



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.723510/2020-72</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.203 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	REFRESCOS GUARARAPES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2018

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. NOTA FISCAL. PRODUTOS DA ZFM ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. ART. 62 DA LEI Nº 4.502/1964.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP (Acórdão nº 9303-016.082).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo, contra o **Acórdão nº 3402-012.363, de 26/11/2024**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, desta 3ª Seção, assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2018

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE DE BOA FÉ. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO ANTERIOR PELA ADMINISTRAÇÃO.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa pela Administração Tributária.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

Decisões judiciais devem ser interpretadas de forma literal e restrita. A decisão judicial quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito referente a insumos isentos permite o creditamento ficto na alíquota original do produto adquirido. Assim, não produzirão créditos a aquisição de insumos isentos adquiridos da Recofarma referentes a produtos separados tributados à alíquota zero, uma vez constatado não se tratar de um concentrado único para fabricação de refrigerantes.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2018

KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. COMPONENTES DIVERSOS EMBALADOS SEPARADAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE NOTA EXPLICATIVA DO SISTEMA HARMONIZADO.

O inciso XI, das Notas Explicativas da Regra Geral 3 b), a qual permitiria classificar um produto, composto por diversos componentes diferentes, na posição do artigo que lhe conferir característica essencial, veda expressamente a aplicação desta Regra Geral para classificar kits de concentrados (misturas) e produtos da indústria alimentícia sem mistura, embalados separadamente, que sejam matéria prima para a produção de refrigerantes, tendo como consequência a necessidade de classificação separada de cada componente do kit.

Consta do dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao Recurso Voluntário.

#### ***Breve histórico do fatos***

Trata o processo de Auto de Infração (fls.04/14), lavrado para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, referente ao período de apuração compreendido entre 09/2016 a 12/2018, acrescido de multa proporcional de ofício de 75% e dos juros de mora. A empresa é integrante do denominado "Sistema Coca-Cola Brasil", tendo como principal fornecedora a empresa RECOFARMA - Industria do Amazonas Ltda., situada na Zona Franca de Manaus - ZFM, também pertencente ao "Sistema Coca-Cola Brasil", e que produz os denominados "kits para refrigerantes".

Conforme informado pela Fiscalização no Relatório Fiscal (15/170), a infração apontada foi motivada em razão da apropriação indevida de créditos fictos decorrentes da aquisição de kits de matérias primas para a industrialização de refrigerantes da marca Coca Cola, e que eram fornecidos pela empresa RECOFARMA, empresa localizada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Tais créditos não foram considerados pelos seguintes motivos:

1) **Impossibilidade de crédito com base no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75**: os kits adquiridos pela fiscalizada junto à RECOFARMA - AM não fazem jus à isenção prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 e no art. 95, III do RIPI/2010 e, deste modo, tampouco podem gerar créditos incentivados com base no § 1º do mesmo art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 e do art. 237 do RIPI/2010, tendo em vista não terem os referidos kits sido produzidos com a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

2) **Impossibilidade de crédito por erro na classificação fiscal dos insumos**: o Os insumos adquiridos junto à RECOFARMA para a fabricação de refrigerantes, foram

classificados em um código indevido da TIPI. A rigor, não deveria ser adotado o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, mas sim as classificações específicas de cada um dos componentes adquiridos, o que impossibilita a utilização da alíquota de 20%.

Devidamente cientificado, o autuado apresentou, tempestivamente (vide despacho de fl.1437), a Impugnação (fls. 1098/1169), a qual foi julgada pela 2ª Turma da DRJ em Recife/PE, por meio do **Acórdão nº 104-004.067**, de **25/03/2021** (fls.1.448/1.485), que por unanimidade de votos, decidiu pela procedência parcial do pleito, no sentido de:

- i) Exonerar os valores indicados na tabela abaixo, referentes aos fatos geradores 31/10/2018 e 30/11/2018:

Fato Gerador	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido
31/10/2018	433.940,27	246.552,87	187.387,40
30/11/2018	589.707,32	358.110,72	231.596,60

- ii) Exonerar a fração da multa de ofício de 75%, dos meses de abril e dezembro de 2018, correspondente, respectivamente, aos valores de R\$ 1.072,57 (75% = R\$ 804,43\*) e R\$ 422.880,82 (75% = 317.160,61\*), conforme indicado na tabela abaixo:

Fato Gerador	Valor Lançado	Valor da Multa	Multa Exonerada	Multa Mantida
30/04/2018	1.066.078,59	799.558,94	804,43*	798.754,51
31/12/2018	1.181.027,24	885.770,43	317.160,61*	568.609,82

- iii) Alertar a Unidade de Origem para adoção das providências relativas à alocação dos saldos de pagamentos disponíveis realizados antes da ação fiscal, referentes aos meses de abril e dezembro de 2018, conforme destacado neste Voto no item “Dos valores já pagos (recolhidos ou compensados)”.

O sujeito passivo tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 09/06/2021 (fl.1.491), e apresentou Recurso Voluntário em 06/07/2021 (fls.1.494/1.569), argumentando em síntese: (i) nulidade do Auto de Infração – afirma que, no 4º Trimestre/2018, apurou débitos de IPI, que foram pagos ou compensados, e cujas quitações não teriam sido consideradas para o cálculo do tributo lançado, e que o provimento parcial dado na Primeira Instância implicaria em alteração do critério jurídico ao determinar o recálculo do valor lançado em auto de infração; (ii) adequada classificação fiscal dos kits para a fabricação de refrigerantes – Cita a Nota COEST/CETAD nº 071/2018, que ao reduzir a alíquota do ex tarifário 2106.90.10 EX01, reconheceu a correção da classificação fiscal adotada pela Recorrente; (iii) argumenta que a Ação Anulatória da RECOFARMA contra o auto de infração controlado no processo 11080.732817/2014-28, teria reconhecido a classificação aplicada pela Recorrente como a correta; (iv) aplicação da Portaria Interministerial MPO/MICTMCT nº 08/98, como forma de ratificar a classificação fiscal adotada; (v) o kit para a fabricação de refrigerantes seria um produto único e com a classificação fiscal adotada tanto pela Recorrente, quanto pelo fabricante; (vi) o MSI 95.0008787-1 teria decisão transitada em julgado reconhecendo o crédito ficto do IPI, em relação ao concentrado classificado

na subposição de primeiro nível 2106.90.10; (vii) o auto de infração seria ilegal pois ao descartar a classificação adotada pela Recorrente, a Autoridade Tributária tinha que ter arbitrado o valor do crédito devido; (viii) as notas fiscais de aquisição dos kits são idôneas e a Recorrente agiu de boa-fé; e, (ix) impossibilidade da exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão da aplicação do art. 100, do CTN, e do art. 76, II, da Lei nº 4.502/1964.

A lide foi julgada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, desta 3ª Seção do CARF, por meio do **Acórdão nº 3402-012.363, de 26/11/2024** (fls.1.654/1.680), que por unanimidade de votos, decidiu-se pela rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida, e por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.

Os embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo (fls.1.690/1.700) foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 2ª TO da 4ª Câmara, nos termos do **Despacho nº 3402-000.001**, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, desta 3ª Seção do CARF, de 10/06/2025 (fls.1.726/1.735).

#### ***Do Recurso Especial do Contribuinte***

No seu Recurso Especial (fls.1.745/1.761), o contribuinte suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à **NÃO RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO**. Indica como paradigma os **Acórdãos nº 3401-003.751 e nº CSRF/02-02.895**.

Em relação a divergência, consta do recurso o seguinte:

- a) a situação fática de todos os casos é a mesma: classificação fiscal (supostamente) equivocada constante de nota fiscal emitida pelo fornecedor;
- b) tanto no ACÓRDÃO RECORRIDO quanto nos ACÓRDÃOS PARADIGMAS, discute-se a mesma questão jurídica: existência, ou não, da obrigação de o adquirente verificar a correção de classificação fiscal de produto constante de nota fiscal emitida pelo fornecedor;
- c) a legislação analisada tanto no ACÓRDÃO RECORRIDO quanto nos ACÓRDÃOS PARADIGMAS é a mesma: art. 62 da Lei nº 4.502/64 e normas que tratam da aquisição de mercadoria e da boa-fé do adquirente; e
- d) a conclusão do ACÓRDÃO RECORRIDO contrapõe-se à dos ACÓRDÃOS PARADIGMAS, porque:
  - d.i) enquanto o ACÓRDÃO RECORRIDO concluiu que a RECORRENTE, na qualidade de adquirente, seria responsável pelos consectários de eventual erro de classificação fiscal constante de nota fiscal realizado pelo fornecedor do produto;
  - d.ii) os ACÓRDÃOS PARADIGMAS concluíram que o adquirente de produto não é responsável por eventual erro de classificação fiscal constante de nota fiscal

realizado pelo fornecedor do produto e, por isso, não cabe a glosa do respectivo crédito de IPI nem a imposição de multa.

No mérito, defende, em síntese:

4.1 O entendimento dos ACÓRDÃOS PARADIGNAS deve prevalecer, porque não pode ser atribuída à RECORRENTE a obrigação de verificação da correção da classificação fiscal constante das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor.

4.2. Com efeito:

- a) o art. 62 da Lei nº 4.502/64 determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem às prescrições legais e regulamentares, mas não exige que o adquirente examine a correção da classificação fiscal dos produtos realizada pelo fornecedor;
- b) os RIPIs de 1972, 1979 e 1982, ao regulamentarem esse art. 62 da Lei nº 4.502/64, extrapolaram os limites da lei e acrescentaram específica e expressamente essa obrigação de o adquirente também examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, aplicando multa regulamentar para o contribuinte que descumprisse tal obrigação (art. 173 do RIPI/82, art. 169 do RIPI/72 e art. 266 do RIPI/79);
- c) o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) e o STJ já decidiram que aquela nova obrigação para o adquirente de verificar a correção da classificação fiscal, prevista apenas pelos RIPIs de 1972, 1979 e 1982, não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei nº 4.502/64 (Apelação em Mandado de Segurança nº 105.951 RS, 6 Turma do TFR, Relator Ministro CARLOS MARIO VELLOSO, DJ de 29.10.1987, RESP nº 552.479, 1ª Turma do STJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ de 19.12.2005, AgInt no ARESP nº 1.521.871, 2ª Turma do STJ, Relator Ministro NAURO CAMPBELL MARQUES, DJ de 15.12.2022, entre outros);
- d) e, desde a edição do RIPI/98, foi suprimido tal acréscimo regulamentar, tendo sido mantida essa supressão nos RIPIs de 2002 e 2010 (arts. 266 e 327, respectivamente), em observância ao disposto no art. 99 do CTN, segundo o qual "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei".

4.3. Dessa forma, não há na lei (art. 62 da Lei nº 4.502/64) e não existe no regulamento a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal, sendo certo que o crédito de IPI sub judice foi apurado sob a vigência de lei e de RIPI (de 2010) que não mais impõem a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto.

Em análise de Admissibilidade de Recurso Especial, realizada em 03/10/2025 (fls.1.824/1.830), o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto, nos seguintes termos:

## **2 ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS MATERIAIS DE ADMISSIBILIDADE**

No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

### **DIVERGÊNCIA - DA NÃO RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO**

A decisão recorrida apreciou alegação recursal no sentido da não responsabilidade do recorrente pelo erro de classificação cometido pelo seu fornecedor, e que apenas utilizou-se das informações constantes das notas fiscais.

Com relação à alegação de boa-fé do adquirente referente aos dados constantes das notas fiscais emitidas pelos seus fornecedores, o voto condutor da decisão recorrida interpretou o art. 113 do Código Civil, concluindo que (fls. 1.675), "...para que se consagre a boa-fé, [é fundamental] que haja racionalidade econômica das partes, e que seu comportamento posterior ao contrato o ratifique. Aduziu que não se pode ignorar o descumprimento das Normas de Interpretação do Sistema Harmonizado na classificação fiscal de mercadorias (item XI, Regra Geral 3.b, da NESH), que expressamente, veda a classificação como produto único:

A arguição de ignorância do erro na classificação não pode ser alegada por técnicos especializados num setor de grande movimentação financeira e de grande controle de qualidade e técnico na fabricação de refrigerantes de renomada marca.

Referendou os fundamentos do Acórdão nº 9303-015.038.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-003.751 está assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. FALHA DO ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Ainda que bem descritos os fatos, faz-se necessário que o auto de infração indique claramente e com precisão os fundamentos legais que conduziram à sua lavratura, não podendo fazê-lo de maneira genérica ou com vagueza, sob pena de se inviabilizar o direito de defesa. Arts. 3º e 142, parágrafo

único da Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 10 do Decreto nº 70.235/1970 e art. 50 da Lei nº 9.784/1999, do inciso II do art. 489 da Lei nº 13.105/2015 (CPC).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

IMPOSSIBILIDADE DE SE PROCEDER À GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR.

E descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Inteligência do art. 225 RIPI e do art. 49 CTN, sob pena de duplo enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, sendo cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 CTN. Os deveres dirigidos à contribuinte-adquirente inerentes ao art. 266 do RIPI se referem, salvo exigências específicas que defluem da própria norma, são aqueles evidentes, decorrentes da simples análise da mercadoria e dos documentos fiscais, não sendo cabível se exigir que o adquirente verifique a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor.

A decisão interpretou o art. 266 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002, e concluiu que o objetivo do dispositivo é alcançar apenas aquilo que o adquirente "sabe ou deveria saber", sobre erros formais ou de identificação imediata ou evidente, cabendo ao adquirente examinar se os produtos estão rotulados, marcados, selados (caso estiverem sujeitos ao selo de controle) e se estão acompanhados dos documentos exigidos, e se tais documentos satisfazem às prescrições (formais) do Regulamento. Aduziu que, quando a exigência de verificação é específica, exigindo-se um verdadeiro dever de fiscalização ou de colaboração do adquirente, a norma é expressa, e.g. ao exigir que verifique se a mercadoria está selada, estando a fornecedora sujeita ao selo de controle, o que obriga a empresa a saber se há ou não a sujeição de seu fornecedor à norma em apreço.

O Acórdão indicado como paradigma nº CSRF/02-02.895 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 05/08/1992 a 27/02/1997

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades.

IPI. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

O conteúdo semântico da expressão "e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares" existente na parte final do art. 62 da Lei nº 4.502/64 não inclui a obrigatoriedade de o adquirente verificar se a classificação fiscal dos produtos adquiridos está correta.

Recurso especial negado.

Interpretando o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964, em linha com a decisão anterior, o voto condutor do Acórdão CSRF/02-02.895 assentou que o conteúdo semântico da expressão "e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares" existente na parte final do dispositivo, não inclui a obrigatoriedade de o adquirente verificar se a classificação fiscal dos produtos adquiridos está correta.

#### COTEJO DOS ARESTOS CONFRONTADOS

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. O dissídio interpretativo emerge quando se verifica que, enquanto a decisão recorrida entendeu ser obrigação do adquirente o *caveat* de verificar a correção da classificação fiscal consignada na NF de entrada do produtos, haja vista o vulto do creditamento, os paradigmas assentaram, em sentido contrário, que tal obrigação não se incluiu entre as verificações de que trata o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964.

Dissídio comprovado.

#### CONCLUSÃO

Em cumprimento ao disposto no art. 59, III, do RICARF, e com base nas razões retro expostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls.1.832/1.837), defendendo a negativa de provimento do recurso, para manter o acórdão proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência. Em síntese, aduz que: (i) é inoponível ao Fisco a alegada boa-fé quanto ao creditamento realizado com base na classificação fiscal feita pelo fornecedor; (ii) não se está a discutir responsabilidade por infração à legislação tributária, mas do reconhecimento de que, por erro de classificação fiscal, houve apuração indevida de crédito de IPI, com repercussão na base de cálculo do imposto devido pela recorrente, na condição de contribuinte, e não de responsável, e ainda que se estivesse, o art. 136 do CTN prescreve que, em regra, a responsabilização tributária do agente não depende de sua intenção; (iii) afigura-se irrelevante discutir se o erro de classificação fiscal deve ser imputado em tese exclusivamente às fornecedoras dos "kits", pois a rigor, a resolução da presente controvérsia não perpassa pela interpretação e aplicação do art. 62 da Lei 4.502/1964, norma que estatui um dever instrumental;

e, (iv) constatado o erro de classificação fiscal, impõe-se o lançamento do tributo pela autoridade fiscal, por se tratar de atividade vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:***

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, nos termos postos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sendo patente a divergência jurisprudencial sobre matéria **1: “Quanto à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor”**, diante do antagonismo das conclusões a que chegaram os colegiados, em relação a aplicação do art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964

No caso, no entendimento do Acórdão recorrido, é sim a recorrente responsável por zelar pela correta classificação fiscal dos produtos que adquire, sendo cabível a glosa dos créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. Por outro lado, os acórdãos paradigmas concluíram que o adquirente de determinado produto não é responsável por eventual erro cometido pelo fornecedor do produto em classificação fiscal constante de nota fiscal, que tal obrigação não se incluiu entre as verificações de que trata o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

### ***II – Do mérito:***

O litígio passa a versar então sobre se há ou não responsabilidade do adquirente de verificar a correção da classificação fiscal indicada pelo fornecedor.

Esta discussão já foi objeto de reiterados julgados desta Turma, motivo pelo qual valho-me da fundamentação constante do **Acórdão nº 9303-016.082**, de 09/10/2024, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, envolvendo o mesmo tema, julgado sob a ótica do art. 62 da Lei nº 4.502/196 questionado pela ora recorrente.

PROCESSO 10830.728064/2016-25

ACÓRDÃO 9303-016.082 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 9 de outubro de 2024

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE RECORRENTE SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. NOTA FISCAL. PRODUTOS DA ZFM ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. ART. 62 DA LEI Nº 4.502/1964.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Consta do voto o seguinte acerto:

No mérito, trata-se, em síntese, da **“responsabilidade (ou não) de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor”**.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964 a Turma Julgadora entendeu que: *“Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas (sic), eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever jurídico ex lege, pautado em implicações decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ainda que eventualmente possa ter sido induzida a erro por terceiro”*.

Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal emitida pelo fornecedor: *“Sendo a correta classificação das mercadorias um dever ex lege da Recorrente, não pode imputar a terceiro eventual erro ou indução a erro por inexatidão”*.

O Contribuinte alega no Recurso Voluntário que não deve ser dele exigida, como adquirente de boa-fé, a obrigação de examinar a classificação dos produtos, dada pelo fornecedor, não havendo, portanto, qualquer infração cometida pela empresa ao aceitar a classificação adotada pela empresa fornecedora RECOFARMA.

No especial, alega que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 não estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal. Os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atual) expressamente suprimiram essa obrigação, e o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI(Decretos), por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “(...) *prescrições legais e regulamentares*” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal. Por fim afirma que (fl. 4.317), “*No presente caso, há mais razão ainda para aplicação da referida jurisprudência, porque as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA são idôneas.*”

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Fiscalização informa que houve erro na classificação fiscal do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero). Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. Foi juntado aos autos, Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo. Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO.

Sobre o tema, cabe destacar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

De outro lado, alega-se que alguns dos Regulamentos do IPI anteriores (RIPI de 1972, 1979 e 1982), ao regulamentar o art. 62 do da Lei nº 4.502/1964, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, e que na redação do RIPI 2002(Decreto nº 4.544/2002, art. 266) e na atual redação do art. 327 do RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, que passou a ter a mesma redação do art. 62 da referida Lei no 4.502/1964. Confira-se:

**Lei 4.502/1964:**

“**Art. 62.** Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou

marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao sê-lo de controle, **bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.**

§1º **Verificada qualquer falta**, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.”

**RIPI/2020 - Decreto 7.212/2010:**

“**Art. 327.** Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento(Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§2º **A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).” (...)(grifo nosso)

Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento “(...)estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento” (grifo nosso).

E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme § 1º).

Veja-se que, no primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017), recorro que se tratava de caso de nulidade da autuação, na parte impactada pela discussão a respeito da classificação fiscal, em processo em que o atuante sequer remeteu a reclassificação a qualquer regra do Sistema Harmonizado, e a decisão de piso tratou do tema em uma página, com pouca tecnicidade. A falha no enquadramento e as deficiências do lançamento me levaram a acompanhar o relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, inclusive no item referente à apropriação indevida de créditos, tendo em conta o

destaque do fornecedor com alíquota que seria maior. Naquela ocasião, invocou o relator como fundamento o Acórdão no 3402-00.719, em que o Colegiado unanimemente assentou:

“OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou pela simples identificação da mercadoria. **Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.**” (grifo nosso)

E destacou o relator do Acórdão no 3401-003.751, após citar tal precedente, que “O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores”, reconhecendo que, em casos específicos pode ser exigido do fornecedor a verificação da classificação da mercadoria.

Nesse raciocínio acompanhamos o relator, naquela ocasião, diante da precariedade do lançamento, e do afastamento do erro de classificação, com a declaração de nulidade, o que colocava em destaque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando caso diferente (relativo a outro sujeito passivo) a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão no 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

“RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO. A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.”

Por ter participado de ambos os julgamentos (Acórdãos nº 3401-003.751, de 26/04/2017, e nº 3401-005.943, de 27/02/2019), acompanhei a evolução do entendimento do Colegiado sobre o tema, separando o que seria uma imputação de responsabilidade por penalidade decorrente da ausência de cumprimento de uma obrigação da simples responsabilização por tomada de crédito indevido, em situações recorrentes e em que o conhecimento do fornecedor (inclusive de localização geográfica e seu processo produtivo) afeta o benefício fiscal concedido.

Verificando o lançamento de que trata o presente processo, percebe-se que o adquirente não alega que a classificação apontada pelo fornecedor estava

incorreta. Pelo contrário, o tema da classificação é debatido, entendendo o Contribuinte que o fornecedor havia aplicado o código NCM (e o “Ex tarifário”) corretos no produto transacionado.

Depois de Laudos técnicos atestou-se no presente processo a mesma conclusão existente em vários outros: que o “Ex tarifário” não se aplicava à mercadoria, que não se tratava de “concentrado”, e que a mercadoria era tributada à alíquota zero, não gerando crédito.

Não se aplica ao Contribuinte multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação, mas impede-se que se credite indevidamente de tributo.

Pois bem. No que se refere à verificação de regularidade das notas fiscais, à luz do comando do art. 62 da Lei no 4.502/1964, tema que chega a este Colegiado uniformizador de jurisprudência, assim decidiu o Acórdão recorrido (fl. 4.157):

“(…) Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas(sic), eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever jurídico ex lege, pautado em implicações decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ainda que eventualmente possa ter sido induzida a erro por terceiro”.

Reforça essa necessidade a metodologia de crédito adotada na sistemática da não cumulatividade para o IPI. Não pode ser tomado crédito indevido de uma operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei no 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, nº Recurso Extraordinário no 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê, v.g., entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa à “(…) *destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade*” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”).

Assim, a leitura do art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964, demanda ponderação, que todos os precedentes aqui citados efetuaram, diante dos casos concretos analisados em cada julgamento. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “**estão acompanhados dos documentos**

**exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares**”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, ainda mais quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário no 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que *“Há 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, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”*.

Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN no 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Exatamente neste mesmo sentido decidiu este colegiado, de forma unânime, recentemente:

**“APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.**

A leitura do art. 62 da Lei no 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em ‘Ex Tarifário’, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE no 592.891/SP.” **(Acórdão 9303-015.038, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 10.abr.2024) (Presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira)**

Assim, e em endosso ao entendimento unânime deste colegiado, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.” (**grifos originais**)

No mesmo sentido, cito o precedente desta CSRF:

PROCESSO 11624.720045/2017-30

ACÓRDÃO 9303-016.879 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 31 de julho de 2025

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE RECORRENTE SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/12/2013 a 31/12/2015

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: 31/12/2013 a 31/12/2015

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. NOTA FISCAL. PRODUTOS DA ZFM ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. ART. 62 DA LEI Nº 4.502/1964.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere à

responsabilidade do adquirente de verificar a correção da classificação fiscal indicada pelo fornecedor, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Com base no exposto, ressalta-se que embora a recorrente sustente ter agido com base na classificação fiscal informada pelo fornecedor (Recofarma), a responsabilidade pela correção dessa informação não se transfere exclusivamente. Nos termos do art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964, é dever do adquirente verificar a regularidade dos documentos fiscais e, em caso de dúvida, abster-se de tomar créditos. A boa-fé alegada pode ser considerada na modulação de penalidades, mas não afasta a glosa do crédito indevidamente apropriado.

Logo, adota-se a fundamentação supratranscrita no presente voto a fim de refutar a tese defendida pela parte de que não poderia ser responsabilizada/penalizada por eventual erro cometido por seu fornecedor na classificação fiscal dos “kits”.

**III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo contribuinte, para no mérito negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**