



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.723689/2019-61
ACÓRDÃO	3301-014.616 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AMBEV S.A.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS NA ESCRITA FISCAL. PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA, AINDA QUE SEM DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.

Para que sejam considerados pagamento (art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010), com reflexos na contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN), os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação. A dedução de créditos indevidos dos débitos na escrita fiscal, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, não configura pagamento antecipado e, assim, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração opostos pelo Conselheiro Relator e pela Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para sanar o vício de omissão apontado e rejeitar a preliminar de decadência.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de embargos de declaração opostos pelo Conselheiro Relator e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3301-013.805, julgado em 27/02/2024, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Tendo a Recorrente apresentado Impugnação e Recurso com alegações de mérito há a demonstração que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatória e recursal, sem prejuízo ao devido processo legal e a ampla defesa.

DECADÊNCIA. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, com o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

A boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos em desobediência aos requisitos legais (matérias-primas agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais), sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891/SP.

Nos embargos opostos pelo Relator, aponta-se como razão a ocorrência de erro material, consistente na adoção de fundamento inexistente na decisão da DRJ, para reconhecer a ocorrência de decadência para o período de 01/2014 a 03/2014.

Nos embargos opostos pela Fazenda Nacional, aponta-se a existência de omissão/contradição em relação aos critérios utilizados para se chegar à conclusão de que o prazo decadencial deveria ser contado na forma do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que a decisão da DRJ sob a qual estava fundamentado o acórdão recorrido concluiu pela inexistência de documentos que comprovassem a ocorrência de pagamento do imposto apurado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

Os embargos em julgamento preenchem os requisitos formais, razão pela qual conheço dos recursos apresentados pelas partes, passando a analisar as razões recursais de forma conjunta, uma vez que estão relacionadas à mesma questão de fundo, que é a ocorrência de decadência para o período de 01/2014 a 03/2014.

I - Erro material e aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN

Ao apreciar o tópico referente à decadência, o acórdão embargado adotou equivocadamente trecho do relatório da DRJ como se a fundamentação de voto fosse,

especificamente a parte que descrevia as razões recursais aduzidas pela contribuinte sobre a questão da decadência parcial dos créditos tributários exigidos.

Para evidenciar a ocorrência do erro material, transcrevo o texto do relatório do acórdão da DRJ e aquele adotado pelo acórdão embargado:

Relatório do Acórdão da DRJ	Acórdão Embargado
Preliminarmente: Decadência: O IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, com o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Tendo sido consumada a ciência da peça impositiva em 15/04/2019, houve o transcurso do prazo quinquenal de decadência para os fatos geradores ocorridos de janeiro a março de 2014. Adicionalmente, aduz a impugnante: “Deve ser pontuado que, no caso em exame, não há que discutir acerca da comprovação da existência de pagamento a menor no período atuado uma vez que, a d. autoridade fiscal promoveu à reconstituição da escrita fiscal da Impugnante, oportunidade em que foram revisitados os saldos credores de todo o período atuado. E, para que não restem dúvidas, os Livros Registro de Apuração de Período ora acostados também indicam a existência de pagamentos do imposto para o período em discussão (Doc. 02)”. Portanto, devem ser cancelados os valores exigidos por meio do auto de infração no que concerne ao período de janeiro a março de 2014, fulminados estes pelo fenômeno jurídico da decadência, conforme precedentes do CARF e STJ.	2 DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO No que tange a decadência alega a contribuinte que o período lançado é de março de 2014 até setembro de 2018, tendo sua intimação em 15 de abril de 2018. Nesse sentido, julgou a DRJ: Decadência: O IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, com o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Tendo sido consumada a ciência da peça impositiva em 15/04/2019, houve o transcurso do prazo quinquenal de decadência para os fatos geradores ocorridos de janeiro a março de 2014. (...) Portanto, devem ser cancelados os valores exigidos por meio do auto de infração no que concerne ao período de janeiro a março de 2014, fulminados estes pelo fenômeno jurídico da decadência, conforme precedentes do CARF e STJ. Fato incontroverso que nada constou sobre o provimento no dispositivo do acórdão DRJ, como se sabe, o dispositivo que faz coisa julgada, assim, dou provimento a este ponto nos termos do fundamento acima.

É também relevante pontuar que o dispositivo do acórdão embargado padece do mesmo vício, uma vez que a decisão se vincula a fundamentação que não foi adotada pela DRJ, mas por tese defensiva trazida pela contribuinte, conforme é possível verificar a seguir:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência para o período de janeiro a março de 2014, **conforme voto proferido**

pelo órgão julgador de primeira instância, porém, ausente do seu dispositivo; e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Jucileia de Souza Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Se a decisão embargada adotou a fundamentação apresentada pela contribuinte, a primeira medida de saneamento a se pensar seria a simples troca de termos, onde se faria constar “conforme motivos apresentados pela Recorrente” ao invés de “conforme voto proferido pelo órgão julgador de primeira instância”.

Contudo, essa solução não possui amparo legal, isto porque a fundamentação por simples remissão só é admitida para o acompanhamento da decisão da DRJ, conforme previsto no art. 114, §12, inc. I, do RICARF:

Art. 114 (...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Se essa opção não se demonstra viável, então, conclui-se que o fundamento apresentado – “decisão da DRJ” – se prestaria a justificar decisão em sentido oposto àquela embargada, ou seja, no sentido do não reconhecimento da decadência. A seguir, transcrevo trecho da fundamentação da decisão da Instância *a quo*:

Decadência

Sustenta a impugnante que teria ocorrido a decadência para fatos geradores ocorridos de 01/01/2014 a 31/03/2014, sendo a data de ciência da autuação em 15/04/2019 e tendo em conta que o prazo decadencial de 5 anos é contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Segundo a ótica da impugnante, o pagamento capaz de extinguir a obrigação tributária não seria apenas o recolhimento propriamente dito, mas também o creditamento, o qual constituiria hipótese de compensação e produziria o efeito de pagamento, inclusive para fins de contagem do prazo decadencial e, por consequência, a regra pertinente à contagem do lustro decadencial seria a do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Ocorre que o dispositivo em tela só é aplicável no caso de antecipação do pagamento do imposto devido pela contribuinte, verbis:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (g.m.)

Com efeito, decorre da disposição constante do caput do artigo 150 que a homologação se opera em relação à atividade exercida pelo obrigado, vale dizer, em relação à antecipação do pagamento do tributo. Logo, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários que tenham sido submetidos a pagamento.

Veja-se, neste sentido, o que dispõe 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.” (g.m.) Trata-se, portanto, de definir se, para os fins da determinação do termo inicial do prazo decadencial, a presunção de pagamento prevista no dispositivo supra faz as vezes do pagamento a que se refere o CTN.

As disposições do inciso III do art. 183 do RIPI/2010 dizem respeito apenas a créditos admitidos. No caso concreto, os valores de IPI exigidos no Auto de Infração decorrem da glosa de créditos não admitidos (créditos incentivados não previsto na legislação).

Assim, por óbvio a regra não se aplica ao presente caso, a despeito de que a impugnante ostentava na escrita fiscal de janeiro a março de 2014 saldos devedores do imposto antes da reconstrução da escrita fiscal.

Assim sendo, fica afastada a regra especial constante do artigo 150, § 4º, do CTN, havendo-se de computar a decadência pela regra geral do artigo 173, inciso I, do referido diploma legal, segundo a qual o prazo respectivo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos, referentes a cada período de apuração, poderiam ter sido efetuados e cuja incidência no caso concreto não estaria a depender da comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Como a ciência do auto de infração ocorreu em 15/04/2019 e poderia ter sido providenciada até 31/12/2019 (contagem do prazo quinquenal de decadência a partir de 01/01/2015), constata-se que não se operou a decadência argüida.

Questão preliminar de decadência superada.

E sendo esse o caso, entendo ser aqui o caso de se aplicar, de forma subsidiária, o art. 489, §1º, inc. III, do Código de Processo Civil, que considera não fundamentado o acórdão que *“invocar motivos que se prestaria a justificar qualquer outra decisão”*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

Agora, passo a suprir a omissão.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente não nega a inexistência de recolhimentos de IPI para o período de 01/2014 a 03/2014. Ainda assim, sustenta que a contagem do prazo decadencial deveria se dar pelo art. 150, §4º, CTN, isto porque o artigo 183, inc. III, do RIPI/2010, equipararia o saldo credor ao pagamento, situação essa que teria sido identificada mesmo após a

reconstituição da escrita fiscal da empresa. A seguir, transcreve-se trecho da peça recursal em que essa tese pode ser inferida:

Deve ser pontuado que, no caso em exame, não há que discutir acerca da comprovação da existência de pagamento a menor no período autuado uma vez que, a d. autoridade fiscal promoveu à reconstituição da escrita fiscal da Recorrente, oportunidade em que foram revisitados os saldos credores de todo o período autuado. E, para que não restem dúvidas, os Livros Registro de Apuração de Período também indicam a existência de pagamentos do imposto para o período em discussão (Doc. 03 da impugnação).

Analisando-se o art. 183, inc. III, do RIPI/2010, verifica-se que a dedução de débitos com créditos admitidos é hipótese que equivale ao pagamento, mas desde que, ao final, não resulte em saldo a recolher:

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.” (g.m.)

No presente caso, é relevante pontuar que o “saldo credor” só é verificado antes da reconstituição da escrita do IPI, ou seja, dentro dos critérios e informações transmitidas pela empresa à Receita Federal. Após o processo de fiscalização, o Auditor Fiscal não admitiu determinados créditos, procedendo à reconstituição de escrita que resultou em saldos devedores sucessivos para todas as competências compreendidas entre 01/2014 a 03/2014 (fls. 2.467-2.468):

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI

Ano	Mês	Documentos	DADOS DO CONTRIBUINTE							DADOS DA FISCALIZAÇÃO							
			Saldo Credor Anterior	Entradas com Crédito	Outros Créditos	Saídas com Débito	Outros Débitos	Pedidos de Ressarcimento		Saldo do Período	D/C	Glosa de Básicos	Glosa de Crédito Presumido ZFM	Crédito Passível de Ressarcimento	Reversão do PerDComp	Saldo Apurado do Período	C/D
								Valor	Trimestre/ano								
2014	01	00															

E sendo esse o cenário - isto é, de saldo devedor sem a existência de pagamento –, aplica-se aqui a tese vinculante firmada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 973.733/SC (Tema nº 163), ou seja, com contagem do prazo decadencial se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, inc. I, do CTN:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Na jurisprudência deste E. CARF, há decisões da Câmara Superior nesse sentido:

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS NA ESCRITA FISCAL. PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA, AINDA QUE SEM DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.

Para que sejam considerados pagamento (art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010), com reflexos na contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN), os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação. A dedução de créditos indevidos dos débitos na escrita fiscal, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, não configura pagamento antecipado e, assim, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN)

(CARF. CSRF. PAF nº 10830.727392/2016-12. Acórdão nº 9303-015.184. Rel. Liziane Angelotti Meira. Pub. 25/07/2024)

Levando-se em consideração que a ciência do auto de infração ocorreu em 15/04/2019, tem-se que as competências compreendidas entre 01/2014 e 03/2014 não foram alcançadas pela decadência, sendo necessário, portanto, modificar o acórdão embargado, resultando na rejeição da preliminar de decadência.

II - Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher os embargos de declaração opostos pelo Conselheiro Relator e pela Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para sanar o vício de omissão apontado e rejeitar a preliminar de decadência.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii