



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.720424/2006-79  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-004.143 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** KORBACH VOLLET ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

IMPOSSIBILIDADE DE NOVA RECONSTRUÇÃO DE ESCRITA FISCAL. RECONHECIMENTO DO SALDO CREDOR DE IPI.

Constatada em outro processo a correção dos critérios adotados pelo Contribuinte em sua escrita fiscal, é contraditória a determinação de nova reconstrução da escrita, sob outro critério, devendo prevalecer a escrituração originalmente examinada, reconhecendo-se o saldo credor de IPI apurado nela.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da DRJ - Ribeirão Preto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

Acórdão nº 14-18.057 - 2ª Turma da DRJ/RPO, de 20 de dezembro de 2007

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*RESSARCIMENTO DE IPI. SALDO CREDOR DO TRIMESTRE-CALENDÁRIO.*

*Havendo redução do saldo credor de IPI do trimestre-calendário, em virtude de lançamento de imposto, defere-se o ressarcimento do novo saldo credor, após a reconstituição da escrita fiscal. Quando a delegacia de origem já deferiu o valor correspondente ao saldo credor reconstituído, não resta saldo a ser deferido.*

*Solicitação Indeferida*

A contribuinte, valendo-se de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, apurado em sua escrita fiscal, no valor de R\$ 371.435,81 (trezentos e setenta e um mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e oitenta e um centavos), referentes ao 4º trimestre do ano de 2004, apresentou eletronicamente PER/DCOMP para efetuar a compensação de IRRF, IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e a retenção de CSLL, PIS e COFINS incidente sobre pagamentos entre pessoas jurídicas. A Delegacia da Receita Federal em Campinas deferiu parcialmente o valor de R\$ 130.362,25 e glosou R\$ 241.073,56, homologando parcialmente as compensações pleiteadas.

Segundo a fiscalização, a contribuinte deu saída a produtos de sua fabricação com classificação fiscal equivocada e com falta de lançamento do imposto, no que resultou o lançamento do imposto e a reconstituição da escrita fiscal, no processo nº 10830.006632/2006-61, e a redução do saldo credor ao final do trimestre-calendário, razão pela qual foi deferido apenas parcialmente o valor do ressarcimento solicitado no presente processo.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, com as seguintes alegações, conforme consta na decisão recorrida:

*1. O mérito desse processo de ressarcimento/compensação é dependente e vinculado ao processo de auto de infração de IPI nº 10830.006632/2006-61, assim, o exame do mérito desses autos deve ser sobrestado até o julgamento final do auto de infração relativo à mesma matéria, ou ter julgamento simultâneo com este;*

*2. Contesta a reconstituição da escrita fiscal efetuada pela fiscalização, questionando os critérios adotados na lavratura do auto de infração;*

*3. Protesta contra a cobrança dos débitos compensados enquanto estiver pendente a discussão sobre a legitimidade dos procedimentos adotados pela contribuinte; requereu, ainda, seja sustada a precipitada cobrança, consignando-se a suspensão da exigibilidade das parcelas indicadas nesta.*

*Por fim, requer o reconhecimento da improcedência do Despacho Decisório.*

O julgador de primeira instância indeferiu o pedido de sobrestamento da manifestante e adotou as razões de decidir do processo nº 10830.006632/2006-61, abaixo resumidas:

- Pelas informações existentes no Laudo Técnico e nos rótulos sobre a constituição do produto, e considerando-se a definição de suplemento vitamínico dada pela Portaria nº 32/98 da ANVISA, conclui-se que o produto atende as exigências para ser considerado um suplemento vitamínico, pois contém a quantidade mínima de vitamina C. No item 6 do Laudo, que trata do conceito de repositor energético, o perito transcreve parte da Portaria nº 222/98 na qual consta que nestes produtos os carboidratos devem constituir no mínimo 90% dos nutrientes energéticos presentes na formulação, e que, opcionalmente, podem conter vitaminas e/ou minerais. Consta ainda que as vitaminas e minerais podem ser adicionadas nos alimentos até o limite de 7,5% a 15% da IDR em 100 ml. O produto fabricado, de acordo com a descrição do Laudo e dos rótulos, se enquadra perfeitamente às exigências para ser considerado um repositor energético, pois a adição de vitaminas e minerais não ultrapassa, em cada 100 ml o limite de 15% da IDR, e os carboidratos constituem muito acima dos 90% dos nutrientes existentes na formulação. Assim, o XTAPA, por sua formulação, tanto pode ser considerado um suplemento vitamínico, quanto um repositor energético.

- A autuada alega que para seu produto, o código 2106.90.30 é mais específico que o código 2202.90.00. A análise da especificidade da classificação fiscal deve ser feita através da comparação dos textos das posições, subposições, itens e subitens, sendo que somente são comparáveis os desdobramentos no mesmo nível. Por essa razão, é necessário fazer uma comparação entre os textos das posições 21.06 e 22.02: "21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições" e "22.02 - Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09"

- Não se vislumbra que a posição 21.06 destinada às outras preparações alimentícias seja mais específica que a posição 22.02 que engloba **todas** as bebidas não alcoólicas (águas e outras bebidas), exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas. Portanto, considerando-se que o produto XTAPA pode ser considerado um suplemento vitamínico, mas também um repositor energético, a posição 22.02 é mais específica, pois inclui todas as bebidas não alcoólicas, lembrando ainda que esta posição engloba inclusive produtos alimentícios líquidos, conforme já mencionado na análise das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

- De qualquer forma, mesmo desprezando as conclusões anteriores, e ainda que se entenda que o XTAPA, com características de suplemento vitamínico, possa se classificar na posição 21.06, não há dúvida, que por suas características de repositor energético, também pode se classificar na posição 22.02. Sendo assim, deve-se aplicar a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº3 c. Deste modo, havendo a possibilidade de classificação nas duas posições, a Regra determina que o produto deve ser classificado na posição em último lugar na ordem numérica, no caso em tela, na posição 22.02.

- Portanto, está incorreta a classificação fiscal adotada pela autuada. A classificação correta é no Capítulo 22 - Bebidas, código 2202.90.00 - Alimentos para praticantes de atividade física, nos termos da Portaria nº 222/88 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Conclui-se que foi

correto o procedimento da fiscalização de classificar os produtos XTAPA no Capítulo 22 da TIPI, com o lançamento do IPI, nos termos do Ato Declaratório Executivo nº 02/2001.

- Como se pode verificar no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, não há previsão no Ato Declaratório SRF nº 12/2000 para embalagens de 1,5 litros, assim como não havia previsão para as embalagens menores que 361 ml até 30/11/2002. Por essa razão, o autuante resolveu aplicar sobre as saídas de produtos em embalagens de 1,5 litros, o dobro do valor fixado para embalagens de 1 litro, e para embalagens de 250 ml e 100 ml, o menor valor constante da tabela, para garrafas de 361 a 660 ml.

- Em relação às embalagens de 1,5 litros, o auditor se baseou no parágrafo 6º do art. 127 do RIPI/98, repetido no parágrafo 7º do art. 150 do RIPI/2002, que estabelece que para os recipientes de capacidade superior a 1 litro, deve-se cobrar o imposto proporcionalmente ao definido para recipientes de 1 litro, arredondando-se para 1 litro a fração residual. Assim, a embalagem de 1,5 litros deve ser arredondada para 2 litros, estando correto o procedimento adotado pelo autuante.

- No entanto, para as embalagens de 250 ml e 100 ml, o procedimento de aplicar, no período de janeiro a novembro de 2002, o valor fixado para recipientes de 361 a 660 ml não tem previsão legal. Como afixação de alíquotas é matéria de reserva legal (CTN), os produtos em referência (embalagens de 250 ml e 100 ml) não poderiam ser tributados com fundamento no Ato Declaratório SRF nº 12/2000.

- Conclui-se, desta forma, que estas bebidas que não se enquadravam nas disposições legais preestabelecidas para a tributação por unidade, deveriam ser tributadas pelo IPI de acordo com a respectiva alíquota "ad-valorem" constante da TIPI em vigor, não podendo se aplicar a tributação por unidade na faixa mínima conforme pretende o Fisco. Este também é o entendimento esposado na Solução de Consulta SRRF/ 1ª RF/DISIT nº 31, de 25 de abril de 2003.

Não obstante a reconstituição da escrita fiscal da contribuinte levando em consideração os valores lançados no auto de infração e retificando os equívocos da fiscalização, houve apenas alteração dos saldos disponíveis para ressarcimento até o 4º trimestre de 2002, sendo que, a partir do 1º trimestre de 2003, prevaleceram os valores calculados pela fiscalização, razão pela qual a *instância a quo* indeferiu a solicitação da manifestante, eis que nada haveria a acrescentar ao ressarcimento já autorizado pela DRF-Campinas.

Cientificada em **11/03/2008**, a contribuinte apresentou recurso voluntário em **04/04/2008**, alegando, em síntese:

- A contribuinte requer que o presente processo seja unificado ao Processo nº 10830.006632/2006-61, para apreciação simultânea, ou que seja sobrestado até julgamento final do processo principal citado, posto que a matéria de mérito deve ser decidida no âmbito do processo referente ao Auto de Infração lavrado.

- Houve preterição do direito de defesa da Recorrente na medida em que houve inversão na ordem de recebimento da decisão proferida nos presentes autos (reflexo) e a decisão proferida no processo principal do Auto de Infração, ainda não notificada.

- No processo relativo ao Auto de Infração que exige IPI, juros moratórios e multas, já impugnado pela empresa, está a discussão sobre a classificação fiscal dos SUPLEMENTOS VITAMINICOS, MARCA XTAPA, produzidos pela Recorrente. A decisão acerca da classificação dos produtos tem direta influência no saldo credor de IPI apurado pela empresa, já que foi em razão da classificação fiscal adotada pela Recorrente, cuja saída é tributada mediante aplicação de alíquota correspondente a 0%, que foi gerado o saldo credor em seus livros fiscais. Dessa forma, o exame do mérito desses autos (ressarcimento/compensação) deve ser sobrestado até o julgamento final do Processo nº 10830.006632/2006- 61, referente ao Auto de Infração que versa sobre a mesma matéria.

- A reconstituição da escrita fiscal realizada pela r. fiscalização está contaminada de erros, tornando a exigência constante do AI lavrado ilíquida e incerta e, conseqüentemente, fazendo com que o indeferimento do crédito de IPI da Impugnante seja indevido. A fiscalização, ao considerar a saída dos produtos tributada, deixou de lado qualquer critério de proporcionalidade para cálculo do IPI

mediante pauta, desrespeitando a valoração prevista na tabela. No mínimo, na falta de previsão legal para se proporcionalizar os valores de IPI supostamente devidos sobre as saídas dos produtos da contribuinte, a r. fiscalização deveria adotar a regra comum, é dizer, tributar essas saídas com base na alíquota ad valorem constante da TIPI, como já decidido no Acórdão nº 14-14.349, que julgou o Processo nº 10830.002175/2002-11.

- É no mínimo incoerente e contraditória a decisão da DRJ/Ribeirão Preto, pois no trecho do voto proferido no processo principal e transcrito no presente processo, a d. Autoridade Julgadora reconhece apenas que "os valores lançados nos autos (...), devem ser revistos e alterados, para se excluírem os valores relativos à embalagens de 250 ml e 100 ml, no período de janeiro a novembro de 2002". Primeiro porque a exclusão não deve se referir só a esse período, pois nos anos subsequentes também há operações com produtos com os mesmos recipientes. Em segundo lugar, não há razão para não terem sido excluídas as operações com recipientes de 1,5 litro, também não contempladas no Ato Declaratório.

