



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.727394/2017-84  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **3201-010.434 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de março de 2023  
**Embargante** AMBEV S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA.**

Demonstrada a ocorrência da contradição apontada pelo Embargante, acolhem-se os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanear a ementa do acórdão embargado, em conformidade com o teor do voto vencedor.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Em conformidade com decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento submetido à sistemática de repercussão geral, admite-se o registro de crédito de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher, sem efeitos infringentes, a parte dos embargos admitida pelo presidente da turma, com a inclusão, na ementa do acórdão 3201-006.651, do texto correspondente à possibilidade de se descontar crédito presumido de IPI nas aquisições isentas de insumos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM), de acordo com decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) submetida à sistemática da repercussão geral.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário e Hécio Lafeté Reis (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-005.424, de 23/05/2019, em razão da alegada ocorrência de nulidades, omissão e contradição no acórdão embargado.

Os presentes autos originaram-se da lavratura de auto de infração de IPI decorrente da apuração de aproveitamento indevido de créditos do imposto, em razão das seguintes constatações: (i) erro na classificação fiscal em aquisições de kits concentrados para bebidas da Pepsi Cola da Amazônia Ltda. e Arosuco Aromas e Sucos Ltda., (ii) desconto indevido de crédito presumido de IPI relativamente a aquisições de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional por estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental, por não atendimento dos pressupostos legais para a fruição do benefício e (iii) desconto indevido de créditos escriturados a título de materiais intermediários de produção, por não se tratar de insumos.

Na Impugnação, o contribuinte contestou a autuação, aduzindo, em preliminar, a nulidade do auto de infração em razão da (i) inexistência de embaraço à fiscalização, (ii) impossibilidade de constituição de crédito tributário com base em presunções e (iii) impossibilidade de mudança de critério jurídico e, no mérito, (a) regularidade do creditamento de IPI nas aquisições de materiais intermediários de produção, (b) correta classificação fiscal dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes, (c) boa-fé do Impugnante, (d) regularidade do creditamento incentivado de IPI referente a aquisições de produtos oriundos da Amazônia Ocidental, (e) direito a crédito de IPI referente a insumos desonerados oriundos da Zona Franca de Manaus, (f) impossibilidade de cobrança de multa agravada, (g) inexistência de fraude, dolo ou simulação e (h) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A Impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento (DRJ), que manteve o lançamento em sua integralidade.

No Recurso Voluntário, o contribuinte reiterou seus argumentos de defesa, alegando, ainda, a nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa, por ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados.

No acórdão nº 3201-005.424, de 23/05/2019, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, (i) rejeitou as preliminares de nulidade, (ii) conheceu em parte do Recurso Voluntário em razão da existência de trânsito em julgado quanto ao aproveitamento do crédito do IPI nas aquisições de materiais e bens destinados ao uso, ao consumo e ao ativo permanente e (iii) afastou a qualificação e o agravamento da multa de ofício. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para determinar a aplicação da decisão proferida pelo STF acerca da aquisição de produtos isentos da ZFM.

Cientificada da decisão de segunda instância, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs Embargos de Declaração, arguindo a ocorrência de contradição na decisão, uma vez que, na parte dispositiva, enquanto o colegiado reconheceu a concomitância somente em relação ao “aproveitamento do crédito do IPI nas aquisições de materiais e bens destinados ao uso, ao consumo e ao ativo permanente”, objeto da ação declaratória n.º 98.061526-0, no voto vencedor, também se indicara a concomitância quanto aos seguintes pontos: (i) notas fiscais emitidas pela Valfilm e Ravibras, que mencionam a isenção das mercadorias, sem referência legal ou sob fundamento do art. 81, II e III, do RIPI/2010 e (ii) a reclassificação dos kits procedida pela fiscalização em novos códigos tarifários de alíquota zero.

Admitidos os embargos pelo Presidente da turma, o colegiado, no acórdão 3201-006.651, de 18/02/2020, os acolheu, sem efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada pela PGFN, com a correção do voto vencido, adequando-o ao dispositivo, sendo a ementa corrigida nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ARTS. 10 E 59 DO PAF. ART. 142 CTN. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário. Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito. Hígidez que afasta sua nulidade à luz dos arts. 10 e 59 do PAF e 142 do CTN.

DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa decisão de Delegacia de Julgamento que enfrenta todas as matérias suscitadas em impugnação, mormente, quando apresenta fundamentação adequada e suficiente para declarar a improcedência do pleito de formulado pela contribuinte.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO.

Não é passível de nulidade o lançamento tributário realizado em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material. Descabida a declaração de nulidade quando o relatório fiscal contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

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

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

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

**IPI. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS (MATERIAIS E BENS DE USO, CONSUMO E ATIVO PERMANENTE). AÇÃO JUDICIAL COM JULGAMENTO DEFINITIVO. NÃO CONHECIMENTO.**

A decisão definitiva em Ação Judicial que negou o aproveitamento de crédito de IPI nas aquisições de materiais e bens destinados ao uso, ao consumo e ao ativo permanente deve ser observada pela Receita Federal na liquidação do julgado e importa o não conhecimento do recurso no tocante à matéria.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.**

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.**

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. ALEGADA AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO TEMPESTIVO A INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL. NÃO SUBSUNÇÃO ÀS HIPÓTESES DE AGRAVAMENTO DE QUE TRATA O ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96. AFASTAMENTO DO GRAVAME.**

A constatação de que o sujeito passivo, embora tendo praticado condutas protelatórias, atendeu, mesmo que de forma insuficiente, às intimações oficiais, não autoriza o agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, eis que a fiscalizada, a rigor, não deixou de informações necessárias à formalização do lançamento tributário.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa legalmente prevista não pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula Carf nº 2

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 108.**

O crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária. Assim, quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não sendo pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados na forma da lei. 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 n.º 108).

Na sequência, a PGFN interpôs Recurso Especial, cujo seguimento foi dado pelo Presidente da Câmara, tendo o contribuinte apresentado contrarrazões.

O contribuinte, após a ciência dos acórdãos, opôs Embargos de Declaração, alegando a ocorrência de vícios de nulidade, de omissão e de contradição nas decisões, tendo o Presidente da turma os admitido apenas parcialmente, para que as ementas do julgado passassem a refletir o que nele restara decidido quanto ao direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em face dos acórdãos n.º 3201-005.423, de 23/05/2019, e 3201-006.651, de 18/02/2020, em razão da alegada ocorrência, devidamente admitida pelo Presidente da turma, de contradição entre a ementa do julgado e a decisão acerca do direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção.

Compulsando-se os autos, constata-se que, no acórdão de Recurso Voluntário, a referida matéria, contrariamente ao que constara do voto vencedor, restou ementada nos seguintes termos:

DIREITO CREDITÓRIO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA ISENTA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE. SALVO POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL.

Salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não-cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." enunciado da Súmula CARF n.º 2:

"A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI." enunciado da Súmula CARF n.º 18.

No acórdão de Embargos, com a correção da ementa efetuada pelo colegiado, a matéria deixou de constar da ementa, situação em que se confirma, efetivamente, a contradição apontada pelo Embargante.

Portanto, vota-se por acolher, sem efeitos infringentes, a parte dos embargos admitida pelo Presidente, com a inclusão, na ementa do acórdão 3201-006.651, do seguinte trecho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em conformidade com decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento submetido à sistemática de repercussão geral, admite-se o registro de crédito de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis