



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.721096/2018-30
ACÓRDÃO	9303-016.880 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO RECORRIDA QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, houve edição de Súmula CARF nº 167 após a interposição do Recurso Especial do sujeito passivo.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS INDEVIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ 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, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, 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.

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. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que se refere aos períodos a partir de maio de 2013, no mérito, dar-lhe provimento, por maioria de votos, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial, para afastar a decadência a partir de junho de 2013.

Assinado Digitalmente

Dionísio Carvallhedo Barbosa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Síntese do Processo

Trata-se na origem de auto de infração relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrente da glosa de créditos do imposto considerados indevidos, referente ao período de apuração de 31/01/2013 a 31/12/2016.

Por bem descrever o procedimento fiscal realizado, colaciono trechos do relatório do acórdão de recurso voluntário:

“De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 284 a 367), o contribuinte autuado integra o “denominado ‘Sistema Coca-Cola Brasil’, tendo como principal

fornecedora dos insumos a empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus - ZFM (também pertencente ao "Sistema Coca-Cola Brasil" e produz os kits para refrigerantes)." (fl. 284)

Informa o referido relatório que, a partir de procedimento fiscal nacional junto ao fornecedor Recofarma, apurou-se que os componentes individuais dos kits comercializados por esse fornecedor, destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, deviam ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles, conclusão essa não passível de discussão no País, em razão do fato de que já havia sido objeto de análise no Conselho de Cooperação Aduaneira (nome oficial da Organização Mundial das Aduanas - OMA), que oficializou sua decisão na NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado).

Informa a Fiscalização que, no referido procedimento fiscal nacional, a Recofarma foi intimada a apresentar dados sobre seus produtos, não tendo ela atendido nenhuma das intimações, em razão do que se tornou necessário realizar análise pericial, tendo o Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer fornecido as informações técnicas que conduziram à correta classificação fiscal de cada um dos componentes dos kits Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Sprite e Sprite Zero.

Apurou-se que os kits para refrigerantes não podiam ser classificados em código próprio para preparações compostas, pois não se podia chamar de preparação algo que não se encontrava preparado ou misturado, constatação essa que levou à conclusão de que os referidos kits não se classificavam nos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, pois tais exceções se referiam a produtos prontos e não a componentes que viriam a ser misturados durante a elaboração da bebida final no engarrafador.

Nesse sentido, considerando a legislação aplicável, constatou-se que cada uma das "partes" do referido kit devia seguir sua classificação própria, independentemente de terem sido fabricadas e embaladas por um único estabelecimento industrial ou por vários estabelecimentos distintos, tendo sido concluído que os componentes, com a exceção de alguns deles, classificavam-se em códigos para o quais se atribuiu alíquota zero.

Salientou a Fiscalização que os componentes submetidos à alíquota de 5% (código 3302.10.00) podiam gerar aproveitamento de créditos, mas diante do fato de a empresa fiscalizada tê-los recebido como se fossem um produto único, sem discriminação da quantidade e do valor de cada item embalado individualmente, não se tornou possível determinar o valor tributável desses componentes, o que impedia que se determinasse a parcela do crédito não passível de glosa."

A decisão da DRJ julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário. Enquanto a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção deu parcial provimento ao

Recurso Voluntário, apenas para reconhecer a decadência em relação aos períodos anteriores a 26/06/2013.

Recurso Especial

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-006.669, de 17 de março de 2020, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSTO NÃO CUMULATIVO. INEXISTÊNCIA DE SALDO DEVEDOR NO PERÍODO. PRAZO DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Inexistindo saldo devedor do imposto a recolher no final do período, de acordo com a apuração constante da escrita fiscal do sujeito passivo, não se exige pagamento antecipado para fins de aplicação da regra da homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para se configurar alteração de critério jurídico, é necessário que, em algum momento no passado, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

ATOS NORMATIVOS. NATUREZA JURÍDICA.

Os atos normativos considerados como normas complementares são aqueles destinados a explicitar os comandos legais, de maneira a favorecer o fiel cumprimento das leis, tratados e decretos em matéria tributária, não abarcando os atos administrativos definidores de critérios técnicos na área de atuação dos órgãos e instituições que os veiculam.

MULTA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONDUTA DO CONTRIBUINTE. DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE DÚVIDA.

Inexistindo dúvida quanto à correta classificação fiscal relativa à matéria já decidida internacionalmente pelos organismos competentes desde a década de 1980, mantém-se a multa decorrente do lançamento de ofício, independentemente da existência de decisão irrecorrível na esfera administrativa em sentido contrário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

CRÉDITO FICTO. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Mesmo na hipótese de aquisição isenta de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplica-se, na apuração do crédito ficto, a alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Constatado que a decisão judicial transitada em julgado se restringe ao reconhecimento da isenção dos produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM), inexistente vinculação quanto à classificação fiscal e à apuração da alíquota aplicável no cálculo do crédito ficto.

CRÉDITO. INDIVIDUALIZAÇÃO DO PRODUTO ADQUIRIDO.

Para fins de classificação fiscal e apuração do crédito, o produto adquirido deve estar devidamente individualizado, com identificação da quantidade e do valor correspondentes.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE. IRRELEVANTE.

A definição da responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, devendo-se considerar eventual boa-fé somente na graduação da multa de ofício aplicável.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer a decadência em relação aos períodos anteriores a 26/06/2013, inclusive. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que lhe davam provimento, e os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza e Leonardo Correia Lima Macedo, que lhe negavam provimento.

O contribuinte apresentou divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias: 1) “Responsabilidade pela conferência da classificação fiscal”; 2) “Observância de laudo do INT pelas autoridades julgadoras”; e 3) “Aplicação do art. 76, II, “A”, da Lei nº 4.502/64”.

Cotejados os fatos, em 21 de dezembro de 2020, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso Especial do sujeito passivo, admitindo a rediscussão da seguinte matéria: “Aplicação do art. 76, II, “A”, da Lei nº 4.502/64”.

Irresignado, o contribuinte apresentou Agravo, que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF.

A PGFN apresentou Contrarrazões requerendo a negativa de seguimento do Recurso Especial, ou, caso não seja este o entendimento sufragado, que, no mérito, seja negado provimento ao recurso.

Por sua vez, em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresentou divergência jurisprudencial quanto à matéria “Prazo decadencial no lançamento de IPI”.

Analizados os fatos, em 19 de junho de 2020, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial da PGFN.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Dionisio Carvallhedo Barbosa**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, contudo, não comporta conhecimento.

A recorrente sustenta o afastamento da multa de ofício em vista da existência de “interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa”, por aplicação do art. 76, II, “a” da Lei 4.502/64.

Contudo, a questão restou pacificada com a edição da Súmula CARF 167, aprovada pelo Pleno em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021:

Súmula CARF nº 167

O art. 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.262, 9101-002.225, 9303-007.440, 1401-001.900, 1401-002.077, 3302-006.110, 3302-006.579, 3402-004.280 e 9303-009.259.

Tem-se que, nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

II – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido conforme os fundamentos expressos no despacho de admissibilidade.

A recorrente suscita divergência quanto à contagem do prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, no caso do IPI. Para tanto apresentou os paradigmas 3302-007.762 e 9303-008.368

Os paradigmas entenderam que o saldo credor de IPI, para ser considerado equivalente a pagamento, deve ser aferido após as glosas do Fisco. Assim, se após as glosas do Fisco resultarem saldo devedor não pago, a equiparação a pagamento não poderia ser feita, nem como pagamento parcial/compensação parcial; por sua vez, o Acórdão recorrido entende que o saldo credor de IPI, antes das glosas do Fisco, isto é, a compensação parcial de créditos e débitos de IPI sem saldo devedor, permite sua equiparação a pagamento parcial, cf. art. 183 do Regulamento do IPI (RIPI/2010).

Desta forma, resta claro que as decisões comparadas efetivamente dão interpretações diferentes acerca da mesma legislação.

Contudo, como se pode perceber do Demonstrativo de Apuração – Reconstituição da Escrita Fiscal – Diferenças a Cobrar do auto de Infração (fls. 10), somente a partir do mês de maio de 2013 (período de apuração 31/05/2013) houve a presença de saldo devedor após a reconstituição dos saldos pela Fiscalização. Então, a rigor, só há similitude fática com os paradigmas a partir de maio de 2013, já que para os períodos anteriores de 2013 não houve saldo devedor. Assim, conheço parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, no que se refere aos períodos a partir de maio de 2013.

III- Do Mérito

O litígio versa sobre a questão de saber qual regra de contagem do prazo decadencial deve ser aplicada ao lançamento no caso em que houver glosa de créditos de IPI e recomposição da escrita fiscal do sujeito passivo.

No entendimento do acórdão recorrido, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do CTN, uma vez que haveria créditos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) que equivaleriam a pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial, independentemente do fato de tais créditos terem sido glosados posteriormente pela fiscalização. Por outro lado, nos acórdãos paradigmas, defende-se a aplicação do art. 173, I do CTN, pois no caso de glosa de créditos, os créditos indevidos não se revelariam equivalentes a pagamento antecipado.

Ou seja, para o Acórdão Recorrido é suficiente a indicação no RAIPI de saldo credor do imposto apurado pelo sujeito passivo após a dedução dos débitos do período, ainda que o

refazimento da escrita do IPI pela fiscalização altere os saldos de credores para devedores. Por sua vez, nos paradigmas deve-se verificar se os saldos credores se mantêm após o exame da Fiscalização.

No caso concreto, a ação fiscal abrangeu o período de apuração de 31/01/2013 a 31/12/2016, tendo o contribuinte sido cientificado do auto de infração em 26/06/2018. Desse modo, a decisão recorrida concluiu pela homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 26/06/2013. Ressalte-se que que, tanto em relação à Impugnação, como ao Recurso Voluntário, todas as demais matérias sob litígio foram julgadas improcedentes.

Este colegiado vem firmando posição convergente a dos acórdãos paradigmas, conforme atestam, por exemplo, os seguintes julgados: o Acórdão nº. 9303-008.368, (julgado em 20/03/2019, redator designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira) e o Acórdão 9303-015.481 (julgado em 17/07/2024, relator Vinicius Guimarães). Nessas decisões, entendeu-se que os créditos admitidos representavam apenas aqueles reconhecidos pela legislação, afastando a mera indicação de créditos no RAIFI como equivalente à antecipação de pagamentos.

Sigo a mesma linha de raciocínio que este Colegiado vem adotando, no sentido de que, para que eventual saldo credor de IPI implique em antecipação de pagamento daquele tributo, no tocante à apuração de cada período, é necessário verificar se tal saldo se mantêm após a análise da fiscalização, a qual leva em consideração apenas os créditos permitidos pela legislação – ou seja, os créditos admitidos, para efeitos de equivalência ao pagamento, na apuração do IPI, são apenas aqueles legalmente previstos.

Trago os fundamentos do redator designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no citado Acórdão nº. 9303-008.368, transcritos a seguir, os quais adoto complementarmente como razões de decidir no presente voto:

“Sendo indevido o creditamento do IPI em relação aos insumos em tela, não há que se falar em saldo credor ao final dos períodos de apuração.

No caso, o sujeito passivo pretendia que fosse aplicado o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002 RIPI/ 2002, que admite, como pagamento, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Contudo, entendo que essa presunção de pagamento antecipado somente pode ser aplicada em relação a créditos admitidos pelo regulamento.

Na hipótese de autos, em todo o período autuado o contribuinte não possui pagamentos, nem mesmo na forma do art. 124 do RIPI/2002, haja vista ter o mesmo se valido de créditos não admitidos, conforme acima colocado neste voto.

Assim, sendo ilegítimos os créditos glosados, os saldos credores constantes da escrita fiscal tornaram-se efetivos saldos devedores. Portanto não há que se falar

em pagamento antecipado presumido e o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.” (grifos nossos)

Desse modo, levando-se em conta que os créditos escriturados foram glosados pela fiscalização, já que não admitidos pela legislação do IPI, não se pode falar em “créditos admitidos” e, por consequência, em equiparação de créditos meramente escriturados com o pagamento, para fins de determinação do termo inicial do prazo decadencial para a constituição do IPI.

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Por todo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que se refere aos períodos a partir de maio de 2013, para, no mérito, dar-lhe provimento; e por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Dionisio Carvallhedo Barbosa