



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.722765/2017-24
ACÓRDÃO	3402-012.785 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	VONPAR REFRESCOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO INTERNA. EFEITOS INFRINGENTES.

Constatada contradição entre as premissas fáticas reconhecidas no voto e a conclusão do julgado, impõe-se o acolhimento dos embargos com efeitos infringentes, para sanar as contradições e adequar o dispositivo, restabelecendo os créditos reconhecidos pela fiscalização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes, para, saneando as contradições apontadas, modificar parcialmente o dispositivo do Acórdão nº 3402-010.034, especificamente nos itens (i.2) e (i.3), nos seguintes termos: De “(i.2) manter a glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes” Para: “(i.2) excluir a glosa e restabelecer os créditos de IPI referentes às embalagens secundárias reconhecidas no Relatório de Diligência Fiscal (produtos Display Pap Gar Históricas 6 Pack, Divisória Pap Gar Históricas Disp Grande e Divisória Pap Gar Históricas Disp Pequena), devendo ser mantidas as demais glosas neste ponto;” e “(i.3) De “manter a glosa do saldo credor apurado no mês de dezembro de 2012, nº montante apurado em diligência fiscal” Para “ (i.3) anular parcialmente a glosa, mantendo-a apenas na fração correspondente a aquisições de optantes pelo Simples Nacional e de “preformas” (NCM 3923.30.00) tributadas à alíquota zero, conforme o Relatório de Diligência Fiscal”.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-010.034**, proferido em sessão de julgamento realizada em 24 de novembro de 2022, cuja ementa reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

Por expressa determinação de Decreto regulamentar, o Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o DecretoLei nº 288/67, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91.

Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, e sendo considerado o produto como “concentrado para bebidas não alcólicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM nº 2108.90-10 EX 01, deve ser revetida a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos processos em que o valor apresentado em Pedido de Ressarcimento não é reconhecido, resultando na glosa do crédito com base em documentos fiscais e informações prestadas, é ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez do valor informado. Incidência do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

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

O dispositivo do acórdão embargado foi proferido com a seguinte redação:

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso para **(i.1)** afastar as preliminares invocadas pela defesa, **(i.2)** manter a glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes, **(i.3)** manter a glosa dos saldos credores apurados nos meses de agosto e de novembro de 2016, no montante apurado em diligência fiscal, e **(i.4)** sobre as glosas não afastadas, aplicar a Súmula CARF nº 108 para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; e **(ii)** por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso para **(ii.1)** reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 6/2/2013; e **(ii.2)** reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo,

que afastavam a decadência e, no mérito, negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. O Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 63, §7º, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado aprecie as seguintes matérias:

- (i) Contradição Entre a Fundamentação (Adoção do Relatório de Diligência) e a Conclusão (Manutenção da Glosa dos Créditos Básicos de IPI);
- (ii) Contradição Entre a Fundamentação (Adoção do Relatório de Diligência) e a Conclusão (Manutenção da Glosa do Saldo Credor de Agosto de 2016).

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado no Despacho de Admissibilidade, o Acórdão de Recurso Voluntário foi cientificado à contribuinte em 17/12/2024, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 1.791, e os Embargos foram apresentados em 20/12/2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 1.878.

Portanto, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Dos vícios apontados pela Embargante

2.1. Da Contradição Entre a Fundamentação (Adoção do Relatório de Diligência) e a Conclusão (Manutenção da Glosa dos Créditos Básicos de IPI).

Argumenta a Embargante que o acórdão embargado foi contraditório, uma vez que utiliza, como razão de decidir, a conclusão do relatório de diligência fiscal, que reconheceu o direito ao crédito; porém adota conclusão contrária, ao deixar de dar parcial provimento ao recurso para excluir a glosa dessas embalagens.

Transcrevo o excerto das razões recursais reproduzido no Despacho de Admissibilidade:

Fls. 1.881 e seguintes:

3.1. Como visto, o ACÓRDAO EMBARGADO negou provimento ao recurso voluntário da EMBARGANTE em relação aos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de seus refrigerantes, tendo adotado o resultado do relatório de diligência fiscal para concluir que a glosa dos referidos créditos deveria ser mantida:

Fl. 1.883:

3.2. Ou seja, o ACÓRDAO EMBARGADO adotou o resultado da diligência realizada no presente processo para manter a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos produtos de limpeza e materiais de embalagem.

3.3. Ocorre que, na referida diligência, a autoridade fiscal havia concluído que a EMBARGANTE tem direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição das "embalagens secundárias, que envolvem as garrafas de vidro históricas" as quais, conforme planilha constante do referido relatório, consistem nos seguintes produtos: "DISPLAY PAP GAR HISTORICAS 6PACK", "DIVISORIA PAP GAR HISTORICAS DISP GRANDE" e "DIVISORIA PAP GAR HISTORICAS DISP PEQUEN".

Fl. 1.885:

3.5. Nesse passo, o ACÓRDAO EMBARGADO foi contraditório, visto que:

a) utiliza, como razão de decidir, a conclusão do relatório de diligência fiscal, que reconheceu o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição das "embalagens secundárias, que envolvem as garrafas de vidro históricas, mas

b) adota conclusão contraditória com essa premissa, ao deixar de dar parcial provimento ao recurso da EMBARGANTE nessa parte para excluir a glosa do IPI referente à aquisição de "embalagens secundárias, que envolvem as garrafas de vidro históricas".

3.6. Vê-se, pois, que deve ser desfeita a referida contradição para que seja revertida a glosa do crédito de IPI decorrente da aquisição das "embalagens secundárias, que envolvem as garrafas de vidro históricas" (produtos "DISPLAY PAP GAR HISTORICAS 6PACK", "DIVISORIA PAP GAR HISTORICAS DISP GRANDE" e "DIVISORIA PAP GAR HISTORICAS DISP PEQUEN") e, por conseguinte, dado parcial provimento ao recurso voluntário da EMBARGANTE nessa parte.

Com razão à defesa.

O vício de contradição interna se caracteriza quando há incompatibilidade lógica entre a fundamentação e o dispositivo do julgado. Ocorre, portanto, quando o órgão julgador acolhe determinadas premissas fáticas e decide de modo incompatível com elas.

É o caso do acórdão embargado, que realmente adotou o Relatório de Diligência Fiscal como razão de decidir, mas não refletiu suas conclusões ao deliberar sobre os créditos de IPI e os saldos credores.

Vejamos:

Com relação aos créditos básicos de IPI (embalagens secundárias), assim constou no Acórdão embargado:

“O Auditor-Fiscal concluiu que as mercadorias que geraram o aproveitamento de créditos básicos na escrita fiscal da contribuinte, relacionadas no relatório acima, não se caracterizam e não guardam semelhança com matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), uma vez que não foram consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

(...)

Considerando as situações em que pode ser aplicada, em sentido amplo, a expressão ‘consumidos’, conforme previsão do Parecer Normativo CST nº 65/79, bem como confrontando com a situação fática, e uma vez que a Recorrente não trouxe aos autos laudo pericial passível de afastar as conclusões, **deve ser aplicado o resultado apurado em Relatório de Diligência, pelo qual tais produtos não são empregados efetiva e diretamente no processo de industrialização dos refrigerantes.**

Portanto, mantenho as glosas em análise.”

Vejamos igualmente o que constou no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.263-1.266, citado nos Embargos):

“Esta fiscalização elaborou e juntou ao processo novo ‘Demonstrativo de IPI a Glosar – Créditos Básicos’, em que, seguindo o entendimento exposto no presente relatório, anulou a glosa de créditos referentes às embalagens secundárias que envolvem as garrafas de vidro históricas, e anulou parte da glosa dos créditos no valor de R\$ 231.614,36 (...).”

Constata-se, portanto, que o acórdão adotou o resultado da diligência como fundamento, mas manteve a glosa integral, contrariando o reconhecimento expresso da própria fiscalização quanto às embalagens secundárias.

Diante da contradição acima demonstrada, devem ser acolhidos os embargos para a correção suscitada.

2.2. Da Contradição Entre a Fundamentação (Adoção do Relatório de Diligência) e a Conclusão (Manutenção da Glosa do Saldo Credor de Agosto de 2016).

Argumenta e Embargante que o acórdão embargado foi contraditório, uma vez que utiliza, como razão de decidir, a conclusão do relatório de diligência fiscal, que reconheceu o creditamento parcial, mas adota conclusão contrária, mantendo a glosa integral.

Transcrevo o excerto das razões recursais reproduzido no Despacho de Admissibilidade:

Fl. 1.885:

4.1. Coma vista, a ACORDAO EMBARGADO negou provimento ao recusa voluntário da EMBARGANTE em relação aos saldos credores apurados nos meses de agosto de 2016 e novembro de 2016, tendo adotado o resultado do relatório de diligência fiscal para concluir que a glosa dos referidos saldos credores deveria ser mantida:

Fl. 1.888:

4.2. Ou seja, o ACORDAO EMBARGADO adota o resultado da diligência realizada no presente processo para manter a glosa dos saldos credores de IPI de agosto e novembro de 2016 que totalizam R\$ 231.614,36 e R\$ 2.588,17, respectivamente.

4.3. Ocorre que, na referida diligência, especificamente nº tocante ao saldo credor de R\$ 231.614,36 registrado em agosto de 2016, a autoridade fiscal havia acatado o argumento da EMBARGANTE reconhecendo que urna parte desses créditos não está relacionada a aquisições de fornecedores optantes pelo SIMPLES nem aquisições de "preforma", produto tributado à alíquota zero; por essa razão, deveria ser revertida parcialmente a glosa realizada pelo auto de infração.

4.4. Eis os respectivos trechos do Relatório de Diligência Fiscal de fis. 1.263 a 1.266 que comprovam o acima afirmado:

7) A diligenciada foi intimada a apresentar relação de notas fiscais de compras que, conforme alegado na Impugnação, deram origem ao aproveitamento de créditos no valor de R\$ 231.614,36, referido nas letras "c" e "d" do Voto da Resolução do CARF.

7.1 - Na declaração datada de 17/07/2019, o contribuinte apresentou a relação requisitada.

7.2 - Conforme registrado no Termo de Verificação de 05/08/2019, esta fiscalização verificou que, dentre os emitentes das notas fiscais relacionadas, estão as seguintes empresas, que eram optantes pelo SIMPLES nº período abrangido pela ação fiscal.

(...) 7.2 - Esta fiscalização também verificou que, dentre Os bens adquiridos por meio das notas fiscais relacionadas, estão esboços de garrafas de plástico ("preforma")

classificados no Ex 01 do código NCN 3923.30.00, tributado à alíquota zero, e não a alíquota de 15%, como utilizado no cálculo dos créditos.

7.3 - Na declaração datada de 23/08/2019, a empresa demonstrou ter entendido que esta fiscalização pretendia manter a totalidade da glosa dos créditos nº valor de R\$ 231.614,36.

7.4 - Na realidade, esta fiscalização considera que, em relação aos créditos no valor de R\$ 231.614,36, deve ser mantida apenas a glosa oriunda das aquisições de optantes pelo SIMPLES, pois elas não ensejam direito a fruição de crédito do imposto (artigo 228 do Regulamento do IPI), bem como das aquisições das chamadas "preforma", tributadas a alíquota zero.

(,. .)

10) Esta fiscalização elaborou a juntou ao processo novo "Demonstrativo de IPI a Glosar -Créditos Básicos, em qua, segulndo o entendimento exposto no presente

relatório, anulou a glosa de créditos referentes a 'embalagens secundárias, que envolvem as garrafas de vidro histórias', e anulou parte da glosa dos créditos no valor de R\$ 231.614,36, conforme descrito no subitem 7.4 deste relatório.

(...)(Grifos da EMBARGANTE.)

4.5. Nesse passo, o ACÓRDAO EMBARGADO foi contraditório, visto que:

a) utiliza, como razão de decidir, a conclusão do relatório de diligência fiscal, que reconheceu o creditamento relativo a notas fiscais que não foram emitidas por fornecedores optantes do SIMPLES nem relativas a aquisições de 'preforma', mas

b) adota conclusão contraditória com essa premissa, ao deixar de dar parcial provimento ao recurso da EMBARGANTE nessa parte para reconhecer o creditamento de IPI referente a notas fiscais que não foram emitidas por fornecedores optantes do SIMPLES nem relativas a aquisições de 'preforma', 4,6. Vê-se, pois, que deve ser desfeita a referida contradição para que seja revertida parcialmente a glosa do saldo credor de IPI apurado no período de agosto de 2016, no valor de R\$ 231.614,36, referente a notas fiscais que não foram emitidas por fornecedores optantes do SIMPLES nem relativas a aquisições de 'preforma' e, por conseguinte, dado parcial provimento ao recurso voluntário da EMBARGANTE nessa parte.

Com razão à defesa.

Da mesma forma que o item anterior, o acórdão embargado adotou o Relatório de Diligência Fiscal como razão de decidir, mas não refletiu suas conclusões ao deliberar sobre os créditos de IPI e os saldos credores.

Vejamos:

Assim constou no Acórdão embargado:

“Outro objeto da autuação em análise se refere à glosa dos saldos credores referentes aos meses de setembro e dezembro de 2016, uma vez que o Auditor-Fiscal concluiu que foram aumentados em R\$ 231.614,36 e R\$ 2.588,17.

(...)

A diligenciada foi intimada a apresentar relação de notas fiscais de compras que, conforme alegado na impugnação, deram origem ao aproveitamento de créditos no valor de R\$ 231.614,36.

(...)

Considerando que a contribuinte não apresentou informações ou documentos que permitissem a conferência da legitimidade do crédito alegado e, uma vez que não foram localizadas notas fiscais com a numeração citada no período abrangido pela ação fiscal, deve ser aplicada a regra do artigo 373, inciso I, do CPC.

(...)

Considerando que a contribuinte não trouxe qualquer elemento passível de afastar a análise procedida pela equipe de fiscalização, **entendo que deve ser aplicado o resultado apontado em Relatório de Diligência acima reproduzido.**

Vejamos igualmente o que constou no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.263-1.266, citado nos Embargos):

7.4 - Na realidade, esta fiscalização considera que, em relação aos créditos no valor de R\$ 231.614,36, deve ser mantida apenas a glosa oriunda das aquisições de optantes pelo SIMPLES, pois elas não ensejam direito a fruição de crédito do imposto (artigo 228 do Regulamento do IPI), bem como das aquisições das chamadas “preforma”, tributadas à alíquota zero.

(...)

10) Esta fiscalização elaborou e juntou ao processo novo “Demonstrativo de IPI a Glosar – Créditos Básicos, em que, seguindo o entendimento exposto no presente relatório, anulou a glosa de créditos referentes a “embalagens secundárias, que envolvem as garrafas de vidro histórias”, e anulou parte da glosa dos créditos no valor de R\$ 231.614,36, conforme descrito no subitem 7.4 deste relatório.

De fato, o acórdão reproduz literalmente o resultado da diligência, reconhecendo sua aplicação, mas não incorpora o efeito parcial de reversão da glosa indicado no próprio relatório (que anulou parte do valor de R\$ 231.614,36).

Diante da contradição acima demonstrada, igualmente neste ponto devem ser acolhidos os embargos para a correção suscitada.

Por fim, considerando que as contradições apontadas alteram parcialmente o resultado do julgamento, consequentemente o acolhimento dos embargos gera efeitos modificativos, para que o dispositivo seja retificado, alinhando às conclusões do Relatório de Diligência Fiscal.

Com relação às demais matérias, permanece íntegra a conclusão do acórdão embargado.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes, para, saneando as contradições apontadas, modificar parcialmente o dispositivo do Acórdão nº 3402-010.034, especificamente nos itens (i.2) e (i.3), nos seguintes termos:

De “**(i.2)** manter a glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes”, para:

“(i.2) excluir a glosa e restabelecer os créditos de IPI referentes às embalagens secundárias reconhecidas no Relatório de Diligência Fiscal

(produtos Display Pap Gar Históricas 6 Pack, Divisória Pap Gar Históricas Disp Grande e Divisória Pap Gar Históricas Disp Pequena), devendo ser mantidas as demais glosas neste ponto;” e

De “**(i.3)** manter a glosa do saldo credor apurado no mês de dezembro de 2012, nº montante apurado em diligência fiscal”, para

“(i.3) anular parcialmente a glosa, mantendo-a apenas na fração correspondente a aquisições de optantes pelo Simples Nacional e de “preformas” (NCM 3923.30.00) tributadas à alíquota zero, conforme o Relatório de Diligência Fiscal”.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos