



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10865.002913/2008-18  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-005.892 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de outubro de 2017  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/08/2003

DECADÊNCIA. DÉBITO ESCRITURADO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO IRREGULAR. PRAZO QUINQUENAL. CONTAGEM.

O aproveitamento de crédito escritural não admitido pelo Regulamento do IPI não é considerado pagamento do imposto, para efeito de antecipação e/ ou extinção do valor devido, o que implica na contagem do prazo decadencial quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir o respectivo crédito, a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte INTERNATIONAL PAPER (fls. 933 a 940) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3302-01.542** (fls. 684 e ss) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 24 de abril de 2012, no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2004*

*MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa.*

*Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa por força de decisão judicial proferida antes do início da ação fiscal.*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SALDO CREDOR ILEGÍTIMO. PAGAMENTO INEXISTENTE.*

*Havendo pagamento antecipado do IPI, aplica-se a esse período de apuração a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Na ausência de pagamento, inclusive quando há apuração de saldo credor com a utilização de crédito indevido, não há que se falar em homologação, regendo-se a decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.*

*Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.*

A Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 933 a 940), alegando divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de serem consideradas as compensações dos créditos de IPI como pagamento, para fins de determinação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, se do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 19.036 e 3101-00.141 e 201-80.562.

Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que para fins do IPI, tributo caracterizado pela não-cumulatividade e apuração no regime de conta gráfica, a compensação equivale ao pagamento, na forma do art. 124 do RIPI/02 - vigente à época da ocorrência dos fatos geradores para os quais é alegada a decadência - atraindo a aplicação do art. 150, §4º do CTN. Aduz que os créditos de IPI eram válidos, tendo inclusive restado saldo credor no período.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 30/11/2015 (fls. 996 a 998), proferido pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.000 a 1.005) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

A presente autuação abarcou os períodos de apuração de 01/01/2003 a 30/11/2004.

No julgamento do recurso voluntário, entendeu o Colegiado *a quo*, ser cabível a aplicação do art. 173, inciso I do CTN como termo inicial da contagem do prazo decadencial, com fundamentação nos seguintes termos, *in verbis*:

[...]

*No caso dos autos, o resultado da diligência prova que para os períodos de apuração encerrados nos dias 20/01/03, 31/01/03, 20/02/03, 28/02/03, 20/03/03, 31/03/03, 30/04/03, 20/05/03, 31/05/03, 20/06/03, 30/06/03, 20/07/03 e 31/07/03 ocorreu pagamento antecipando, aplicando aos mesmos as disposições do art. 150, § 4º do CTN. Para estes períodos decaiu o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito pelo lançamento.*

*Para os outros períodos de apuração, ocorridos até o primeiro decêndio de agosto de 2003, defende a recorrente que houve "pagamento por ficção jurídica" porque no confronto entre débitos e créditos escriturados no LRAIFI foi apurado saldo credor no decêndio, não resultando valor a ser pago pela recorrente. Nesta hipótese, conforme jurisprudência de DRJ e do CARF, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN, estando decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito*

*tributário pelo lançamento (períodos de apuração encerrados em 10/02/03, 10/03/03, 10/04/03, 20/04/03, 10/05/03, 10/06/03, 10/07/03 e 10/08/03).*

*Em que pese o respeito que tenho pelas decisões deste Colegiado e das DRJ/RFB, não posso concordar com este entendimento, pelas razões expostas na primeira parte deste voto e porque os saldos credores apurados pela recorrente decorrem da utilização de créditos indevidos e, nesta hipótese, não se aplica o disposto no inciso III, do parágrafo único, do art. 124 do RIPI/2002, que considera pagamento a apuração de saldo credor devido a utilização de créditos admitidos, legítimos, o que não é o caso destes autos.*

*Mais ainda. Por determinação expressa do inciso III, do art. 125 do RIPI/2002, presume-se não ocorrido o lançamento por homologação na hipótese de utilização de créditos indevidos e, portanto, não há como aplicar as disposições do art. 150 do CTN, que trata de lançamento por homologação. [...]*

A divergência a ser apreciada, portanto, refere-se ao termo inicial de contagem da decadência do direito de lançamento, se a data do fato gerador - artigo 150, §4º do CTN - ou primeiro dia do exercício seguinte ao em que poderia ser lançado, no caso de não existir pagamento antecipado - artigo 173, I do CTN.

A discussão está delimitada ao reconhecimento ou não da decadência para os períodos decendiais de **janeiro a agosto de 2003**, tendo em vista que os valores referentes aos períodos de setembro de 2003 a dezembro de 2004 foi incluído no parcelamento especial da MP nº 470/09.

Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos, restando superada a tese da irrelevância de ter ocorrido ou não pagamento, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito*

*da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)*

[...]

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no caso do IPI, na inteligência do acórdão do STJ cuja ementa transcreveu-se acima: (i) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN) em caso de dolo, fraude ou simulação; quando não houver pagamento antecipado ou inexistir declaração prévia do débito; ou (ii) a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) nas hipóteses de pagamento parcial ou integral do débito ou existência de declaração prévia do mesmo.

Feitas estas considerações, passe-se ao exame do artigo de lei aplicável ao caso destes autos. Conforme relatado, a autuação decorreu da providência da Fiscalização de lançar para prevenir a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento de IPI relativo a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2003 a agosto de 2003, tendo em vista que a autuada creditou-se do IPI nas aquisições de insumos sem incidência do imposto, conforme autorização obtida no processo judicial nº 2001.61.05.010210-7, pendente de julgamento da data do lançamento.

O auto de infração foi lavrado em 28/08/2008 e a Contribuinte teve ciência na mesma data (fl.701).

Da análise dos autos do processo administrativo e consoante as conclusões postas pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, verifica-se terem sido realizadas compensações pela Contribuinte do montante relativo ao crédito de IPI com outros débitos de tributos fiscalizados pela Receita Federal. Assim, verifica-se que, embora não tenha havido pagamento do imposto por meio de DARF, foi efetuada a compensação, uma das formas previstas no art. 156 do CTN como extinção do crédito tributário. No entanto, referidos créditos foram considerados como indevidos, razão pela qual essa compensação em específico não pode ser considerada como pagamento.

No âmbito do IPI, a Contribuinte apura os valores a serem declarados à Administração Tributária por meio de procedimento de compensação escritural entre os créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, com os débitos decorrentes das saídas tributadas. O elemento "pagamento", por conseguinte, é verificado no recolhimento do IPI e também na compensação/dedução, desde que não reste saldo a recolher.

Referidas compensações são consideradas pela legislação do IPI como **pagamento**, mais especificamente pelos artigos 111 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25/06/98) e 124 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26/12/2002), vigentes à época dos fatos

geradores em análise, e de idêntica redação, e correspondentes ao art. 183 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010), atualmente em vigor:

*Art. 111. 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. 190 e 191 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74).*

*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;*

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

*(grifou-se)*

Nos presentes autos, restou comprovado que a Recorrente compensou crédito de IPI, reconhecidos em decisão judicial, com outros débitos próprios existentes à época dos fatos geradores. Os créditos, entretanto, foram considerados como sendo indevidos. No entanto, a Contribuinte é detentora de créditos de IPI escriturais, suficientes para extinguir os débitos de IPI pela compensação (fls. 80 a 328), razão pela qual deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN, contado-se 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao voto do ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão de mérito se restringe à decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir a parte do crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos a partir de 10 de janeiro até 31 de agosto de 2003.

A ilustre relatora reconheceu a decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, considerando que o aproveitamento de crédito escriturado pelo contribuinte configurou pagamento.

Inicialmente, ressalto que, mesmo considerando o fundamento utilizado por ela, ao contrário do que decidiu, para o fato gerador correspondente ao 3º decêndio de agosto de 2003, ocorrido em 31 deste mesmo mês, na data em que o contribuinte foi intimado do lançamento, em 28 de agosto de 2008, a decadência quinquenal, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, ainda não havia se materializado. Como o fato gerador ocorreu em 31 de agosto de 2003, o prazo de cinco contados a partir daquela data, expiraria em 31 de agosto de 2008, contudo o contribuinte foi intimado do lançamento em 28 de agosto daquele mesmo ano.

Assim, independentemente da contagem do prazo decadencial quinquenal, nos termos do § 4º do art. 150 ou do inciso I do art. 173, para o fato gerador ocorrido em 31 de agosto de 2003, a decadência não ocorreu.

Para os demais decêndios, 10 de janeiro a 20 de agosto de 2003, na data em que o contribuinte foi intimado, o prazo decadencial quinquenal deve ser contado nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, tendo em vista que, a compensação do imposto escriturado foi efetuada com créditos irregulares, não admitidos e não previstos no Regulamento do IPI/2002.

Esse Regulamento, assim dispõe:

*"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.**

**Art. 125. Considerar-se-ão não efetuados os atos de iniciativa do sujeito passivo, para o lançamento:**

*I - quando o documento for reputado sem valor por lei ou por este Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso II);*

*II - quando o produto tributado não se identificar com o descrito no documento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso III); ou*

**III quando estiver em desacordo com as normas deste Capítulo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso I). (grifei)."**

*Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - **do imposto relativo a MP, PI e ME** , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

*II - **do imposto** relativo a MP, PI e ME , quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;*

*III - **do imposto** relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;*

*IV - **do imposto destacado** em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;*

*V - **do imposto pago** no desembaraço aduaneiro;*

*VI - **do imposto mencionado na nota fiscal** que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;*

*VII - **do imposto relativo** a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;*

*VIII - **do imposto relativo** aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;*

*IX - **do imposto pago** sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e*

*X - **do imposto destacado** nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.*

*Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.*

*Art. 167. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, **creditar-se do imposto relativo a produtos tributados** recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).*

*Art. 174. Será convertido em **crédito do imposto o incentivo atribuído ao programa** de alimentação do trabalhador nas áreas da ADENE e ADA, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 6.542, de 28 de junho de 1978, atendidas as instruções expedidas pelo Secretário da Receita Federal (Lei nº 6.542, de 1978, arts. 2º e 3º e Medidas Provisórias nºs 2.156 e 2.157, de 2001).*

*Art. 178. É ainda admitido ao contribuinte **creditar-se**:*

*I - **do valor do imposto**, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e*

*II - **do valor da diferença do imposto** em virtude de redução de alíquota, nos casos em que tenha havido lançamento antecipado previsto no art. 128.*

*Parágrafo único. Nas hipóteses previstas neste artigo, o contribuinte deverá, ao registrar o crédito, anotar o motivo do mesmo na coluna "Observações" do livro Registro de Apuração do IPI.*

*Art. 179. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a **crédito presumido do imposto**, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de MP, PI e ME, para utilização no processo produtivo (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro 1996, art. 1º).*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º, parágrafo único).*

*(...)."*

Ora, segundo estes dispositivos legais, os créditos admitidos, ou seja, considerados como pagamentos ou antecipação, são os expressamente descritos nos arts. 164, créditos básicos, 167, créditos de devoluções e/ ou retornos, 174, créditos incentivados, 178, créditos de outras naturezas, e 179, créditos presumidos do IPI. Observe que fiz questão de destacar em cada artigo na norma o termo "**crédito do imposto**", pois é parte conceitual da regra da não cumulatividade do IPI o aproveitamento do crédito do IPI incidente na etapa

---

anterior. Quando a lei quis conceder créditos não incidentes na etapa anterior fez a concessão de forma expressa. De forma que, no presente caso, indubitavelmente, os créditos pretendidos pelo contribuinte não decorrem de disposição legal. Este de fato a grande discussão do presente processo, pois tratam se de créditos ilegítimos. Sendo créditos ilegítimos, como admití-los para fins de se equiparar a pagamento do imposto? Como reconhecê-los para fins de declarar a própria decadência da exigência? De forma que resta totalmente desarrazoada a pretensão recursal do contribuinte.

Se os créditos, ainda que irregulares, fossem da natureza daqueles expressamente elencados nos dispositivos legais citados e transcritos acima, poderia se caracterizar o lançamento por homologação, na hipótese de ter apurado saldo credor, o que implicaria na aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

No entanto, no presente caso, os créditos utilizados, conforme demonstrado e provado nos autos, foram calculados e aproveitados indevidamente sobre insumos desonerados do IPI; assim, não são admitidos pela legislação desse imposto.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal