



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

**Processo nº** 11080.727433/2015-74  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-007.870 – 3ª Turma  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2019  
**Matéria** IPI - Auto de Infração  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
VONPAR REFRESCOS S.A.  
**Interessado** VONPAR REFRESCOS S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Recurso do Procurador provido e do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam,

ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire -Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Tratam-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3402-003.802, de 26 de janeiro de 2017 (fls. 1401 a 1467 do processo eletrônico), proferido Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, foram rejeitadas as preliminares de nulidade do lançamento; b) pelo voto de qualidade, rejeitou-se a preliminar de decadência e negou-se provimento quanto ao mérito.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado contra a VONPAR REFRESCOS S.A. ("VONPAR") pela fiscalização para exigir Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício. O tributo lançado representa saldos devedores apurados na escrita após a glosa de créditos decorrentes de aquisições de insumos isentos (kits de concentrados para refrigerantes) feitas

à empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA ("RECOFARMA"), CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus.

As razões apresentadas no Termo de Verificação Fiscal para a glosa dos créditos foram as seguintes:

*1) no processo de industrialização destes insumos não foram empregadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, o que afasta o reconhecimento da isenção prevista no art. 82, inciso III, do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002) e, por sua vez, impede a utilização dos créditos como previsto no art. 175 do mesmo Regulamento;*

*2) nenhum dos componentes dos kits para refrigerantes se enquadraria no Ex 1 da NCM 2106.90.10, o que exclui a aplicação da alíquota de 27% adotada pela adquirente no cálculo dos créditos, ou seja, mesmo que houvesse direito ao crédito previsto no artigo 175 do RIPI/2002, o valor do imposto calculado como se devido fosse seria zero.*

A respeito do fundamento nº 01, a autoridade reconhece a existência de coisa julgada em Mandado de Segurança Individual impetrado pela VONPAR no RE 212.484-2, mas sustenta o Auditor-Fiscal que referida decisão analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não-cumulatividade, não adentrando nas normas específicas da Zona Franca de Manaus, e que o tema foi reexaminado durante a análise de Embargos de Declaração interpostos nos autos do RE nº 566.819/RS, para afastar a sua eficácia no caso.

A respeito do fundamento nº 02, discorre a classificação adotada para os kits para refrigerantes, no Ex 01 do código 2106.90.10 do TIPI, que é próprio para preparações compostas, entendendo que não sendo possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado. Os componentes dos kits adquiridos pela fiscalizada apresentam, cada um, suas próprias características individuais, e podem ser aplicadas em qualquer produto da indústria de alimentos e fármacos, pormenorizadamente descrito nos itens 73 e seguintes do TVF. Em síntese, o autuante concluiu que todos os componentes dos kits para refrigerantes, objeto de Laudos Técnicos elaborados no curso da ação fiscal de

abrangência nacional antes citada, são classificados em códigos tributados à alíquota zero, com exceção dos componentes que se classificam no código 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%. Estando caracterizada a impossibilidade de enquadrar os kits para refrigerantes no Ex 01 do código 2106.90.10, seria indevida a utilização da alíquota de 27% para cálculo dos créditos.

O Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese:

I) existência de coisa julgada (RE nº 212.484-2) no âmbito do mandado de segurança individual nº 91.0009552–quatro, assegurando-lhe o direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrado de refrigerantes, insumos isentos oriundos da ZFM, calculado à alíquota de 27%, com fundamento no art. 69, inc. II do RIPI/2002, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967.

(II) reitera que o direito a utilização da alíquota de 27% estaria assegurado pelo Acórdão do STF no julgamento do citado RE, conforme interpretação de trecho do Voto, que transcreve e que decorreria da classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 do TIPI/2007, que corresponde à própria definição dada na Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA nº 298/2007, adotada nas notas fiscais emitidas pela fornecedora e auditadas pelo referido órgão. Assim, para fazer jus à referida alíquota seria suficiente a aquisição de concentrados isentos oriundos da ZFM, com projeto industrial aprovado por Resolução do CAS e que os mesmos sejam utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos à tributação pelo IPI. Estando tais requisitos comprovados no presente caso, a autoridade estaria vinculada ao que foi decidido pelo Poder Judiciário.

III) *Ad argumentandum*, sustenta que o autuante estaria equivocado ao limitar a competência da SUFRAMA à aprovação de projetos, excluindo a concessão dos benefícios do art. 9º do Decreto-Lei 288/1967 e do art. 6º do DL 1435/1975, tendo em vista os arts. 1º, VI e 4º, I, “c”, ambos do Anexo I, do Decreto nº 7.139/2010.

IV) Quanto à classificação fiscal argumenta, primeiramente, que decorre da própria definição dada pela SUFRAMA, objeto da Resolução do CAS nº 298/2007. No Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a referida Resolução, a SUFRAMA, definiu o produto como concentrado para refrigerantes, ou seja, como preparações químicas utilizadas

como matéria prima de refrigerantes, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado, classificado na posição 2106.90.10 Ex. 01 do TIPI/2007.

V) Quanto aos aspectos técnicos da classificação, discorda do argumento do fiscal. Também considera equivocado o entendimento de que as regras dois a) e três b) do Sistema Harmonizado não se aplicariam aos "kits" para refrigerantes. Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, da posição 2106 em seu item 12, restaria claro que as preparações compostas não precisariam, necessariamente, já estar prontas para uso. Antes da diluição, essas preparações poderiam ser submetidas a um tratamento complementar, sem serem descaracterizadas como preparações compostas para fins de classificação na posição 2106. Além disso, a exclusão que consta no item XI da Nota Explicativa dessa própria Regra 3 b) decorreria simplesmente do fato de o concentrado para refrigerantes ter classificação fiscal específica, qual seja: 2106.90.10 Ex. 01 e Ex. 02 da TIPI/2007.

VI) Aponta que as notas fiscais são documentos idôneos, com validade fiscal, e que, na qualidade de adquirente de boa-fé, teria direito à manutenção do crédito delas decorrente. Invoca os art. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964.

VII) Defende a impossibilidade de exigência de multa de ofício sobre o valor dos créditos glosados, com base no art. 76, II, "a", da Lei 4.502/1964, pois a Câmara Superior de Recursos Fiscais, à época dos fatos geradores, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos com benefício da isenção subjetiva, utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento do STF no julgamento do RE 212.484-2.

(VIII) Contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não preveem essa cobrança.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, foram rejeitados as preliminares de nulidade do lançamento b) pelo voto de qualidade, rejeitou-se a preliminar de decadência e negou-se provimento quanto ao mérito; conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

*IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.*

*ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.*

*A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzidos neste caso.*

*IPI. CRÉDITO. (PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM)). DECISÃO JUDICIAL COISA JULGADA.*

*A autoridade administrativa está adstrita a aplicar exatamente o comando determinado pelo Poder Judiciário, sem qualquer margem de discricionariedade.*

*ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.*

*A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.*

*IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS 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 do TIPI.*

*SUFRAMA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA.*

*Nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fosse uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria. (enquadramento no TIPI).*

*MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.*

*É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

---

*A literalidade do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 1996, separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas. Assim falta previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela RFB.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1469 a 1483) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme concluiu o acórdão recorrido.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma os acórdãos de nºs 910101.191 e 9202-01.991. A comprovação do julgado firmou-se pela transcrição de inteiro teor das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 1485 a 1487, sob o argumento que nos acórdãos paradigmas, os Colegiados consideraram legítima, com supedâneo no art. 161 do CTN, a incidência de juros sobre a multa de ofício, calculados pela variação da Selic. Por outro lado, no acórdão recorrido prevaleceu o entendimento da inexistência de previsão legal para incidir juros de mora sobre a multa de ofício imposta por meio de autos de infração.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 1506 a 1521, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 1594 a 1603.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1553 a 1569, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1618 a 1691) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário, as divergências suscitada pelo Contribuinte dizem respeito às seguinte matérias: (i) à decadência; (ii) à responsabilidade do adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor; (iii) à natureza do concentrado para refrigerantes como mercadoria única; (iv) à competência não exclusiva da Receita Federal do Brasil para definir a classificação fiscal de produtos; (v) à competência da SUFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA, e; (vi) à vigência do art. 76, inc. II, "a", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou como paradigmas os seguintes acórdãos:

- (i) Decadência – acórdãos nºs 9303-003.299 e 3301-003.005;
- (ii) Responsabilidade do adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor – acórdãos nºs CSRF nº 02-02.895 e CSRF nº 02-02.752;
- (iii) Natureza do concentrado para refrigerantes como mercadoria única – acórdão nº 3201-001.873;
- (iv) Competência não exclusiva da Receita Federal do Brasil para definir a classificação fiscal de produtos - acórdãos nºs 203-01.939 e CSRF nº 03-03.335;
- (v) Competência da SUFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA – acórdãos nºs 9303-002.664 e 9303-003.825;
- (vi) Vigência do art. 76, inc. II, "a", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 – acórdão nº 9303-003:517.

A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 1715 a 1891.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido parcialmente, conforme despacho de fls. 1899 a 1914, sob o argumento que apenas restou comprovada a divergência jurisprudencial quanto à decadência.

O Contribuinte interpôs agravo às fls. 1929 a 1947, sendo que este foi rejeitado, conforme despacho de fls. 2020 a 2032.

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso hierárquico (2169 a 2175), em que foi deferido a suspensão da exigibilidade, até julgamento em definitivo do Recurso Especial (fls. 2213).

É o relatório, em síntese.

## **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

## **Voto vencedor quanto ao Recurso da Fazenda Nacional**

### **Da Admissibilidade**

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e comprovada a divergência entre os arestos – acórdão recorrido e os indicados como paradigma. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho de fls. 1485 a 1487.

### **Do Mérito**

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme concluiu o acórdão recorrido.

A matéria foi submetida à julgamento do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada no dia 03 de outubro de 2018, resultando na edição da Súmula CARF n.º 108:

*Súmula CARF nº 108*

***Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.***

*Acórdãos Precedentes:*

*CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.*

Nos termos do art. 45, inciso VI do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria CARF n.º 343/2015, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros, razão pela qual, com ressalva ao entendimento pessoal desta Relatora é de ser reconhecida a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Diante do exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

### **Voto vencido quanto ao Recurso Especial da Contribuinte**

#### ***Da Admissibilidade***

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, conforme despacho de fls. 1899 a 1914.

#### ***Mérito***

A matéria enfrentada pela Contribuinte em sede de apelo especial se refere somente a Decadência

Alega o Recorrente que em razão da notificação ter ocorrido em 30/12/2014 houve decadência, em relação ao período anterior a 22/07/2010, pois pelo art. 124, p.u., III do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação. Cita precedentes da CSRF.

Em relação ao IPI, a legislação considera “pagamento” o aproveitamento de saldo credor (desde que legítimo). Veja-se o art. 124 do Regulamento do IPI/2002 (Decreto n.º 4.544/2002), aplicável ao caso:

*“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 n° 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei n° 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória n° 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.”*

Tal disposição está presente também no atual Regulamento do IPI (Decreto n o 7.212/2010), no art. 183.

Refletindo sobre o tema, concordo com a posição do Recorrente. O art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação.

Entendo que a melhor leitura desse dispositivo foi realizada pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em seu voto vencedor no Acórdão CSRF n.º 9303003.299, reproduzido abaixo, de interesse de outro fabricante de Coca-Cola, que tratou de matéria idêntica à discutida no presente processo:

*Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.*

*Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito*

*ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).*

*Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.*

*Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.*

*Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.*

*Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I.*

---

Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

*Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.*

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação.

Vale ressaltar que a Fiscalização reconheceu que a Contribuinte teve créditos admitidos pela Fiscalização em sua escrita fiscal. Desta maneira, a dedução dos débitos pela utilização dos créditos do imposto, no período de apuração em que resultou saldo credor, equipara-se a pagamento antecipado, e pois, de ser aplicado o prazo decadência previsto no art. 150 do CTN, sendo suficiente que tais créditos sejam admitidos pela Contribuinte, ainda que erradamente, mais sem dolo, fraude ou simulação.

Vale ressaltar que o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão n.º 9303-003.808, de 26 de abril de 2016, entendeu que existência de créditos de IPI ainda que insuficientes, na escrita fiscal, admitidos pela fiscalização é bastante para aplicação do art. 124, § único, III do RIPI/2002.

Por fim, destaco que em 26 de abril de 2016, esta Câmara Superior, no acórdão n.º 930,3003.808, decidiu por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para reconhecer a decadência dos fatos geradores referentes aos 1º e 2º decêndios de janeiro/2006. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões;

**Processo nº** 10840.720039/201170

**Recurso nº** 913.497 Especial do Contribuinte

**Acórdão nº** 9303003.808

**– 3ª Turma**

**Sessão de** 26 de abril de 2016

**Matéria** IPI AUTO

DE INFRAÇÃO

**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

**IPI**

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE

(...)

DECADÊNCIA.

Equipara-se a pagamento, o saldo credor apurado na escrita fiscal do IPI para fins de aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Precedente do STJ RESP 973.733.

Há também, diversa decisões que endossa posicionamento acima, senão vejamos:

*“DECADÊNCIA – OCORRÊNCIA. Aplica--se o § 4º, do artigo 150, do CTN, para o mês de março de 2005, já que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação e houve pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III,*

---

*do RIPI/2010” (Acórdão no 3401-005.037, Rel. Cons. Mara Cristina Sifuentes, unânime, sessão de 22.mai.2018)*

*“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.” (Acórdão no 3401-004.009, Rel. Cons. Fenelon Moscoso de Almeida, unânime - em relação ao tema, sessão de 28.set.2017)*

*“DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação. Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.” (Acórdãos no 3401-003.872 e 873, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, unânime - em relação ao tema, sessão de 25.jul.2017)*

Por fim, devemos considerar que a isenção do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75 não dispõe que o direito ao creditamento seja ilegal, senão vejamos:

*“Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos*

*localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

***§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.***

**§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA".**

Verifica-se que o § 1º do r. art. 6º deixa claro que tais produtos constituirão crédito de IPI, desde que os projetos inerentes tenham sido aprovados pela SUFRAMA. Sendo assim, não há como ignorar tal dispositivo, eis que o caso em questão envolveu projetos efetivamente aprovados pela SUFRAMA.

E ainda, ha coisa julgada no MSC n.º 91.0047783-4, que fora impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola. Tal decisão garantiu a todos os associados o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumo isento oriundo da ZFM. E, sendo o sujeito passivo efetivamente associado da Associação, não há como se dessaber dessa decisão, vez inegável ser a coisa julgada norma individual e concreta.

Assim, nesses termos, entendo que, sendo os créditos indevidamente glosados, há que se aplicar o art. 150, § 4º, do CTN para fins de prazo decadencial.

Desta feita, voto por reconhecer a decadência do período anterior a 22/07/2015.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Minha divergência em relação ao voto da Dra. Érika restringe-se ao recurso especial do contribuinte na parte admitida. Entende a i. relatora que a simples escrituração de qualquer crédito que seja equivale a pagamento, mesmo que o saldo seja devedor em função de glosa de crédito ilegítimo, desta forma incidindo, a seu ver, o art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial. Este é o *core* de nossa dissensão.

No caso vertente, entendeu o recorrido que a presunção de pagamento antecipado vazada no art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI 2002, **pressupõe a legitimidade dos créditos escriturados**. Se os créditos, ainda que escriturados, forem ilegítimos, ou seja, não forem créditos admitidos pelo regulamento, não restará caracterizado o pagamento antecipado se após a glosa o saldo restou devedor. Consequentemente, nessa hipótese, a qual ocorreu no caso em análise, não haverá lançamento por homologação, o que desloca o termo inicial da contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º para o art. 173, I, do CTN.

Essa é a tese que vem sendo encampada pelas recentes decisões desta 3ª Turma da CSRF. Veja-se as ementas dos Acórdão 9303-006.687, de 12/04/2018, e 9303-006.987, de 14/06/2018, ambos de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

*Acórdão 9303-006.687:*

*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 o lançamento poderia ter sido efetuado.***

*Acórdão 9303-006.987:*

*DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS INDEVIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543C do antigo CPC Recursos Repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplicase a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN (cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Ainda, **sendo os***

Processo nº 11080.727433/2015-74  
Acórdão n.º **9303-007.870**

**CSRF-T3**  
Fl. 187

---

*créditos indevidos, inaplicável o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 124 do RIR/2002, que considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.*

Portanto, **não sendo os crédito legítimos**, ou admissíveis, hialino que não se aplica o aludido dispositivo regulamentar. Dessarte, deve ser mantido o recorrido neste ponto.

Dessarte, não ocorreu, *in casu*, decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário.

### **CONCLUSÃO**

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

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire