escrita fiscal, resultaram saldos devedores a partir de outubro de 2013, que foram lançados por intermédio deste auto de infração, cuja regular ciência do lançamento se deu em 30 de outubro de 2018.

A título de esclarecimento, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.981/997), no tópico *“DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL”*, a Autoridade Fiscal esclarece após a reconstituição da escrita fiscal, foram constatados apenas saldos devedores a partir de outubro/2013, levando em consideração o saldo credor decorrente da autuação em período anterior (Auto de Infração decorrente do Processo nº 10380.731083/2013 31 - Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012). Vejamos:

O procedimento de reconstituição da escrita fiscal é necessário para apurar os saldos devedores a serem lançados por força do auto de infração. Para tal, **foram**

considerados os débitos e os créditos apurados, conforme descrito nos tópicos anteriores, e, **para dar cumprimento à decisão administrativa definitiva decorrente da autuação anterior**, foi considerado como saldo credor em dezembro de 2012 o valor de R\$ 10.821.068,68. O demonstrativo elaborado e anexado ao auto de infração apresenta, desta feita, **saldos devedores a partir de outubro de 2013**. Em decorrência lançamos os saldos devedores através do respectivo auto de infração, do qual este Termo é parte integrante e indissociável

Fato este comprovado através das planilhas de fls.1005/1006, colacionada abaixo:

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
02.948.030/0002-30
Nome Empresarial
ESMALTEC S/A

LEVANTAMENTO DAS DIFERENÇAS A COBRAR

Período de Apuração	Saldo Devedor Reconstituído	(-) Saldo Devedor dos Livros	Diferença a Cobrar
31/10/2013	679.098,05	0,00	679.098,05 (1)
30/11/2013	2.240.209,95	0,00	2.240.209,95 (2)
31/12/2013	2.890.773,60	0,00	2.890.773,60 (3)
31/01/2014	1.923.755,85	0,00	1.923.755,85 (4)
28/02/2014	1.326.087,29	0,00	1.326.087,29 (5)
31/03/2014	1.260.505,68	0,00	1.260.505,68 (6)
30/04/2014	1.846.965,40	0,00	1.846.965,40 (7)
31/05/2014	1.208.219,60	0,00	1.208.219,60 (8)
30/06/2014	570.821,54	0,00	570.821,54 (9)
31/07/2014	1.353.141,92	0,00	1.353.141,92 (10)
31/08/2014	2.335.330,35	0,00	2.335.330,35 (11)
30/09/2014	2.344.854,46	0,00	2.344.854,46 (12)
31/10/2014	2.877.726,61	0,00	2.877.726,61 (13)
30/11/2014	3.349.074,31	1.726.245,85	1.622.828,46 (14)
31/12/2014	2.485.056,83	1.126.506,85	1.358.549,98 (15)
31/01/2015	2.782.697,34	1.550.060,78	1.232.636,56 (16)
28/02/2015	2.502.409,11	1.334.411,96	1.167.997,15 (17)
31/03/2015	2.097.799,64	829.780,60	1.268.019,04 (18)
30/04/2015	2.831.981,82	1.427.713,36	1.404.268,46 (19)
31/05/2015	2.080.672,31	765.069,24	1.315.603,07 (20)
30/06/2015	1.491.954,60	1.050.052,31	441.902,29 (21)
31/07/2015	2.333.143,53	1.008.670,10	1.324.473,43 (22)
31/08/2015	2.200.594,39	846.640,03	1.353.954,36 (23)
30/09/2015	2.532.381,33	1.134.671,76	1.397.709,57 (24)
31/10/2015	2.479.645,88	1.074.381,57	1.405.264,31 (25)
30/11/2015	2.747.409,58	1.321.810,45	1.425.599,13 (26)
31/12/2015	2.609.582,48	1.177.634,42	1.431.948,06 (27)
31/01/2016	1.802.115,12	784.532,66	1.017.582,46 (28)
29/02/2016	2.374.791,62	1.214.035,22	1.160.756,40 (29)
31/03/2016	2.770.565,49	1.408.783,02	1.361.782,47 (30)
30/04/2016	3.467.654,06	1.533.346,23	1.934.307,83 (31)
31/05/2016	2.589.255,73	1.251.181,13	1.338.074,60 (32)
30/06/2016	1.592.161,33	722.664,97	869.496,36 (33)
31/07/2016	2.469.331,52	917.822,73	1.551.508,79 (34)
31/08/2016	3.032.484,77	1.411.648,97	1.620.835,80 (35)
30/09/2016	3.164.544,99	1.596.030,09	1.568.514,90 (36)
31/10/2016	3.867.147,87	2.376.568,78	1.490.579,09 (37)

2

SUJEITO PASSIVO				
CNPJ 02.948.030/0002-30 Nome Empresarial ESMALTEC S/A				
LEVANTAMENTO DAS DIFERENÇAS A COBRAR				(continuação)
Período de Apuração	Saldo Devedor Reconstituído	(-) Saldo Devedor dos Livros	Diferença a Cobrar	
30/11/2016	4.825.891,52	2.884.987,39	1.940.904,13	(38)
31/12/2016	1.781.575,04	564.192,69	1.217.382,35	(39)
31/01/2017	3.374.905,99	2.000.882,84	1.374.023,15	(40)
28/02/2017	2.678.873,00	1.053.294,08	1.625.578,92	(41)
31/03/2017	2.463.035,13	1.062.753,11	1.400.282,02	(42)
30/04/2017	3.032.310,93	1.710.462,81	1.321.848,12	(43)
31/05/2017	3.210.512,09	1.876.982,26	1.333.529,83	(44)
30/06/2017	1.844.658,51	874.164,84	970.493,67	(45)
31/07/2017	2.001.665,57	805.093,09	1.196.572,48	(46)
31/08/2017	2.036.598,37	925.337,07	1.111.261,30	(47)
30/09/2017	2.882.162,79	1.471.428,13	1.410.734,66	(48)
31/10/2017	3.080.652,28	1.325.414,67	1.755.237,61	(49)
30/11/2017	2.940.228,45	1.349.008,63	1.591.219,82	(50)
31/12/2017	2.758.962,43	1.414.681,00	1.344.281,43	(51)
TOTAL			74.515.032,36	

Por outro lado, o acórdão recorrido deixou claro que nenhuma das normas que dispõem sobre a decadência do direito do Fisco, sejam aquelas constantes do CTN, sejam as constantes dos Regulamentos do IPI, limita ou impede a fiscalização de fazer a recomposição dos saldos da escrita fiscal para além dos cinco anos anteriores à data de lançamento.

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

Para melhor compreensão dos fatos, oportuna a transcrição do voto sobre o tema:

II PRELIMINARES

II.1 Decadência

A Recorrente, preliminarmente, requer seja declarada, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, a decadência do direito de constituição do crédito referente ao interregno de **janeiro a novembro de 2013**, tendo em vista o inequívoco recolhimento antecipado do tributo nos termos do art. 183 do RIPI/10 c/c jurisprudência do c. STJ, inclusive para afastar a multa isolada correspondente a esse período.

Requer, ainda, seja observada a impossibilidade da revisão da escrita fiscal do período atingido pela decadência.

Passo à análise.

A regra da contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação é a constante do art. 150, §4º, do CTN, qual seja, 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador, desde que não seja caso de dolo, fraude ou simulação e exista pagamento antecipado do tributo, pois inexistindo pagamento antecipado, a regra é alterada para aquela constante do art. 173, I, desse Código,

a saber, 05 anos constados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

O Termo de Verificação Fiscal deixa claro que a Fiscalização considerou que não houve pagamento antecipado do tributo no período do lançamento, bem como que, independentemente da regra a ser adotada pela fiscalização na contagem do prazo decadencial, não haveria que se falar em decadência, conforme trechos a seguir:

DA HIGIDEZ DO LANÇAMENTO

[...]

Ressalte-se que no período fiscalizado **somente a partir de outubro de 2014, há débitos declarados de IPI** com seus respectivos pagamentos, conforme pesquisa de débitos declarados, anexada ao presente processo. Em relação ao ano de 2013, não há pagamento nem declaração de débitos de IPI verificados nos sistemas da RFB.

Assim, a mero título de informação complementar, **não há que se falar de decadência, quer pela inteligência do art. 150, § 4º, quer pela do art. 173, I, ambos do CTN.**

Ressalte-se que, **especificamente em relação ao IPI, há um regramento peculiar, art. 124 do RIPI/2002, que considera pagamento para fins da legislação do IPI a existência de créditos escriturais do IPI**, conforme a seguir:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

A Planilha juntada aos autos pelo Fisco às fls. 1.029-1032, denominada “Planilha de Reconstituição de Escrita de IPI”, bem como os dados dos Livros do IPI dos anos-calendários 2013 a 2017, à fl. 976, provam a existência de créditos escriturais do IPI para todo o período do lançamento.

Portanto, como houve antecipação de pagamento, representado pela existência de créditos escriturais reconhecidos pela fiscalização, e não se tratar de dolo,

fraude ou simulação, deve-se reconhecer o prazo decadencial de 05 anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, §4º, do CTN.

Tendo o lançamento sido efetuado em 30/10/2018, a Fazenda Pública somente poderia lançar fatos geradores de 31/10/2013 em diante, **não havendo de se reconhecer a decadência no presente caso**, em razão de **o lançamento ter observado essa condição**, conforme exposto no lançamento fiscal, em seus demonstrativos intitulados "Demonstrativo de Apuração -Imposto sobre Produtos Industrializados – Reconstituição da Escrita Fiscal – Diferenças a Cobrar", às fls. 1.005-1.006, e "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora – Imposto sobre Produtos Industrializados", às fls. 1.017-1.019.

No que concerne à alegação de **impossibilidade de reconstituição da escrita fiscal antes dos 05 (cinco) anos que antecederam o lançamento**, importa informar que **os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º, e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário, e não de verificar ou apurar a legitimidade dos créditos de IPI escriturados pela contribuinte**, procedimento em relação ao qual inexistente prazo estabelecido na legislação tributária federal.

Como se vê, neste caso, a Recorrente **pretende a extensão da regra sobre a decadência do direito de constituir o crédito tributário, prevista para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, fixada no art. 150, §4º, do CTN, também para o direito de a fiscalização proceder à apuração ou glosa de créditos escriturais do IPI, o que não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico, por falta de previsão legal nesse sentido.**

Dessa forma, sendo o instituto da decadência matéria de lei e inexistindo lei quanto à decadência para procedimento de reconstituição da escrita fiscal, não podem os órgãos de julgamento administrativo suprir a função legislativa atinente ao assunto.

Consoante entendimento acima, cito o seguinte julgado deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008, 01/09/2008 a 30/09/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão do colegiado em ponto sobre o qual deveria pronunciar.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.

Embargos acolhidos em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

(Acórdão nº 3302-003.346, Sessão de 24/08/2016, Processo Administrativo nº 16095.720.120/2013-88, Relator Paulo Guilherme Déroulède)

Portanto, improcedentes as preliminares deste item.

Em sede de embargos, a recorrente suscita que houve omissão e erro material na apreciação da decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário e a **impossibilidade do fisco refazer a escrita fiscal do contribuinte a qualquer tempo e omissão quanto à apreciação do artigo 150, §4º do CTN em conjunto com a disposição do artigo 183, III do Decreto nº 7.212/2010**, Nos dizeres da recorrente *“resta claro que a autoridade tributária, em 30/10/2018, jamais poderia constituir qualquer crédito tributário referente aos fatos geradores ocorrido no período de janeiro a novembro de 2013, tampouco poderia refazer a escrita fiscal da contribuinte após decorrido o prazo decadencial de cinco anos, devendo-se, então, aplicar ao caso as regras do art. 156, inciso V, do CTN”*.

Os embargos foram parcialmente admitidos para que o colegiado esclareça quanto *“ao prazo decadencial para o refazimento da escrita fiscal, em relação à apuração de débitos em prazo superior aos cinco anos da ciência do lançamento, e para incluir a menção a “normas técnicas internacionais”, de modo a corresponder à realidade das alegações de recurso voluntário*.

No julgado dos embargos (Acórdão nº 3301-013.982), o Colegiado decidiu que o prazo decadencial para a **constituição do crédito tributário** ora exigido, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, e para o caso é *“irrelevante se a reapuração da escrita fiscal da embargante deu-se somente quanto aos créditos ou também quanto aos débitos, em vista que, pela ausência de pagamento e declaração de débitos, tem-se que a contagem do início do prazo decadencial transferiu-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o prazo para constituição do crédito tributário iniciou-se a partir de 1º de janeiro de 2014”*. Ao final conclui: *“Conforme noticiado, a data da ciência do auto de infração se deu em 30.10.2018, logo, antes do início do prazo abarcado pelo instituto da decadência. Por conseguinte, não há que se falar em extinção do crédito tributário. Nesse sentido, correta a decisão do acórdão embargado, cabendo, apenas, este esclarecimento”*.

Já no **Acórdão nº 3401-004.009 (paradigma 1)**, restou assentado por aquele Colegiado, que no caso posto *“aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houve pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010”*. Assentou, que **somente quanto aos débitos apurados e lançados em períodos caducos, visto inexistentes no precedente imputações de glosas de créditos inadmissíveis**.

Ao final conclui que: *“Entendo ser **correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo**. Além de inadmissível a apropriação de créditos indevidos, o uso indevido do*

crédito é que gera conseqüências tributárias, pois, ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para lançamento de débitos (créditos tributários) decorrentes desta glosa”.

Por oportuno, trago a colação trecho da ementa do **Acórdão nº 3401-004.009 (paradigma 1)**:

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.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, § 4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado. (grifou-se)

No **Acórdão nº 3403-002.388 (paradigma 2)**, a questão colocada pelo recorrente é de que a compensação no âmbito da apuração do imposto (débitos e créditos) representaria pagamento para efeito do art. 150, § 4º do CTN. Naquela oportunidade, o Colegiado decidiu que *“na hipótese de apuração de saldo credor na escrituração fiscal, **considera-se a compensação entre débitos e créditos como pagamento, conforme art. 124**, abaixo reproduzido (art. 183 do atua Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010, cujo texto é idêntico ao do vigente à época das infrações). Ao final, conclui que: “No caso, o inciso III diz expressamente que a dedução deve ser efetuada em relação aos créditos admitidos. Portanto, tratando-se de créditos não admitidos pelo Regulamento, não faz sentido considerar ocorrido o pagamento.*

Transcrevo abaixo a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 16/01/1994 a 15/09/1994

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. CONFIGURAÇÃO.

A compensação escritural com créditos admitidos pela legislação do imposto representa pagamento antecipado e implica o deslocamento da contagem do prazo decadencial para a regra do lançamento por homologação. (grifou-se)

No cotejo dos arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, e até mesmo suas razões convergem entre si.

Para estabelecer a divergência de entendimento em relação ao acórdãos paragonados, os acórdão indicados como paradigma deveriam ter enfrentado a seguinte matéria: *“Impossibilidade de reapuração da escrita fiscal com inclusão de novos débitos de período atingido pela decadência”* e como visto, no Acórdão nº 3401-004.009 (paradigma 1), restou estabelecido que os prazos decadenciais estabelecidos no CNT *“se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado”*. Já no Acórdão nº 3403-002.388 (paradigma 2), tratou da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, e que a compreensão escritural admitida pela legislação, representa pagamento, para fins da contagem do prazo decadencial, em nada tratando sobre o prazo decadencial da fiscalização de fazer a recomposição dos saldos da escrita fiscal para além dos cinco anos anteriores à data de lançamento.

Como se sabe: *“O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embaixadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida”*(Acórdão nº 9303-015.236).

Desta forma, como as situações fáticas e jurídicas encontradas nos acórdãos paradigmas não permite estabelecer a divergência de entendimento com o acórdão recorrido, voto por não conhecer do recurso especial da contribuinte em relação a esta matéria.

(ii) Da necessidade de observância aos Laudos Técnicos carreados aos autos – violação ao art. 30 do Decreto nº 70.235/72:

Quanto ao segundo ponto abordado no recurso, o Colegiado entendeu que na hipótese dos autos não se faz necessária a apreciação técnica subsidiar o julgamento da lide, levando em consideração que a controvérsia em análise já foi enfrentada por aquela Turma nos autos do Processo Administrativo nº 10380.731083/2013-31, envolvendo a mesma recorrente e versando sobre a classificação fiscal dos mesmos produtos.

A matéria é assim tratada no Acórdão recorrido:

No que diz respeito à perícia técnica, entendo por sua desnecessidade, porquanto a realização de perícia se justificaria na hipótese de necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos que não ficaram suficientemente demonstrados pelas provas aportadas ao processo.

Entretanto, essa não é a hipótese presente nos autos. Não se faz necessária a apreciação técnica para subsidiar o julgamento da lide neste caso, visto que a controvérsia o em análise não difere da já enfrentada por este Colegiado no bojo do Processo Administrativo nº 10380.731083/2013-31.

Portanto, indefere-se o pedido de perícia técnica.

No **Acórdão paradigma nº 3201-004.257**, tratou-se de classificação fiscal da mercadoria descrita como *“High Flash Liviano – Alquil Benzeno 9”*, que segundo as normas aplicadas ao caso, *“há duas mercadorias, com mesma descrição, mas com composições/características diferentes, que devem ser classificadas em código diferentes a depender dessas composições/características”*, e justamento por isso, ressaltou que a *“caracterização técnica dos laudos deve ser observada pelo julgador administrativo, conforme artigo 301 do PAF.*

Trago a colação a ementa do referido julgado:

Assunto: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 24/11/2003

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. DESCRIÇÃO TÉCNICA DE LAUDO.

A descrição dos aspectos técnicos de mercadoria em laudo deve ser observada pelo julgador administrativo, conforme art. 30 do PAF. A mercadoria Alquibenzeno 9, descrita tecnicamente como uma mistura de alquibenzenos, uma outra mistura de hidrocarbonetos aromáticos que destilam, incluídas as perdas, uma fração superior a 65% em volume, a 250º C, segundo método ASTM D86, classifica-se na NCM 2707.50.00.

(...)

Recurso Voluntário Negado.

(...)

Relatório

Reproduzo relatório da primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 10/04/2007, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência da multa de controle administrativo, por falta de licenciamento de importação ... e da multa por classificação fiscal incorreta, prevista no art. 84, Ida MP 2158-85/2001 ...

A empresa acima qualificada submeteu a despacho aduaneiro, através da Declaração de Importação No. 03/1027670-0, de 24/11/2003, a mercadoria descrita como "HIGH FLASH LIVLINO (ALQUIL BENZENO), com classificação fiscal no código NCM 2707.99.00 ...

Através do pedido de exame laboratorial 3010/03, foi processado o Laudo de Assistência Técnica No. 3200.01, de 15/12/2003, foi apurado que o produto em análise se tratava de Mistura de Alquilbenzenos, uma outra mistura de hidrocarbonetos aromáticos que destilam, incluídas as perdas, uma fração superior a 65%, em volume, a 250° C, segundo método ASTM D86;

A fiscalização entendeu ser correta para o produto a classificação fiscal no código NCM 2707.50.00;

(...)

Voto

2 – Classificação Fiscal da Mercadoria

A mercadoria em foco é descrita como "High Flash Liviano — Alquil Benzeno". A empresa o classificou no código 2707.99.00 da NCM. **O Fisco, com base em laudo da Funcamp, classificou no código 2707.50.00.** Com efeito, a Instrução Normativa da Receita Federal 638/2006, trata de classificação de mercadoria que apresenta a mesma descrição do produto, nas duas posições utilizadas:

(...)

Todavia, tal fato não significa, como pretende a recorrente, que ambos os códigos são possíveis para a mesma mercadoria. O que se estabeleceu é que há duas mercadorias, com mesma descrição, mas com composições/características diferentes, que devem ser classificadas em código diferentes a depender dessas composições/características.

(...)

Conforme se verifica, a mercadoria em foco, por atender exatamente ao texto da subposição 2707.5, conforme o laudo (fl. 31), deve ser lá classificada.

A caracterização técnica dos laudos deve ser observada pelo julgador administrativo, conforme artigo 30 do PAF.

A correta classificação fiscal na NCM é obrigação do importador, conforme artigo 94 do regulamento aduaneiro, independentemente da classificação utilizada pelo fornecedor.

Em relação à esta matéria, consta do Despacho de Admissibilidade que a divergência na interpretação da legislação tributária (art. 30 do Decreto nº 70.235/72) estaria comprovada em tese, conforme extrai-se das transcrições abaixo:

- a) No Acórdão recorrido adotou-se as conclusões do Acórdão nº 3401-004.454, prolatado no processo nº 10380.731083/2013-31, da mesma ESMALTEC e versando sobre a classificação fiscal dos mesmos produtos, sendo que, lá, entendeu-se ser desnecessário recorrer a laudos técnicos, pois já dispunha de elementos suficientes para formar a convicção;

b) No Acórdão paradigma:

- Entendeu-se pela necessária observância dos aspectos técnicos do Laudo da FUNCAMP;
- O Laudo lastreou a negativa de provimento ao Recurso Voluntário.

Para comprovar a divergência, é necessário que colegiados distintos, ao aplicar a mesma legislação sobre fatos semelhantes, tenham chegado a resultados opostos e, aqui, tanto no Acórdão recorrido, como no paradigma, negou-se provimento ao Recurso Voluntário.

No entanto, a divergência, nesta matéria, adstringe-se à necessária observância, em tese, dos aspectos técnicos dos Laudos pela autoridade administrativa (art. 30 do Decreto nº 70.235/72), não levando esta vinculação, necessariamente, à concordância ou discordância quanto ao procedimento adotado pelo contribuinte.

Entende-se que a divergência na interpretação da legislação tributária está demonstrada, nesta matéria. (grifos originais)

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando-se questão equivalente àquela tratada no acórdão recorrido, tenha sido dado tratamento jurídico diverso.

No caso posto o Colegiado *a quo* entendeu desnecessário recorrer a laudos técnicos, em razão do objeto que está sendo discutido, já ter sido alvo de julgamento por aquela Turma, envolvendo o mesmo contribuinte e classificação fiscal. Já no paradigma, por se tratar de produtos cuja classificação fiscal demanda análise específica, o laudo naquela oportunidade se tornou imprescindível especificidades por se tratar de produto que demanda análises técnicas.

No entanto, no entendimento da Turma, estaria configurada a similitude fática, caso os acórdãos paragonados estivessem discutindo os mesmos produtos, objeto da classificação fiscal, em que um deles estivesse afastado o laudo, e o outro acatado. Ainda, no caso dos autos, nem laudo foi juntado aos autos.

Neste sentido, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão nº CSRF/01-0.956:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo

substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Diante de tudo que foi exposto, em razão das dessemelhanças fáticas que impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial, não tomo conhecimento do Recurso Especial.

II – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green