



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11624.720046/2017-84
ACÓRDÃO	9303-017.245 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A SÚMULA CARF 236. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, §12, ALÍNEA “C” DO RICARF/2023.

Conforme artigo 118, § 12, inciso III, alínea “c” do RICARF, não será aceito como paradigma acórdão que contrarie Súmula do CARF à data da análise da admissibilidade, inclusive aquela efetuada no curso do julgamento colegiado, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

IPI. ISENÇÃO. ZFM. CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA.

Não há conflito de competências entre a SUFRAMA e a RFB. A SUFRAMA (que não detém competência para classificação de mercadorias) aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes, cabendo à RFB, por meio de fiscalização, analisar a legitimidade da utilização do benefício fiscal, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal) (Acórdão nº 9303-015.632, de 13/08/2024).

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, de 09/10/2024).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte dos Recursos Especiais interpostos pelos sujeitos passivos, apenas no que se refere a “responsabilidade do adquirente pela verificação da correção da classificação fiscal da mercadoria constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor” e “competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67”, para, no mérito, negar-lhes 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 e pelo coobrigado, contra o **Acórdão nº 3201-006.668, de 17/03/2020**, integrado pelo **Acórdão de Embargos nº 3201-010.945, de 23/08/2023**, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 3ª Seção, assim ementados:

Acórdão nº 3201-006.668

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior, não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

Cabe a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. O tipo de mercadoria e o porte do adquirente são fatores que obrigam a empresa a análise dos documentos fiscais objeto do seu negócio.

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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em conformidade com a 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.

Consta do dispositivo:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em **negar provimento ao Recurso Voluntário**. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de

Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que deram provimento ao Recurso Voluntário.

Acórdão nº 3201-010.945

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

DISPOSITIVO. CORREÇÃO.

O dispositivo deve refletir a realidade do julgamento. Sendo o Recurso do contribuinte julgado em conjunto com o Recurso do responsável solidário deve constar no dispositivo do acórdão que o julgamento é para ambos.

Consta do dispositivo:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em **acolher os Embargos Inominados, sem efeitos infringentes**, para que passe a constar do dispositivo do acórdão embargado a seguinte redação: “Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos *Recursos Voluntários interpostos* pelo contribuinte SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A e pelo responsável solidário SPAIPA Indústria Brasileira de Bebidas Ltda. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que davam provimento aos referidos recursos”.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Autos de Infração para exigência de IPI de multa isolada, nos valores totais respectivos de R\$ 49.834.474,05, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora.

No caso, a Fiscalização promoveu **glosa de créditos de IPI aproveitados pela autuada**, oriundos da aquisição de **kits/concentrados para a fabricação de bebidas** (refrigerantes). Em resumo, alegou a Fiscalização ter havido erro de classificação fiscal dos referidos “concentrados”. Referidos produtos não se classificariam no código 2106.90.10 da TIPI, mas em classificações próprias para cada componente.

As infrações apuradas se referem ao período de 31/01/2013 a 31/11/2013.

Foi estabelecida responsabilidade solidária de SPAIPA. Tal como relatado pela Fiscalização:

A empresa SPAIPA S/A INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS, CNPJ 00.904.448/0001-30, sofreu processo de cisão parcial, sendo que parcela do patrimônio da cindida, no caso, a autuada, foi incorporada pela pessoa jurídica SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A, CNPJ 61.186.888/0001-93. O contribuinte apresentou a ata da assembleia geral extraordinária (AGE) de 30/11/2013, acompanhada do PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DE CISÃO PARCIAL DE SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS COM VERSÃO DE PARCELA DE

SEU PATRIMÔNIO PARA SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A. no qual consta a data da cisão como 30/11/2013. Assim, cabe a responsabilidade solidária sobre os créditos tributários lançados neste Auto no período de janeiro a novembro de 2013.

Em resumo, temos o seguinte resultado da Fiscalização:

- (i) Glosar a alíquota de IPI utilizada para calcular os créditos de IPI e os próprios créditos de IPI aproveitados pela IMPUGNANTE, no período de janeiro de 2013 a novembro de 2013, relativos a aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI; e
- (ii) Exigir o imposto que supostamente teria deixado de ser recolhido em razão desse creditamento.

Inconformadas, as autuadas apresentaram Impugnação onde constam vários argumentos utilizados para defender a improcedência da glosa de créditos de IPI ou, ao menos, para afastar, no todo ou em parte, as penalidades e os acréscimos legais nele exigidos: 1) Não responsabilidade da Impugnante (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado; 2) Alteração de critério jurídico em desconformidade com a lei; 3) Competência da Suframa para definir a classificação fiscal do concentrado; 4) Utilização, pela Impugnante da correta classificação fiscal (a mesma que utilizada pela Suframa); Improcedência da classificação fiscal defendida pela Fiscalização; 5) Direito ao crédito de IPI com base no art. 95, III, do RIPI 2010 e no art. 81, II, do RIPI/2010; 6) Direito ao crédito do IPI com base na coisa julgada no MSC nº 91.0047783 4; 7) Impossibilidade de Exigência de Multa, Juros de Mora e Correção Monetária; e 8) Improcedência da Exigência de Juros sobre a Multa de Ofício.

Registre-se que SPAIPA adota os mesmos argumentos trazidos por SPAL.

Remetidos os autos para julgamento pelo Colegiado *a quo*, foi proposta diligência para que se esclarecesse o fato de haver menção, no Auto de Infração, a três Termos de Verificação Fiscal quando, aparentemente, o processo abrangia apenas um.

A Fiscalização esclareceu tratar-se de mero equívoco a menção a três Termos de Verificação Fiscal, confirmando a existência de apenas um.

A autuada, em sua manifestação, declarou-se ciente da existência de apenas um Termo de Verificação Fiscal e, ainda, apresentou extenso arrazoado com intuito de apresentar fatos novos (fls. 945 e seguintes). SPAIPA, mais uma vez, adotou os argumentos trazidos por SPAL.

A lide foi decidida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, por meio do Acórdão nº 09-69.270, de 25/01/2019, que por unanimidade de votos, julgou improcedente as Impugnações apresentadas, e mantidas as exigências contidas no Auto de Infração.

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, por meio do qual, depois de relatar os fatos, apresenta os seguintes argumentos: (i) do concentrado elaborado pela Recofarma: produto único. Da sua classificação fiscal por força da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e atos da Suframa; (ii) da natureza do concentrado elaborado pela Recofarma: produto único consoante a coisa julgada coletiva formada no Mandado de Segurança Coletivo - MSC nº 91.0047783- 4; (iii) do reconhecimento público, expresso e vinculatório pela RFB de que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 Ex 01; (iv) da ilegalidade do auto: ausência de arbitramento; (v) da não responsabilidade da Recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado; (vi) da alteração de critério jurídico; (vii) do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas não isentos; (viii) da Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária; e, (ix) da Impossibilidade de exigência de multa.

A responsável solidária SPAIPA S/A INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS adotou, no Recurso Voluntário que apresentou os mesmos argumentos trazidos pela SPAL.

No julgamento do Recurso Voluntário, proferido pela proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 3ª Seção, por maioria de votos, o Colegiado decidiu por negar provimento a ambos recursos interpostos, mantendo a decisão proferida pela DRJ, por seus próprios fundamentos.

Foram opostos Embargos pelo sujeito passivo e pela responsável solidária, os quais foram monocraticamente rejeitados, pelo Presidente da 1ª TO da 2ª Câmara, nos termos do Despacho 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, proferido em 02/05/2024.

Do Recurso Especial do Contribuinte

No Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e pelo coobrigado, foi suscitado divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias:

- a) quanto à **natureza do produto adquirido** pela RECORRENTE de "**concentrado para bebidas não-alcoólicas**" – para tanto indica como paradigma o Acórdão nº 3402-009.588;
- b) quanto à **competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67** - para tanto indica como paradigma o Acórdão nº 3402-010.051;
- c) quanto à classificação fiscal do concentrado elaborado pela RECOFARMA no código 2106.90.10 EX. 01 da TIPI - para tanto indica como paradigma o Acórdão nº 3402-009.588; e,
- d) quanto à **responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal** constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor -

para tanto indica como paradigma os **Acórdãos nºs. 3401-003.751 e CSRF/02-02.895.**

Quanto à demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente, requerida no § 1º do art. 118 do RI-CARF, examinando o arrazoado recursal, constatam-se as seguintes referências:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	LEGISLAÇÃO INTERPRETADA DIVERGENTEMENTE
a)	quanto à natureza do produto adquirido pela RECORRENTE de "concentrado para bebidas não-alcóolicas"	art. 70, caput, § 6º e § 8º, b), e art. 9º, do DL nº 288/67
b)	quanto à competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67	DL nº 288/67 e Decreto nº 7.139/10
c)	quanto à classificação fiscal do concentrado elaborado pela RECOFARMA no código 2106.90.10 EX. 01 da TIPI	RGI-SH e NESH
d)	quanto à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor	art. 62 da Lei nº 4.502/64

Em análise de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO PARCIAL** aos Recursos Especiais interpostos, apenas em relação às matérias das divergências jurisprudenciais suscitadas **a, b e d**: a) à natureza do produto adquirido pela RECORRENTE de "concentrado para bebidas não-alcóolicas"; b) o à competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67; e, d) quanto à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor. No que tange à matéria: "*c) classificação fiscal do concentrado elaborado pela RECOFARMA no código 2106.90.10 EX. 01 da TIPI*", atraiu a vedação constante do § 3º do art. 118 do RICARF/2023, tendo em vista a previsão da Súmula CARF nº 236.

Quanto às matérias que foram admitidas, consta do Despacho de Admissibilidade as seguintes conclusões:

DIVERGÊNCIA (A) - QUANTO À NATUREZA DO PRODUTO ADQUIRIDO PELA RECORRENTE DE "CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO-ALCÓOLICAS"

(...)

Cotejando os arestos confrontados, emerge dissenso quanto à natureza da mercadoria adquirida pelo recorrente. Enquanto a decisão recorrida entendeu tratar-se de um conjunto composto por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, o acórdão indicado como paradigma entende tratar-se de produto único, com capacidade de diluição superior a 10 vezes.

Divergência comprovada.

2.1 DIVERGÊNCIA (B) - QUANTO À COMPETÊNCIA LEGAL DA SUFRAMA PARA ADMINISTRAR O BENEFÍCIO FISCAL DO ART. 9º DO DL Nº 288/67

(...)

Cotejando os arestos confrontados, emerge o dissenso quanto à competência da Suframa para a competência da Superintendência da ZFM para certificar a

satisfação das condições para a fruição dos benefícios fiscais inerentes aos projetos que aprova.

Divergência comprovada.

2.3 DIVERGÊNCIA (D) - QUANTO À RESPONSABILIDADE DE O ADQUIRENTE VERIFICAR A CORREÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL INDICADA PELO FORNECEDOR

(...)

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.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, defendendo a negativa de provimento do recurso, para manter o acórdão proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial:

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e pelo coobrigado são tempestivos, conforme atestado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Contudo, atende parcialmente aos demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023. É o que passa a demonstrar.

a) natureza do produto adquirido pela RECORRENTE de "concentrado para bebidas não-alcólicas":

Quanto a primeira matéria em que foi dado seguimento, a legislação invocada foi o art. 70, caput, §§ 6º e 8º, alínea "b" e o art. 9º, do DL nº 288/67, e para comprovar a divergência, foi indicado o Acórdão nº 3402-009.588.

Sobre a comprovação da divergência suscitada, consta do Recurso Especial o que segue:

- a) a situação fática dos casos é a mesma: produto elaborado pela RECOFARMA e apresentado sob a forma de “kits”;
- b) tanto no ACÓRDÃO RECORRIDO quanto no ACÓRDÃO PARADIGMA, discute-se a mesma questão jurídica: a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA e apresentado sob a forma de "kits" - se é o "concentrado para bebidas não alcoólicas" ou se são insumos desse "concentrado para bebidas não alcoólicas”;
- c) a legislação analisada tanto no ACÓRDÃO RECORRIDO quanto no ACÓRDÃO PARADIGMA é a mesma: art. 7º, caput, § 6º e § 8º, b), e art. 9º, do DL nº 288/67, que tratam do benefício fiscal dos produtos elaborados na ZFM e Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 que estabelece o PPB concertado; e
- d) a conclusão do ACÓRDÃO RECORRIDO concluiu que o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTR não seria o “concentrado para bebidas não alcoólicas” apesar de assim definido pela SUFRAMA (“concentrado para bebidas não alcoólicas”), mas seus insumos, porque apresentado sob forma de “kits”;
- d.ii) o ACÓRDÃO PARADIGMA concluiu que o produto produzido pela RECOFARMA e apresentado sob forma de “kits” é o concentrado para bebidas não alcoólicas classificado pela SULFAMA no seu código 0653 (“concentrado para bebidas não alcoólicas”), e seus insumos.

No caso, quanto à natureza do produto produzido pela RECOFARMA adquirido pela recorrente "concentrado para bebidas não-alcoólicas", o acórdão ora recorrido deixou claro que o fato de o produto ser concentrado não significa que deva receber uma única classificação fiscal: *"...nada impede que a SUFRAMA trate os Kits para a elaboração de "concentrados" para refrigerantes como mercadoria única, situação que não invalida os seus atos para os fins a que se destinam. Entretanto, tal tratamento não pode prevalecer para efeito de definir a classificação fiscal do produto, tarefa que, como visto, tem a competência para execução das atividades a ela inerentes atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil"*. Em síntese, reconhece que os atos da SUFRAMA tratam de "concentrado", mas concluiu que o produto fornecido pela Recofarma não seria o produto "concentrado para bebidas não alcoólicas", como comprovam os seguintes excertos do voto condutor da decisão recorrida:

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração para a cobrança de IPI e consectários legais. Em síntese, a fiscalização glosou créditos oriundos da aquisição de kits/concentrados para a fabricação de bebidas (refrigerantes), uma vez que, segundo afirma, houve erro de classificação fiscal dos referidos "concentrados" (tais produtos não se classificariam no código 2106.90.10 da TIPI, mas em classificações próprias para cada componente).

Vê-se, pois, que a questão de fundo - o erro de classificação fiscal dos kits/concentrados utilizados na produção de refrigerantes - não é nova no CARF,

sequer nesta Turma é. Já a debatemos noutras oportunidades, quando firmamos o entendimento, por maioria de votos, de que **a classificação fiscal para os itens dos concentrados vendidos em kits deve ser feita de forma individualizada para cada item**, sendo tal regra válida para todos os países signatários da Convenção do Sistema Harmonizado - SH do CCA/OMA.

De outro lado, o **Acórdão nº 3402-009.588**, único indicado como paradigma, a maioria do Colegiado entendeu tratar-se de produto único, com capacidade de diluição superior a 10 vezes, cujo enquadramento se dá na NCM 2106.90-10 EX 01.

Oportuna a transcrição de parte da ementa e do voto, trechos estes citados no recurso (destacado abaixo o texto suprimido):

(...)

"KITS DE CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA". CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O "kit de concentrado" constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente, apresentados em conjunto e em proporções fixas, não compromete o tratamento como mercadoria única. **Enquadramento na NCM 2106.90-10 EX 01.**

(...)

Voto

4.4. Classificação Fiscal dos Concentrados para Refrigerantes

(...)

Por sua vez, entende a Fiscalização que o "concentrado para refrigerantes" não pode ser analisado como um produto único, uma vez que são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente é entregue pela RECOFARMA acondicionado em embalagem individual, motivo pelo qual deve ser classificado separadamente, **resultando na impossibilidade de enquadramento no EX 01 ou EX 02 da NCM 2106.90.10, tendo em vista que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído.**

Entendeu igualmente que, mesmo diluído, perde suas características originais, uma vez que o concentrado surge somente através da mistura de diversos conteúdos que compõem cada "kit" e após passar pelo processo de industrialização.

Neste caso, concluiu i. Auditor Fiscal que tais produtos devem ser classificados nº Código NCM 2106.9010, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota é zero, o que torna legítima a glosa dos respectivos créditos, com o lançamento do saldo devedor de IPI.

Da análise dos autos, entendo que assiste razão à defesa.

Vejamos que a classificação no Ex 01 do Código NCM 2106.90.10 deve apresentar, concomitantemente, as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Não há dúvida suscitada com relação aos Itens "a", "b", e "d", acima, restando a controvérsia apenas sobre o enquadramento nos requisitos de Itens "c" e "e".

COM RELAÇÃO AO ITEM "C", reitero a competência da SUFRAMA para análise e aprovação do projeto e concessão do benefício, não cabendo à douta Equipe de Fiscalização alterar as especificidades consideradas no respectivo Projeto Técnico que sustentou a Resolução nº 224/2007, já abordada neste voto. E como colacionado acima, o produto foi identificado como "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS".

(...)

Portanto, o produto está caracterizado como extrato concentrado ou sabor concentrado.

(...)

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Relatório Fiscal, é possível concluir que, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, realmente os produtos concentrados adquiridos pela Recorrente da fornecedora RECOFARMA, caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados), utilizados na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado. (...)

Dos excertos transcritos acima, o que se percebe é que indiretamente, o que está se discutindo neste tópico é correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas.

No entanto, sobre o tema, foi editada a Súmula CARF nº 236, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025, cuja vigência se deu a partir da data da publicação no Diário Oficial da União, em 16/09/2025, dispondo que: *"Cada um dos componentes da mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas"*.

Feitos esses esclarecimentos, oportuno ressaltar, que o RICARF/2023 (aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), em seu art. 118, inciso III, § 12, alínea "c",

dispõe que *“não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar (...) Súmula do CARF”* e este seria justamente o caso do paradigma indicado pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 3402-009.588), os quais decidiram, conforme a ementa, citada pela recorrente: *“O “kit de concentrado” constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente, apresentados em conjunto e em proporções fixas, não compromete o tratamento como mercadoria única. Enquadramento na NCM 2106.90-10 EX 01”*.

Em virtude da previsão contida na alínea “c”, do § 12, inciso III, do RICARF/2023, impõe-se o não conhecimento do Recurso Especial proposto nesse ponto.

b) competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67:

Em relação a segunda divergência apontada, referente à competência da SUFRAMA para estabelecer a classificação fiscal dos “kits-concentrados”, apontou que:

3.2.7. Dessa forma, constata-se que:

a) a situação fática dos casos é a mesma: produto incentivado pelo benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67 administrado pela SUFRAMA e sujeito ao PPB previsto em Portaria Interministerial;

b) tanto no ACÓRDÃO RECORRIDO quanto no ACÓRDÃO PARADIGMA, discute-se a mesma questão jurídica: a competência da SUFRAMA na administrar do benefício fiscal do art. 9º do DL no 288/67 e a respectiva definido e classificação do produto incentivado;

c) a legislação analisada tanto no ACORDÃO RECORRIDO quanto no ACÓRDÃO PARADIGMA é a mesma: DL nº 288/61 e Decreto nº 7.139/10; e

d) a conclusão do ACÓRDÃO RECORRIDO contrapõe a do ACÓRDÃO PARADIGMA, porque:

d.i) enquanto o ACORDÃO RECORRIDO concluiu que a SUFRAMA não teria competência para tratar da classificação fiscal dos produtos nem dos aspectos tributários do benefício fiscal, podendo a RFB classificar fiscalmente o produto sem considerar a definição do respectivo produto dada pela SUFRAMA;

d.ii) o ACÓRDÃO PARADIGMA concluiu que a SUFRAMA é competente para definir o produto incentivado e o classificar conforme o PPB previsto em Portaria Interministerial, devendo ser observada a classificação do concentrado no código SUFRAMA 0653 e, conseqüentemente, na posição 2106.90.10 EX 01 da TIPI.

No Acórdão recorrido, quanto à matéria “competência legal da SUFRAMA”, apoiando-se no art. 94 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (art. 505 e 506 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.2122010), concluiu-se que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão, *“se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, cabe à*

Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)”.

Apoiando-se no Parecer Normativo-Cosit nº 6, de 2018, a Turma chegou à seguinte conclusão:

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Já o **Acórdão nº 3402-010.051**, indicado como paradigma, reconhece a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manteve o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pelo contribuinte, conforme se comprova da transcrição da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

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 Decreto-Lei 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 Decreto-Lei 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.

Portanto, está estabelecida a divergência de entendimento quanto à competência da Suframa para a competência da Superintendência da ZFM para certificar a satisfação das condições para a fruição dos benefícios fiscais inerentes aos projetos que aprova.

De forma que deve ser conhecido o Recurso Especial relativo a nesse ponto.

c) responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor:

Por fim, no que se refere à responsabilidade da recorrente por suposto erro classificação fiscal do concentrado, apontou que:

- 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 ACORDÃO RECORRIDO quanto nos ACORDÃOS 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 ACORDÃO RECORRIDO quanto nos ACORDÃOS 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 ACORDÃO RECORRIDO contrapõe-se a dos do ACORDÃOS 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, cabendo a glosa do respectivo crédito de IPI e a imposição de multa;
 - d.ii) os ACORDÃOS PARADIGMAS concluíram que o adquirente de determinado produto não é responsável por eventual erro de classificação fiscal constante de nota fiscal realizado pelo fornecedor do produto não cabendo a glosa do respectivo crédito de IPI nem a imposição de multa.

Quanto ao tema, a decisão recorrida, utilizando-se das razões de decidir da DRJ, concluiu com base na interpretação sistemática das regras do Regulamento (art.327 do RIPI/2010 e **art. 62, da Lei nº 4.502/1964**), que a recorrente é sim “responsável por zelar pela correta classificação fiscal dos produtos que adquire, sobretudo quando tais aquisições são utilizadas para o cálculo de crédito incentivado de IPI”, e que a adoção da classificação fiscal inadequada constitui infração fiscal nos termos do art. 136, do CTN.

Nesse sentido, conta do Acórdão recorrido as seguintes conclusões em relação ao tema:

Da alegada falta de responsabilidade da autuada pelo erro de classificação fiscal

Argumenta a Impugnante que não tinha a obrigação de verificar a regularidade da classificação fiscal indicada na Nota Fiscal para o “concentrado”. Que os créditos de IPI, objeto dos autos de infração em julgamento, foram apurados **sub a vigência da Lei nº 4.502/64 e do RIPI/2010 (art. 327¹)**, que, diferentemente dos

¹ 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,

RIPs anteriores (até o editado em 1979) não impõem a obrigação de o adquirente examinar a classificação fiscal do produto indicada na nota fiscal. E como a classificação dos “concentrados” na posição 2106.90.10 “Ex. 01” foi definida pela fornecedora do “concentrado”, não há qualquer infração praticada ao se aceitar tal classificação fiscal e utilizar a respectiva alíquota para calcular o crédito de IPI isento, consistindo este procedimento em um ato lícito. Em suma, argumenta que não pode o Fisco glosar a alíquota do crédito de IPI decorrente da aquisição do “concentrado” fundado em suposto erro da classificação fiscal efetuada pela fornecedora RECOFARMA, “*porque nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal*”. A improcedência do argumento salta aos olhos. É que não se pode aceitar que a adquirente de produtos que seriam capazes, na sua visão, de gerar créditos de IPI bastante vultosos não merecessem qualquer tipo de conferência quanto à correção de descrição e classificação fiscal.

Aliás, tal obrigação, embora não estabelecida como obrigação acessória autônoma, jamais deixou de freqüentar o rol de obrigações a que o adquirente está vinculado. É evidente que uma interpretação sistemática das regras do Regulamento não pode levar a outra conclusão. Vejamos algumas delas:

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 3º;

Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterá:

(...) IV - no quadro “Dados do Produto”: (...)c) a classificação fiscal dos produtos por Posição, Subposição, item e subitem da TIPI (oito dígitos);

(...) Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

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,

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)**.

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.

(...) Art. 407. A nota fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:

(...) XII - no 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;

(...)

Ora, a classificação fiscal do produto e, portanto, a alíquota aplicável são elementos de fundamental importância tanto para o cálculo do imposto quanto do crédito a que faz jus o adquirente.

Verificando o adquirente que esses dados estão incorretos, o que pode acarretar a prática de infração, não deveria ele informar ao fornecedor para que haja correção do erro? A resposta só pode ser positiva.

Curioso é ver a proteção à boa-fé ser levada assim tão longe, como faz a Impugnante. Se é certo que a boa-fé deve ser uma regra geral de conduta, não é menos certo que não se podem nela escorar aqueles que agem sem a diligência devida.

No caso que ora se analisa, está em discussão vultoso crédito presumido de IPI. Bastaria para o adquirente simplesmente adotar a alíquota utilizada pelo fornecedor, sem maiores cuidados? Simplesmente porque o fornecedor utilizou determinada alíquota definido de forma cabal que o adquirente deve fazer o mesmo, ainda que haja erro na alíquota utilizada?

Não parece razoável. E, além disso, não é essa a conclusão que resulta da interpretação sistemática das próprias regras do Regulamento do IPI, acima citadas.

Ao contrário do que alega a Impugnante, não é o fato de constar indicada nas notas fiscais do fornecedor a saída com a isenção de que trata o art. 82, III, do RIPI/2002 [ou art. 95, III, do RIPI/2010] que garantirá ao adquirente o direito à manutenção e utilização do crédito do IPI, como se devido fosse, na aquisição do referido produto. É a subsunção à norma isentiva que garante tal direito. Nada além disso.

De se esclarecer, por oportuno, que o ponto controvertido não diz respeito a aspectos formais da nota fiscal, mas a questão de mérito da classificação fiscal adotada. E é claro que não está em discussão a idoneidade dos documentos fiscais de venda da Recofarma.

Portanto, é sim a Impugnante responsável por zelar pela correta classificação fiscal dos produtos que adquire, sobretudo quando tais aquisições são utilizadas para o cálculo de crédito incentivado de IPI. Nessa linha, teria sido prudente que fossem manejados os instrumentos da consulta à RFB. É evidente que a

Impugnante (ou a Recofarma) não seria obrigada a formular uma consulta à RFB. Mas, não fazendo isso, isto é, não tendo se acautelado, deve assumir o ônus decorrente do uso de classificação inadequada pelo fornecedor e dos efeitos dela decorrentes.

A adoção de classificação fiscal inadequada é, claramente, infração fiscal. E, nesse caso, opera íntegro o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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.

Correto, portanto, o questionamento da classificação fiscal pelo Fisco por não se adequar ao produto adquirido, dada a sua interferência direta no crédito incentivado escriturado cuja glosa foi realizada no procedimento de verificação fiscal.

Já o **Acórdão nº 3401-003.751**, primeiro paradigma indicado, que também tratou de Auto de Infração, em virtude de apropriação indevida de créditos de IPI decorrentes de destaque do fornecedor com alíquota a maior, ao interpretar o art. 266 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), concluiu que *tal dispositivo “não obriga o adquirente a verificar classificação fiscal e alíquotas das notas fiscais emitidas por seus fornecedores”, e 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. Em outras palavras: cabe à 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., inviabiliza-se a própria glosa dos créditos correspondentes”*. Ainda, aduziu que: *“Para além das exigências específicas, portanto, a obrigação dos adquirentes é aquela decorrente da cognição perfunctória, aferível mediante simples conferência dos documentos e da mercadoria”*.

O **Acórdão 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.**

Em relação ao **Acórdão CSRF/02-02.895**, segundo paradigma invocado pelas recorrentes, tratou-se de Auto de Infração para exigência de multa regulamentar do IPI prevista no art.368 c/c 364 do RIPI/82, lançada contra o adquirente de produtos com erro de classificação fiscal e alíquota, por descumprimento do disposto no art. 173 do mesmo regulamento. Naquela oportunidade, o Colegiado ao interpretar o **art. 62 da Lei nº 4.502/64**, entendeu que *“a exigência prevista na parte final do art. 62 da Lei nº 4.502/64 obriga o adquirente apenas a examinar se os elementos exigidos para a validade da nota fiscal estão preenchidos e, nos itens que deva conhecer pela natureza da operação mercantil, se estão corretos”*.

O **Acórdão 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.

Neste caso, do cotejo dos arestos confrontados o que se conclui que efetivamente está caracterizada divergência em relação ao tema, uma vez que a decisão recorrida entendeu ser obrigação do adquirente de verificar a correção da classificação fiscal consignada na NF de entrada

do produtos, 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.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial também nesse ponto.

Portanto, voto pelo conhecimento parcial do Recurso Especial interposto, apenas no que se refere: *“competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67”*, bem como, da *“responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor”*.

II – Do mérito:

(i) da competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67:

A primeira questão em discussão consiste em definir se a SUFRAMA possui competência para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67, e conseqüentemente, estabelecer a classificação fiscal dos “kits-concentrados”.

Nesse ponto, defende as recorrente que por observância dos artigos 7º e 9º do DL 288/67 e artigos 1º, VI, 4º, I, alínea “c”, do Anexo I, do Decreto nº 7.139/10, *“a SUFRAMA (i) analisa as características técnicas do produto a ser beneficiado (ii) observando a característica técnica do produto, identifica o PPB e (iii) classifica o produto em seu código SUFRAMA e fiscalmente na posição respectiva da TIPI, para fins específicos da fruição do benefício do art. 9º do DL nº 288/67”*.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional que *“é inequívoco concluir que a competência da administração tributária, que envolve necessariamente a verificação das condições para a classificação fiscal para fins de reconhecimento da isenção, conforme previsto nos arts. 176 a 179 do Código Tributário Nacional, é da RFB, que tem atribuição para verificar todos os requisitos da correta concessão e gozo de benefícios fiscais, inclusive com preferência sobre as demais autoridades administrativas nos termos do art. 37, XVIII da CF (XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei)”*.

Ressalta-se, a priori, que o Decreto Lei nº 1.435/1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/67, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, conforme previsão do art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida. Entretanto, o que está em discussão no presente caso, não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o Decreto-Lei nº 288/67.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, a atividade de fiscalização é de competência exclusiva

da administração fazendária e seus servidores fiscais, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, conforme garantido pelo inciso XVIII do art. 37 da CF², cabendo a Lei Complementar .

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional (art.147), é a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos**, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de **lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 194. A **legislação tributária**, observado o disposto nesta Lei, **regulará**, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação**. (grifou-se)

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, estabelece as competências privativas desses auditores, como a constituição do crédito tributário (lançamento). Vejamos:

Art. 6º **São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:**

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;**

² **Constituição Federal**

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
(...)

XVIII - **a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) **executar procedimentos de fiscalização**, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro**, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) **proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária**;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (grifou-se)

Para disciplinar a competência da SRFB prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010). Sobre a competência da fiscalização do IPI, assim dispõem os arts. 505 e 506, do referido ato normativo:

Art. 505. A **fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. (...).

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as **que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção** (Lei nº 5.172, de 1966, **arts. 142 e 194**, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94). (grifou-se)

Ressalta-se, por oportuno, que não constam dos autos, em momento algum, que a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada. Por outro lado, conforme pode ser verificado nos autos, a SUFRAMA não homologou a classificação adotada pelo contribuinte, mas apenas aprovou seu projeto.

Assim, a SUFRAMA, não se manifestou e nem poderia ter se manifestado sobre correção de classificação de mercadoria na NCM (e, por consequência, na TIPI), pois não detém competência para tratar do tema, uma vez que a competência para se pronunciar sobre a classificação da mercadoria é da RFB, que o faz, inclusive, mediante procedimento de consulta legalmente previsto nos artigos 48 e 50 da Lei nº 9.430/1996 (e que estava à disposição do contribuinte), e devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal).

No caso, em suas Resoluções e Pareceres, a SUFRAMA chamou os produtos elaborados pela RECOFARMA de “concentrados”, meramente adotando a descrição utilizada pelo

citado fabricante ao submeter os seus projetos industriais, não adentrando na análise das regras do Sistema Harmonizado, ou suas Notas Explicativas (NESH). Como consta no Parecer Técnico, que integra a Resolução do CAS (Conselho de Administração), a SUFRAMA tomou como base para sua análise a industrialização do tipo: “Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

Portanto, a SUFRAMA, dentro de suas atribuições, pode tratar os “Kits” como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos; porém, esse tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (e consequente enquadramento na TIPI).

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para, inclusive através de processos de consulta, decidir sobre classificação fiscal. Obviamente, esta competência não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

O Parecer Normativo Cosit nº 6, de 20 de dezembro de 2018, estabelece que a competência para a classificação fiscal de mercadorias é exclusiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), com base no Sistema Harmonizado (SH). Laudos técnicos de terceiros podem ser observados, mas não substituem o entendimento fiscal. Vejamos:

Assunto: Normas de Administração Tributária

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 37, XVIII, e art.237; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 96, art. 98, art. 108, art. 142, art. 194 e art. 196; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 154 e art. 155; Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16 a 18 e art. 30; Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988; Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991; Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, art. 8º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50; Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 2º; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, art. 464, art. 465 e art. 470;

Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988; Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988; Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991; Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992;

Decreto nº 766, de 3 de março de 1993; Decreto nº 1.765, de 28 de dezembro de 1995; Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro 1996; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 813; Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, Anexo I, art. 25, XIX; Instrução Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 21 de março de 2018, e Instrução Normativa RFB nº 1.747, de 28 de setembro de 2017.

(...)

Conclusão

65. Com base no exposto, conclui-se:

65.1. A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias, estabelecidas em convenção que o Brasil promulgou e se comprometeu a seguir, devendo ser observada a regra dos artigos 96 e 98 do CTN.

65.2. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das regras que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal função é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.

65.3. As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. Por outro lado, devem ser desconsideradas definições que fujam da competência dos profissionais técnicos, notadamente aquelas que discorram sobre interpretação do marco normativo oriundo da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, relativo ao tema classificação fiscal de mercadorias.

65.4. Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Exatamente neste mesmo sentido decidiu este colegiado, de forma unânime, em processo envolvendo as mesmas partes, *in verbis*:

Processo nº 15504.725496/2017-81

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-015.632 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 13 de agosto de 2024

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 31/03/2015 a 31/12/2016

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com transito 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”. Observar-se-á 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.

IPI. ISENÇÃO. ZFM. CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA.

Não há conflito de competências entre a SUFRAMA e a RFB. A SUFRAMA(que não detém competência para classificação de mercadorias) aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes, cabendo à RFB, por meio de fiscalização, analisar a legitimidade da utilização do benefício fiscal, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/03/2015 a 31/12/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à aplicação do RE nº 592.891/SP, à classificação de “kits/concentrados” e à competência da SUFRAMA, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para: (a) aplicar o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI/PGFN nº 18/2020 (só há crédito de operações isentas nas hipóteses previstas na legislação, e quando houver alíquota positiva do imposto); (b) manter a glosa no que se refere à classificação, entendendo-se que cada um dos componentes dos “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI; e (c) **aclarar a incompetência da SUFRAMA para classificar mercadorias na NCM, destacando que não há conflito de competências entre a SUFRAMA (que aprova os projetos – PPB) e a RFB (que analisa a legitimidade da utilização da isenção, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria)**. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Alexandre Freitas Costa. (grifou-se)

Assim, com endosso ao entendimento unânime deste colegiado, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto quanto a este ponto.

(ii) da responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor:

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 9 de outubro de 2024, do mesmo contribuinte, só que para o período de apuração de 01/01/2012 a 31/12/2012, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, sob a ótica do **art. 62 da Lei nº 4.502/1964** questionado pelas recorrentes:

“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 da Lei nº 4.502/1964, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluía 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 selo 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/2010 - 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 autuante 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.

Nesse mesmo sentido, cito o Acórdão nº 9303-016.879, de 31/07/2025, em processo envolvendo o mesmo contribuinte, *in verbis*:

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.

Nesses termos, nego provimento ao recurso nesse ponto.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente dos Recursos Especiais interpostos pelo sujeito passivo e pelo coobrigado, apenas no que se refere: “*responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor*” e “*competência legal da SUFRAMA para administrar o benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67*”, para no mérito negar provimento aos recursos.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green