- A fiscalização não atribuiu à Recorrente os créditos relativos à quantidade de mercadorias devolvidas, logo, o cálculo da exigência não pode ser considerado líquido! E se o cálculo é ilíquido, a reconstituição da escrita fiscal da Recorrente elaborada pela fiscalização, que permitiu concluir pela inexistência do crédito pleiteado pela empresa, também é ineficaz. Assim, se a reconstituição é ineficaz, o indeferimento do crédito de IPI da contribuinte é nulo! Ao contrário do que alega a d. Autoridade Julgadora em trechos do voto proferido no processo principal e transcritos no presente processo, a Recorrente comprovou o alegado anexando no processo principal amostragem das Notas Fiscais referentes às devoluções das mercadorias, bem como a listagem das devoluções havidas nos anos autuados.

- A falta de consideração do saldo credor em 31.12.2001 contamina todo o cálculo do suposto IPI devido referente aos anos subsequentes! E se o cálculo do IPI dos anos de 2002 a 2005 está contaminado, o indeferimento do crédito da Recorrente, por consequência, também o está! Embora a decadência não tenha sido reconhecida pela decisão já recebida (Acórdão nº 14-14.349), a Recorrente apresentou Recurso Voluntário a esse E. Conselho de Contribuintes e, se a nova decisão reconhecer a decadência do período citado, o cálculo do suposto IPI devido nos anos de 2002 a 2005, bem como o indeferimento do crédito da Recorrente relativo ao mesmo período, restarão, mais uma vez, inconsistentes.

- Levando-se em conta a ratificação realizada pela DRJ em Ribeirão Preto por meio do Acórdão nº 14-14.349, que transcreveu o voto proferido no processo principal nº 10830.0023101/2006-43, que trata do Auto de Infração lavrado para ano de 2001, conclui-se que a contribuinte adotou a classificação fiscal correta para sua linha de suplementos vitamínicos, sendo vedada a mudança de critério jurídico.

Mediante a Resolução nº 3101-000.230– 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 25 de abril de 2012, o julgamento foi convertido em diligência, nesses termos:

(...)

*Tratam os autos deste processo, conforme relatado, de Declarações de Compensação (fls. 01/125) no valor total de R\$ 371.435,81, cujo crédito é oriundo de ressarcimento de IPI, com fundamento na Lei nº 9.779/99, relativo ao 4º trimestre de 2004. Ao verificar a escrita fiscal da recorrente, a auditoria fiscal constatou que a contribuinte deu saída a produtos de sua fabricação com classificação fiscal equivocada, e com falta de lançamento do imposto. Consequentemente, foi lançado o imposto e reconstituída a escrita fiscal, resultando em redução do*

*saldo credor ao final do trimestre-calendário, razão pela qual foi deferido parcialmente o valor solicitado.*

*Corolário disso, o mérito deste processo de ressarcimento/compensação é dependente e vinculado ao processo de auto de infração de IPI nº 10830.006632/2006-61, relativo à mesma matéria ventilada neste. Por conseguinte, a solução deste contencioso carece de instrução da decisão definitiva daqueles outros autos (processo nº 10830.006632/200661), que consubstanciam questão prejudicial a este. Nessa moldura, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade competente:*

*(1) aguarde o julgamento definitivo na esfera administrativa do processo que cuida do mencionado lançamento de IPI; e*

*(2) instrua os autos do presente processo administrativo com o resultado do julgamento definitivo do processo administrativo nº 10830.006632/2006-61.*

*Posteriormente, após facultar à recorrente oportunidade de manifestação quanto ao resultado da diligência, providenciar o retorno dos autos para este colegiado, para julgamento.*

*(...)*

A fiscalização juntou o Acórdão nº 3201-00.888– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 02 de fevereiro de 2011.

A recorrente foi intimada da diligência, mas não se manifestou no prazo concedido.

A contribuinte, para usufruir dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/2009, por meio da petição, apresentou pedido de desistência parcial de Recurso e renunciou a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam a referida impugnação ou recurso, na parte objeto da desistência. Mas tal pedido foi desconsiderado e determinado o retorno do processo ao CARF para continuidade do julgamento, pois o processo trata de um único pedido, qual seja, da declaração de compensação (declarações, no caso), e não de um pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, sendo a DCOMP um documento único que traz um encontro de crédito com débitos, não seria possível apartar somente os seus débitos para inclusão no parcelamento a que se refere a Lei 11.941/2009 continuando com a lide acerca do crédito, visto que eles não existem separadamente.

Mediante a Resolução nº 3402-000.732– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 9 de dezembro de 2015, o julgamento foi novamente convertido em diligência, nesses termos:

*(...)*

*Evidentemente, sempre tive o entendimento de que a decisão acerca da classificação dos produtos em discussão tem, sim, direta influência no saldo credor de IPI apurado pela Recorrente nesse processo. Portanto, o exame do mérito desses autos já está contaminado pelo julgamento, equivocadamente, entendido como final do Processo 10830.006632/200661, que conforme constava foi desfavorável a Recorrente.*

*Entretanto, por informação do patrono da Recorrente de que dessa decisão que lhe foi desfavorável houve a interposição de*

*embargos de declaração julgado em 29/01/2013 pela então 1ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária do CARF – Acórdão 3102-001.711 a ponto de reverter o julgamento de desfavorável para favorável a Recorrente, que proponho uma nova diligência para que se traga aos autos, agora a decisão definitiva do Processo 10830.006632/2006-61 de modo agora satisfatória nos termos da primeira diligência.*

(...)

O processo retornou a então Relatora para, tendo em vista a desistência parcial do processo, para que fosse julgada a parte em que não houve desistência.

Em face do término de mandato da então Relatora, esse processo foi objeto de novo sorteio e distribuído a esta Conselheira em 19/06/2016.

Tendo em vista que o processo não havia sido encaminhado à Unidade de Origem para a realização da diligência, por proposta da Relatora, o Presidente do Colegiado determinou o saneamento do feito com o encaminhamento à DRF - Campinas, para o cumprimento da diligência solicitada mediante a Resolução nº 3402-000.732, de 9 de dezembro de 2015, e posterior ciência à contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Foram juntados aos autos o Acórdão nº 3102-001.711 - 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 29 de janeiro de 2013, que acolheu os embargos de declaração da contribuinte para dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA. CORREÇÃO.  
Deve ser corrigida a decisão quando constatada a ocorrência de contradição no Acórdão embargado.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que acolhia os embargos, mas não lhes conferia efeitos infringentes

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Em relação ao pedido de parcelamento que foi desconsiderado pela DRF, entendo que ele não obsta à análise do recurso voluntário, mantendo coerência com o entendimento exarado em face da recorrente na Resolução nº 3102-000.297 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 29 de janeiro de 2014, e em consonância com a primazia no julgamento do mérito do novo CPC.

Atendidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Não houve preterição do direito de defesa da Recorrente em face da inversão na ordem de recebimento da decisão proferida nos presentes autos e a decisão do processo do Auto de Infração. Além de o presente processo não ser reflexo do processo nº 10830.006632/2006-61, toda a motivação da decisão recorrida foi explícita, inclusive com a transcrição dos fundamentos utilizados da decisão do outro processo, em conformidade com o disposto no art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99.

Acata-se a alegação da recorrente de incoerência na decisão da DRJ/Ribeirão Preto, de que somente os produtos acondicionados em embalagens de 250 ml e 100 ml, relativos ao período de janeiro a novembro de 2002, deveriam ser tributados pela alíquota *ad valorem*, com a adoção do entendimento do CARF de que essa modalidade de alíquota é a adequada para todos os produtos, conforme restará abaixo evidenciado.

Acerca da alegação de ausência de análise dos créditos relativos à quantidade de mercadorias devolvidas na reconstituição da escrita fiscal, já restou decidido no Acórdão nº 3201-00.888 (processo nº 10830.006632/2006-61) que: "Em relação às devoluções de mercadorias não consideradas em primeira instância, como já esclarecido na decisão recorrida, não foi feita prova de que as mesmas tenham de fato ocorrido. Como determina o Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, cabe o contribuinte apresentar, até a impugnação, o prova de suas alegações".

Com relação aos alegados efeitos dos processos relativos a 2001, acompanho os fundamentos da decisão recorrida, em conformidade também ao decidido no processo nº 10830.006632/2006-61, no sentido de que o julgamento do presente processo independe do julgamento daqueles relativos a 2001, pois a existência de saldo credor em 31/12/2001 vai se refletir no valor a ser ressarcido referente ao 4º Trimestre de 2001 (processo nº 10830.002175/2002-11), não havendo saldo a ser transferido para o ano seguinte.

Importa agora analisar a relação existente entre o presente processo, que trata de declarações de compensação, cujo crédito tem origem em saldo credor de IPI acumulado no 4º trimestre 2004 com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99, e o processo nº 10830.006632/2006-61, que trata do auto de infração para a exigência de IPI, relativamente ao período de janeiro de 2002 a dezembro de 2005.

Consta na Informação Fiscal do presente processo que fundamentou o Despacho Decisório, e no Termo de Encerramento da Ação Fiscal do processo nº 10830.006632/2006-61 que:

Informação Fiscal (fl. 144):

**Dos créditos pleiteados**

Tendo em vista a classificação fiscal incorreta dos produtos saídas adotadas, o contribuinte não calculou o IPI devido nas operações de saídas, e gerou saldos credores de IPI em sua escrita fiscal que foram objeto do pedido de ressarcimento.

Efetuada-se os cálculos do IPI devido nas saídas e reconstituindo-se a escrita fiscal conforme fls. 132 a 134, verifica-se que o contribuinte deveria apurar saldo devedor ou saldo credor menor do que o apresentado em sua escrita, que neste ato foi glosado, conforme abaixo. As irregularidades verificadas estão sendo objeto de lançamento através de Auto de Infração.

Termo de Encerramento da Ação Fiscal do processo nº 10830.006632/2006-61:

### 3. Da apuração do IPI sobre as Saídas

O contribuinte não destacou nem recolheu o imposto devido nas notas fiscais de saída relativas às bebidas da marca X-Tapa industrializadas pelo estabelecimento.

Desta maneira, esta fiscalização elaborou demonstrativo, Anexo I, “Demonstrativo de Cálculo do IPI a Lançar - Saídas sem Destaque do IPI, com base nas informações fornecidas pelo contribuinte sobre suas saídas, em meio magnético em 29/03/2006, em atendimento à intimação de 14/03/2006, complementados em 18/05/2006, em atendimento à intimação de 03/05/2006, e em 14/09/2006 em atendimento à intimação de 05/09/2006 que foram verificadas por amostragem, cujos dados principais constam do Anexo II, “Detalhamento das saídas dos produtos” que está sendo entregue ao contribuinte em meio magnético – CD-Rom.

O imposto a lançar foi calculado mediante aplicação dos valores de IPI nos termos do Ato Declaratório nº 12/2000 c/c o Ato Declaratório Executivo nº 2/2001, Decretos 4488/02 e 4542/02, sobre a quantidade de cada item.

(...)

### Da tributação

Efetuada os cálculos dos valores de IPI não destacados nas Notas Fiscais de Saídas dos Produtos industrializados pela empresa procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal, apurando-se valores de IPI devidos ou redução dos créditos passíveis de pedidos de ressarcimento.

Como consequência foi lavrado Auto de Infração com exigência de tributo, juros moratórios e multas por falta de recolhimento de tributos ou multas sobre a falta de destaque do IPI nas saídas dos produtos. Também foram glosados os valores que ultrapassaram os créditos disponíveis objetos de pedidos de ressarcimento.

Quando ocorreram glosas dos pedidos de ressarcimento foram creditados, na reconstituição da escrita fiscal, os valores não aceitos por esta fiscalização que já haviam sido estornados nos livros.

Da leitura dos trechos transcritos acima, tem-se que, em ação fiscal relativa ao IPI no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2005, constatou a fiscalização que a contribuinte não destacou e nem recolheu o imposto devido nas notas fiscais de saída relativas às bebidas da marca X-Tapa industrializadas no estabelecimento, em face da classificação fiscal utilizada por ela para os produtos, a qual entendeu a fiscalização que estava incorreta.

Nessa esteira, a fiscalização, efetuando a reclassificação dos produtos e calculando o imposto correspondente devido nas saídas desses produtos, procedeu à reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, da qual resultou:

i) tanto a apuração de saldos devedores de IPI nos períodos de apuração decendiais pela falta de lançamento de imposto nas saídas de produtos industrializados, que foram exigidos no auto de infração (processo nº 10830.006632/2006-61);

ii) como a redução dos montantes de créditos a ressarcir/compensar nos pedidos da contribuinte efetuados em vários processos relativos aos trimestres-calendário, como o que ora se analisa, decorrentes da acumulação de saldo credor de IPI na aquisição de insumos que não pode ser compensado no período.

Dispõe o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em seu art. 6º do Anexo II, sobre a vinculação de processos, nos seguintes termos:

*Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:*

*§1º Os processos podem ser vinculados por:*

*I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

*II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e*

*III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*

*(...)*

Tendo em vista que tanto o indeferimento parcial do pleito da contribuinte no presente processo como o auto de infração objeto do processo nº 10830.006632/2006-61 basearam-se em fato idêntico, qual seja, a reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, entendendo que está caracterizada a **conexão** entre os dois processos.

No processo nº 10830.006632/2006-61, mediante o Acórdão nº 3201-00.888–2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 02 de fevereiro de 2011, havia o Colegiado negado provimento ao recurso voluntário, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005*

*PEDIDO DE PERÍCIA. NEGATIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Compete à autoridade julgadora de primeira instância decidir, em despacho fundamentado, sobre o pedido de perícia apresentado pelo contribuinte.*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. BEBIDAS. CAPÍTULO 22.*

*Os produtos apresentados como bebidas prontas para consumo classificam-se no capítulo 22, ainda que contenham propriedades alimentares.*

*PRODUTOS DAS POSIÇÕES 22.04, 22.05, 22.06 E 2208. CAPACIDADE DO RECIPIENTE SUPERIOR A UM LITRO. ENQUADRAMENTO POR CLASSE.*

*No caso de recipientes com capacidade superior a 1 litro, cobra-se o imposto proporcionalmente ao definido para recipientes de 1 litro, arredondando-se a fração residual para 1 litro. A embalagem de 1,5 litros deve ser tributada como se de 2 litros fosse.*

*SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS. CLASSIFICAÇÃO. ALÍQUOTA.*

*Os suplementos vitamínicos, por não estarem enquadrados na Portaria nº 222 da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, não estão sujeitos às alíquotas específicas fixadas pelos Atos Declaratórios nº 012 de 2000 e 02 de 2001, da Secretaria da Receita Federal.*

*JUROS DE MORA. EXIGIBILIDADE.*

*Sobre os créditos tributários constituídos em auto de infração serão exigidos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, por expressa previsão legal.*

*MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO. APLICABILIDADE.*

*Aplica-se a multa de 75% sobre o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados não lançado na respectiva nota fiscal.*

*Recurso Voluntário Negado*

Restou consignado no Voto do Ilustre Relator do Acórdão nº 3201-00.888, a correção da classificação fiscal adotada pelo Fisco (2202.90.00 da TIPI), bem como a inadequação da alíquota específica aplicada pela fiscalização, nesses termos:

(...)

*Parece-me muito claro que há uma importante distinção entre os produtos compreendidos no capítulo 21 e os incluídos no capítulo 22, quando o assunto gira em torno da classificação de mercadorias da espécie das que são produzidas pela autuada, qual seja, o simples fato de serem ou não identificáveis como bebidas.*

*Os itens 07 e 12 das Notas Explicativas, acima comentados, são determinantes a esse respeito. Estivesse o produto sub examine apresentado nas condições neles especificadas e certamente deveriam, por força de seus próprios dizeres, ser enquadrados na posição 2106; todavia, estando o produto, como está, pronto para ser consumido como uma bebida, impossível classificar-se no capítulo 21.*

*Por esta mesma razão, não há como enquadrar tais produtos na especificação contida no item 16 também acima transcrito, tal como pretende a recorrente, pois, se onde encontra-se a mais textual menção aos produtos suscetíveis de serem enquadrados nos dois capítulos – itens 07 e 12 – não se admitem bebidas prontas para consumo, por certo não será como complementos alimentares que os mesmos venham a se enquadrar no capítulo 21, a menos que não fossem identificáveis como bebidas.*

*Noutro giro, o que se extrai das Notas Explicativas à posição 2202 também orienta em sentido contrário ao pretendido pela recorrente, se não vejamos.*

Capítulo 22

#### **Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres**

22.02 Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos\*) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.

2202.10 Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas  
2202.90 Outras A presente posição engloba as bebidas não alcoólicas tal como são definidas na Nota 3 do presente Capítulo, exceto as compreendidas em outras posições, em particular nas posições 20.09 ou 22.01.

A) Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

Este grupo inclui, entre outras:

1) As águas minerais (naturais ou artificiais) adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

2) As bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, com ou sem açúcar ou outros edulcorantes, aromatizadas com sucos ou essências de frutos ou com extratos compostos e adicionados, por vezes, de ácido tartárico e de ácido cítrico; estas bebidas são frequentemente tornadas gasosas, por meio de dióxido de carbono. Apresentam-se quase sempre em garrafas ou em outros recipientes fechados hermeticamente.

B) Outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas da posição 20.09.

Este grupo inclui, entre outros:

1) Os néctares de tamarindo tornados próprios para consumo sob a forma de bebida, por adição de água, açúcar ou outros edulcorantes e filtração.

2) **Certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como bebidas, tais como certas bebidas à base de leite e de cacau.** (grifos meus)

Estão excluídos desta posição:

a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, frutas ou de aromatizantes (posição 04.03).

b) Os xaropes de açúcares da posição 17.02 e os xaropes de açúcar aromatizados da posição 21.06.

c) Os sucos de frutas ou de produtos hortícolas, mesmo que sejam diretamente utilizados como bebidas (posição 20.09).

d) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04.

*Como se vê, é o capítulo 22 que destina-se às bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, com ou sem açúcar ou outros edulcorantes, inclusive certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como bebidas, como pode ser o caso do produto sub examine, uma vez identificado como complemento alimentar.*

*Neste contexto, não há qualquer contradição no fato de a Agência Nacional de Vigilância Sanitária ter avaliado criteriosamente o produto e classificado o mesmo como suplemento vitamínico, ou mesmo que a legislação infralegal citada no recurso voluntário e o registro junto ao Ministério da Saúde atestem a condição do produto como alimento. A uma, porque é de consabido que cada Órgão Público assim como cada Ministério tem competências próprias, sendo afeto ao Ministério da Fazenda a atividade de classificação fiscal de mercadorias, a duas, porque nada obsta que os produtos produzidos pela atuada sejam reconhecidos como suplemento vitamínico, devendo, ainda assim, ser enquadrados no capítulo 22, conforme acima demonstrado. (grifos do original)*

(...)

*O fato de haver outra decisão de lavra do mesmo Relator em outro processo, na mesma Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em sentido contrário do que neste se decidiu, não constitui alteração de critério jurídico, mas decorre da necessária autonomia dos julgados de cada processo. O fato foi objeto de comentário no voto condutor da decisão recorrida e, tal como penso, o i. Julgador decidiu adotar novo entendimento sobre a matéria, em busca da solução correta. Inadmissível seria sugerir que o a autoridade ficasse eternamente refém de decisões tomadas em outro processo.*

*Também não favorece à recorrente o fato de haver outros produtos similares no mercado sendo classificados no mesmo código. Essa circunstância não tem o condão de alterar a solução do litígio.*

*Quanto aos argumentos de que a fiscalização enquadrou a mercadoria em código genérico em detrimento das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e que a classificação escolhida pelo Fisco agride o princípio da seletividade, o fato é que, como acima ficou claro, a classificação deve feita nos termos da Regra 1 do Sistema*

*Harmonizado, ou seja, de acordo com os textos das posições e notas de capítulo, com apoio nas Notas Explicativas, situação que afasta qualquer possibilidade de aplicação da Regra 3.*

*Esclarecidos todos estes aspectos, há que se fazer uma importante ressalva na parte que tange ao enquadramento da mercadoria sub examine nos Atos Declaratórios nº 012 de 2000 e 02 de 2001, da Secretaria da Receita Federal.*

*De fato, se, por um lado, como dito antes, nenhuma decisão tomada por outro Ministério do Poder Executivo pode afastar a competência da Secretaria da Receita Federal de determinar a classificação fiscal de um produto, também esta não poderá interferir em assuntos afetos a outros Ministérios, como é o caso da identificação do produto como sendo um suplemento vitamínico ou um repositivo energético, decisão que compete à Secretaria de Vigilância Sanitária. Ademais, as próprias ordens de execução do Ministério da Fazenda remetem ao enquadramento determinado pelo Ministério da Saúde.*

*Desta maneira, embora a classificação fiscal correta seja a defendida pelo Fisco, o cálculo do tributo devido deve ser feito pela aplicação da alíquota ad valorem e não pela alíquota específica.*

*(...)*

Posteriormente, o Acórdão acima foi reformado, mediante o Acórdão nº 3102-001.711 - 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 29 de janeiro de 2013, acolhendo-se os Embargos de Declaração da contribuinte para dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do Voto do Relator Ricardo Paulo Rosa, parcialmente transcrito abaixo:

*(...)*

*Feita essa importante ressalva, de se acrescentar que, embora ela, parece-me que haja, de fato, uma contradição no Acórdão embargado que exige retificação.*

*Ao justificar a manutenção da exigência, ficou assentado que, embora o cálculo devesse ter sido feito pela aplicação da alíquota ad valorem e não da alíquota específica, tendo em conta que o crédito tributário, se regularmente constituído, teria sido em valor superior ao valor lançado, seria possível a manutenção do valor ainda que a metodologia de apuração estivesse equivocada. Assim constou no Voto.*

*Desta maneira, embora a classificação fiscal correta seja a defendida pelo Fisco, o cálculo do tributo devido deve ser feito pela aplicação da alíquota ad valorem e não pela alíquota específica.*

*Diante de tais circunstâncias, considerando as informações contidas no auto de infração dando conta de que da aplicação da alíquota ad valorem resulta crédito tributário em valor superior ao constituído no presente processo, resta o contribuinte beneficiado pela exigência de valor inferior ao que é efetivamente devido neste tipo de operação*

*Ocorre que, como não se desconhece, compete à autoridade autuante a apuração do crédito tributário devido, não sendo possível que a metodologia de cálculo seja revista em decisão administrativa ou que, se apurado por um critério considerado incorreto, o crédito seja mantido sob o argumento de que, houvesse sido corretamente apurado, teria sido mais gravoso ao contribuinte.*

*O fato é que, ainda que a auditoria mencione a circunstância de que o valor do crédito haveria de ser superior acaso utilizada a alíquota ad valorem, persiste o equívoco cometido, ao lançar o valor devido com base em critério de apuração inaplicável ao caso concreto, utilizando-se a alíquota específica quando isso não era possível.*

*Por conta disso, uma vez que à simples referência no Auto de Infração à consequência advinda da apuração do crédito tributário pela aplicação da alíquota ad valorem tenha sido indevidamente atribuído o condão de tornar o Auto uma espécie de lançamento híbrido, constituído por dois critérios de apuração distintos, resta a decisão desprovida de fundamentação capaz de dar-lhe o suporte necessário e, ainda mais, contraditória, ao encaminhar a solução do litígio com base em uma interpretação que não condiz com seus próprios fundamentos, sempre amparados na correta aplicação da legislação tributária por parte da Fiscalização Federal, devendo ser, por conseguinte, reformada.*

(...)

Como se vê, no processo nº 10830.006632/2006-61, embora tenha se entendido que estava correta a classificação fiscal sustentada pelo Fisco no auto de infração, verificou-se que a fiscalização deveria ter aplicado a alíquota *ad valorem* e não a específica, razão pela qual, nos Embargos, decidiu-se favoravelmente à contribuinte sob o argumento de que persistiria o equívoco cometido na autuação quanto ao critério de apuração do valor do tributo devido.

Diante disso, importa saber se a exoneração do crédito tributário objeto desse processo acarretaria, ou não, o reconhecimento do direito creditório no processo ora analisado.

Questão idêntica, com soluções divergentes, foi enfrentada nos processos nºs 10830.720403/2006-53 e 10830.000714/2003-50, relativos a pedidos de ressarcimento/compensação da contribuinte, em relação a reconstituição da escrita objeto do mesmo processo nº 10830.006632/2006-61, conforme ementas abaixo transcritas:

**Processo nº: 10830.720403/2006-53**

*Acórdão nº: 3401-003.204- 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

*Sessão de 23 de agosto de 2016*

*Matéria: PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO DE IPI*

*Recorrente: KORBACH VOLLET ALIMENTOS LTDA.*

*Relator: AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. SALDO CREDOR DE IPI. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/1999. AUTO DE INFRAÇÃO CANCELADO POR ERROS NA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. EFEITOS SOBRE O PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.*

*O ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário, no qual cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, e em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, em que cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito.*

*Se a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte realizada pela Fiscalização, que resulta na glosa de créditos pleiteados em pedido de*

*ressarcimento/compensação e no lançamento de créditos tributários por auto de infração, é considerada improcedente no julgamento do processo relativo ao auto de infração, deve-se reconhecer a sua invalidade para fundamentar a glosa dos créditos no pedido de ressarcimento/compensação, ficando restabelecido o direito de crédito do contribuinte.*

**Processo nº 10830.000714/2003-50**

*Acórdão nº 3302-003.048– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 28 de janeiro de 2016*

*Matéria: IPI RESSARCIMENTO*

*Recorrente: KORBACH VOLLET ALIMENTOS LTDA.*

*Relator: JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO*

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002*

*BEBIDAS DA MARCA XTAPA. ENQUADRAMENTO TARIFÁRIO.*

*As bebidas da marca XTapa classificam-se no código 2202.90.00 da TIPI, ainda que apresentem propriedades alimentares.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002*

*SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS. PRODUTO EXCLUÍDO DA RELAÇÃO DE ALIMENTO PARA PRATICANTES DE ATIVIDADE FÍSICA. APURAÇÃO DO IPI DEVIDO COM BASE NA ALÍQUOTA ESPECÍFICA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os suplementos vitamínicos, por não enquadrarem como alimento para praticantes de atividade física, nos termos da Portaria 222/1998 da extinta Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, não estão sujeitos às alíquotas específicas fixadas no Ato Declaratório SRF 12/2000.*

*RESSARCIMENTO. SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS. PRODUTO SUJEITO A APURAÇÃO DO IPI COM BASE ALÍQUOTA AD VALOREM. APURAÇÃO DO SALDO CREDOR REMANESCENTE DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE.*

*Na impossibilidade de apuração do IPI devido com base na alíquota específica, a apuração de eventual saldo credor do IPI, passível de ressarcimento, deve ser feita com base na alíquota ad valorem fixada no código 2202.90.00 da TIPI.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002*

*APURAÇÃO DE CRÉDITO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. INOCORRÊNCIA.*

*O regime jurídico-administrativo se assenta nos princípios da indisponibilidade do interesse público e da supremacia deste sobre o privado, logo, havendo conflito entre estes princípios e os institutos de natureza formal, previstos na seara do processo administrativo fiscal, tal como o instituto da preclusão processual, a força normativa dos citados princípios devem prevalecer sobre tais institutos.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

No meu ponto de vista, embora o despacho decisório que ora se analisa também se sustente na reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, não há qualquer relação de dependência dele com o auto de infração em si.

Não se despreza a conexão entre os dois processos, já acatada no início deste Voto, razão pela qual se adota aqui o entendimento já proferido pelo CARF no processo nº 10830.006632/2006-61 em relação à classificação fiscal e à modalidade de alíquota a ser aplicada aos produtos. No entanto, entendo que o efeito da incorreção na reconstituição da escrita **no despacho decisório** é matéria específica do presente processo, que pode ser decidida de maneira diversa daquela decidida no processo nº 10830.006632/2006-61 em relação ao auto de infração, mesmo porque o art. 146 do CTN, que veda a alteração de critério jurídico, aplica-se somente ao lançamento, seja lá qual for a interpretação que se dê a esse dispositivo.

Há que se ponderar também que a apuração do IPI segundo a alíquota específica não traz alteração nos créditos do imposto decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mas somente no cálculo do imposto devido quando das saídas, afetando assim apenas o saldo credor acumulado no trimestre-calendário que não pode ser compensado, de forma que o impacto da incorreção na reconstituição da escrita no presente processo é apenas indireto (não afeta os créditos, mas só o montante final a ressarcir), enquanto que no auto de infração atinge-se o próprio fato gerador.

Ao se analisar o Acórdão nº 3102-001.711, que deu provimento ao recurso voluntário no processo nº 10830.006632/2006-61 em sede de Embargos Declaratórios, verifica-se que não há nenhuma menção a que a reconstituição da escrita tivesse sido considerada nula, restando apenas ali consignado que ela não mais serviria para sustentar o auto de infração, no entender daquele Colegiado, por questões relativas a modificação de critério jurídico do lançamento, após a constatação de que houve equívoco pela fiscalização na adoção da alíquota específica em vez da alíquota *ad valorem*.

Sendo o CARF competente para julgar o recurso voluntário em face da decisão recorrida, poderá também modificá-la parcialmente em conformidade com o disposto no art. 64 da Lei nº 9.784/99, abaixo transcrito, obviamente que sem agravar a situação da recorrente:

*Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.*

Nessa esteira, o ajuste na reconstituição da escrita decorrente do entendimento do CARF de que a alíquota aplicável seria a *ad valorem* poderá ser feito posteriormente pela Unidade de Origem, sem causar prejuízo à contribuinte, em liquidação da decisão do Colegiado, conforme já decidido no processo nº 10830.000714/2003-50, sob a relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> No processo nº 10830.000714/2003-50, Acórdão nº 3302-003.048– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de janeiro de 2016, foi adotada solução semelhante dando-se provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

(...)

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para determinar que autoridade da Receita Federal de origem proceda a apuração do valor do crédito do IPI com base na alíquota *ad valorem* do imposto fixada para o código 2202.90.00 da TIPI, na data da ocorrência dos fatos geradores, devendo ser observado o seguinte:

a) a parcela do crédito reconhecido não poderá ser revista para reduzir o valor do crédito já reconhecido pela decisão de primeira instância (fls. 347/387), que, neste ponto, deve ser considerada definitiva, em razão da não interposição de recurso de ofício, por não atender os requisitos de admissibilidade; e

b) eventual irrisignação da recorrente quanto ao valor do crédito passível de ressarcimento a ser reconhecido pela autoridade competente da unidade da Receita Federal de origem deverá ser feita na forma prevista na Solução de Consulta Interna Cosit 18/2012, combinado com o disposto nos itens 61 a 80 do Parecer Normativo Cosit 8/2014, no que aplicável ao caso em tela.

(...)

---

De outra parte, não me parece legítimo reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado, eis que a contribuinte efetivamente **deu saída a produtos sem destaque e recolhimento do imposto quando deveria fazê-lo** em face da reclassificação fiscal que o próprio CARF entende adequada no processo nº 10830.006632/2006-61 e no presente, ainda que sob outra modalidade de alíquota.

Melhor dizendo, o CARF concorda com a fiscalização no sentido de que o saldo credor de IPI acumulado no trimestre-calendário deve ser reduzido, só divergindo em relação ao quantum, assim, não seria razoável este Colegiado reconhecer a totalidade do crédito pleiteado, calculado pela contribuinte em face de outra classificação fiscal, para a qual não havia imposto a recolher na saída do produto, sendo que o CARF entende que seria correta outra classificação fiscal, a qual gera débitos do imposto reduzindo o saldo credor acumulado no trimestre-calendário passível de ressarcimento.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar **provimento parcial** ao recurso voluntário para determinar à DRF-Campinas **que proceda à apuração do valor do crédito do IPI a ressarcir/compensar**, tendo por base para as saídas dos produtos industrializados a alíquota *ad valorem* do imposto fixada para o código 2202.90.00 da TIPI, na data da ocorrência dos fatos geradores, sem reduzir o montante a ressarcir à recorrente já autorizado no despacho decisório e confirmado em decisão de primeira instância, mas o aumentando se for o caso.

*(Assinatura Digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

A matéria objeto deste processo já foi por nós enfrentada à época da lavratura do Acórdão CARF nº **3402-004.085**, em que era parte o mesmo contribuinte, razão pela qual reitero abaixo as razões lá aduzidas:

Tal matéria foi enfrentada com muita propriedade pelo Conselheiro Ricardo Rosa no Acórdão CARF nº 3102-001711, onde foi consignado o seguinte:

Ao justificar a manutenção da exigência, ficou assentado que, embora o cálculo devesse ter sido feito pela aplicação da alíquota ad valorem e não da alíquota específica, tendo em conta que o crédito tributário, se regularmente constituído, teria sido em valor superior ao valor lançado, seria possível a manutenção do valor ainda que a metodologia de apuração estivesse equivocada. Assim constou no Voto.

Desta maneira, embora a classificação fiscal correta seja a defendida pelo Fisco, o cálculo do tributo devido deve ser feito pela aplicação da alíquota ad valorem e não pela alíquota específica.

Diante de tais circunstâncias, considerando as informações contidas no auto de infração dando conta de que da aplicação da alíquota ad valorem resulta crédito tributário em valor superior ao constituído no presente processo, resta o contribuinte beneficiado pela exigência de valor inferior ao que é efetivamente devido neste tipo de operação.

Ocorre que, como não se desconhece, compete à autoridade autuante a apuração do crédito tributário devido, não sendo possível que a metodologia de cálculo seja revista em decisão administrativa ou que, se apurado por um critério considerado incorreto, o crédito seja mantido sob o argumento de que, houvesse sido corretamente apurado, teria sido mais gravoso ao contribuinte.

O fato é que, ainda que a auditoria mencione a circunstância de que o valor do crédito haveria de ser superior acaso utilizada a alíquota ad valorem, persiste o equívoco cometido, ao lançar o valor devido com base em critério de apuração inaplicável ao caso concreto, utilizando-se a alíquota específica quando isso não era possível.

Por conta disso, uma vez que à simples referência no Auto de Infração à consequência advinda da apuração do crédito tributário pela aplicação da alíquota ad valorem tenha sido indevidamente atribuído o condão de tornar o Auto uma espécie de lançamento híbrido, constituído por dois critérios de apuração distintos, resta a decisão desprovida de fundamentação capaz de dar-lhe o suporte necessário e, ainda mais, contraditória, ao encaminhar a solução do litígio com base em uma interpretação que não condiz com seus próprios fundamentos, sempre amparados na correta aplicação da legislação tributária por parte da Fiscalização Federal, devendo ser, por conseguinte, reformada.

Assim, resta clara a impossibilidade de realização de uma nova reconstituição da escrita fiscal da Embargante, não havendo outra alternativa jurídica senão o cancelamento integral do Auto de Infração e o reestabelecimento da escrita original da Empresa, cujos critérios foram convalidados no julgamento do Processo Administrativo nº 10830.006632/2006-61.

Assim, ao determinar nova reconstrução da escrita com novo critério o relator do Acórdão embargado laborou em contradição, visto se tratar de providência contrária à legislação e às premissas fáticas assumidas em seu voto.

Processo nº 10830.720424/2006-79  
Acórdão n.º **3402-004.143**

**S3-C4T2**  
Fl. 11

---

Desse modo, há que se reconhecer como válida a escrita original, dando-se consequentemente provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

É como voto.