



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.725393/2017-21
ACÓRDÃO	3402-012.786 – 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: 01/01/2013 a 31/12/2015

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 votos, em acolher os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes, para, saneando as contradições apontadas, modificar parcialmente o dispositivo do Acórdão nº 3402-010.035, especificamente no item “i.3”, nos seguintes termos: **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) afastar a glosa do saldo credor de dezembro de 2012 na parte correspondente a créditos anteriores a 21/12/2012; (i.3.a) afastar a glosa do saldo credor na parte formada por créditos de concentrados isentos da Recofarma; (i.3.b) manter a glosa dos créditos de produtos de limpeza e materiais de embalagem”.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler 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 Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-010.035**, 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 31/12/2015

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 revertida 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 do saldo credor apurado no mês de dezembro de 2012, 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 21/12/2012; 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 interesse em 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 a alegada contradição na parte dispositiva do acórdão embargado.

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 20/01/2025, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 3.765, e os Embargos foram apresentados em 24/01/2025, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 3.768.

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

2. Do vício de contradição apontado pela Embargante

Alega a Embargante que o acórdão embargado, de um lado, **(i)** reconhece a decadência dos fatos geradores referentes ao período anterior a 21.12.2012; e **(ii)** afasta as glosas dos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA (...) e, de outro lado, mantém a glosa do saldo credor apurado em dezembro de 2012, composto principalmente pelos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA nos meses de novembro e dezembro de 2012.

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

Fls. 3.771 e seguintes:

3.1. Na fundamentação do ACÓRDÃO EMBARGADO:

a) reconheceu a decadência dos fatos geradores referentes ao período anterior a 21.12.2012; e

a) no mérito, afastou as glosas dos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA, por reconhecer a competência legal da SUFRAMA.

3.2. Já na parte dispositiva, o ACÓRDÃO EMBARGADO negou provimento ao recurso voluntário da EMBARGANTE para manter integralmente a glosa do saldo credor apurado em dezembro de 2012.

3.3. Confira-se, nesse sentido, o dispositivo do ACÓRDÃO EMBARGADO:

"7. Dispositivo Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para: Reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 21/12/2012; 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. Por consequência, afasto a glosa dos créditos incentivados decorrentes da aquisição de concentrados para refrigerantes fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda Manter a glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes; Manter a glosa do saldo credor apurado em dezembro de 2012; Sobre as glosas não afastadas, aplico a Súmula CARF nº 108 para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. É como voto." (Grifos da EMBARGANTE.)

3.4. Registre-se que esse saldo credor apurado em dezembro de 2012 foi formado principalmente pelos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA escriturados nos meses de novembro e dezembro de 2012 (como consta inclusive do Demonstrativo de Glosas do Saldo Credor do Período Anterior de fls. 111 a 113).

3.5. Nesse passo, o ACÓRDÃO EMBARGADO foi contraditório, visto que: a) de um lado, (i) reconhece a decadência dos fatos geradores referentes ao período anterior a 21.12.2012 e (ii) afasta as glosas dos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA por reconhecer a competência legal da SUFRAMA, mas b) de outro lado, mantém a glosa do saldo credor apurado em dezembro de 2012, composto principalmente pelos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA nos meses de novembro e dezembro de 2012.

3.6. Ora, considerando a conclusão do ACÓRDÃO EMBARGADO pelo reconhecimento da decadência do período anterior a 21.12.2012 e pela reversão das glosas dos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA, a única conclusão lógica e possível em relação à glosa do saldo credor apurado em dezembro de 2012 era de que essa glosa estaria limitada aos créditos escriturados posteriormente a 21.12.2012 e relativos à aquisição de produtos de limpeza e materiais de embalagem, visto que não poderia alcançar os créditos fictos de IPI referentes aos concentrados adquiridos da RECOFARMA.

3.7. Vê-se, pois, que deve ser desfeita a referida contradição para que seja revertida parcialmente a glosa do saldo credor apurado em dezembro de 2012 em linha com as conclusões do ACÓRDÃO EMBARGADO quanto à decadência e aos créditos fictos de IPI na aquisição dos concentrados isentos da RECOFARMA.

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 à glosa de glosas dos créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela RECOFARMA, assim constou no Acórdão embargado:

✓ **Trecho literal do Acórdão embargado (reconhecimento da competência da SUFRAMA e afastamento das glosas dos créditos fictos):**

“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 (...)”

“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.”

✓ **Trecho literal do Acórdão embargado (manutenção da glosa do saldo credor)**

“O livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) apresenta saldo credor em dezembro de 2012 (...)”

“Considerando que esse saldo credor inicial em janeiro de 2013, de R\$ 2.704.421,54, só existe porque o contribuinte se aproveitou indevidamente de créditos incentivados oriundos de insumos recebidos com isenção da ZFM, esse saldo foi glosado.”

Em resumo, o acórdão reconheceu o direito ao crédito de IPI sobre insumos isentos da Zona Franca de Manaus e a validade da classificação fiscal definida pela SUFRAMA, afastando expressamente as glosas sobre tais créditos.

Contudo, mantém a glosa do saldo credor cujo valor resulta exatamente desses créditos (concentrados Recofarma), o que constitui contradição lógica e jurídica interna: o mesmo fundamento que justificou o afastamento das glosas deveria ter conduzido à reversão da glosa do saldo credor.

Diante da contradição acima demonstrada, cabe o acolhimento dos embargos para a correção suscitada.

Com relação à decadência dos fatos geradores referentes ao período anterior a 21.12.2012, assim constou no Acórdão embargado:

✓ **Trecho literal do Acórdão embargado (reconhecimento da decadência)**

“Portanto, considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em data de 21 de dezembro de 2017, opera-se a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 21 de dezembro de 2012.”

✓ **Trecho literal do Acórdão embargado (manutenção da glosa do saldo credor de dezembro/2012)**

“(...) mantém a glosa do saldo credor apurado no mês de dezembro de 2012, no montante apurado em diligência fiscal (...)”

De fato, o acórdão reconheceu a **decadência de todo o período anterior a 21/12/2012**, mas manteve a glosa de um **saldo credor de dezembro/2012** que, conforme a própria decisão, foi formado a partir de créditos de **novembro e dezembro de 2012**, portanto, parcialmente dentro do período decaído.

Essa incongruência gera contradição lógica e material, pois a manutenção integral da glosa alcança fatos cuja exigibilidade foi reconhecidamente extinta.

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 3402-010.035, especificamente no item “i.3”, nos seguintes termos:

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) afastar a glosa do saldo credor de dezembro de 2012 na parte correspondente a créditos anteriores a 21/12/2012;

(i.3.a) afastar a glosa do saldo credor na parte formada por créditos de concentrados isentos da Recofarma;

(i.3.b) manter a glosa dos créditos de produtos de limpeza e materiais de embalagem.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos