



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13136.720225/2022-14</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3402-012.871 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 13 de novembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | EMBARGOS                                             |
| <b>EMBARGANTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |
| <b>INTERESSADO</b> | AMBEV S.A.                                           |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO. CABIMENTO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração, para saneamento da omissão apontada, quando o acórdão embargado não deixar consignadas as razões de decidir referentes a matéria expressa na parte dispositiva.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração apresentados, sem atribuição de efeitos infringentes, para, saneando a omissão apontada, fazer constar no Acórdão embargado as razões de decidir, apresentadas no voto do relator, para a exclusão da AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 4815 a 4821) com fulcro nos arts. 116 e 117 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, contra o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3402-012.382 (e-fls. 4756 a 4813), de 17 de dezembro de 2024, que contou com a seguinte ementa e com o seguinte dispositivo:

### **EMENTA**

#### **Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DO QUALIFICADOR. INAPLICÁVEL.

Não restando caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio, inaplicável a multa qualificada (150%) prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

#### **Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

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

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

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.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. AUTORIDADE COMPETENTE. AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não comprovada violação das disposições contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente no que diz respeito à lavratura por autoridade incompetente e ao cerceamento do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECISÃO JUDICIAL. VARA FEDERAL. NÃO VINCULAÇÃO.

Nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste CARF são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal sorte que as decisões das Varas Federais não vinculam este CARF.

**DISPOSITIVO**

Acordam os membros do colegiado I) **por unanimidade de votos**: i) em não conhecer do Recurso Voluntário na parte que trata de matérias não submetidas à lide; e ii) em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração; para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: II) **por voto de qualidade**, para manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essas glosas; e III) **por unanimidade de votos**, para i) reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%; e ii) excluir a AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária.

A Embargante sustenta a existência de um vício de omissão/contradição no Acórdão embargado, que também poderia ser considerado como um erro de fato, em razão de ter sido excluída a responsabilidade solidária da AROSUCO, sendo que *“infere-se pelo próprio relatório do acórdão embargado que “não houve, na peça impugnatória, contestação específica pela responsável solidária no que concerne ao enquadramento por sujeição passiva solidária (CTN, art. 124, I), tratando-se, pois, de matéria não impugnada, incontroversa”*”.

Para a Embargante, *“o que reforça a contradição/erro, ou até eventual uma omissão, é o fato de que, não obstante o provimento determinando a exclusão da AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária, não houve qualquer manifestação ao longo de todo o voto acerca da mencionada responsabilidade tributária atribuída à AROSUCO com base no art. 124, I, do CTN”*.

Assim, diante da “ausência de enfrentamento acerca da responsabilidade tributária, assim como diante da constatação de que tal responsabilidade não foi sequer objeto de impugnação”, a Embargante defende que “não há que se falar em exclusão da AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária”.

Os Embargos de Declaração formalizados pela Fazenda Nacional foram remetidos para exame de admissibilidade, tendo cabido a mim, na qualidade de presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dar a eles seguimento, nos termos expressos no Despacho de Admissibilidade de Embargos de e-fls. 4825 a 4832, para que o Colegiado possa apreciar a referida “omissão/contradição quanto ao art. 124, I do CTN”.

Na sequência, os autos foram distribuídos para minha relatoria e, após, incluídos em pauta para julgamento neste Colegiado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

### **Da omissão/contradição/erro de fato no Acórdão embargado**

Conforme relatado, o retorno dos autos para julgamento neste Colegiado se deu em razão do fato de a Embargante ter suscitado a existência de uma omissão/contradição/erro de fato no Acórdão embargado, o que o fez nos seguintes termos:

No que nos importa para o presente recurso, o acórdão recorrido exclui a responsável solidária AROSUCO do passivo da obrigação tributária, conforme se infere do dispositivo da ementa, assim como da conclusão do voto, a seguir respectivamente transcritos:

(...)

**Contudo, não obstante a incontestável exclusão da responsável solidária, inferese pelo próprio relatório do acórdão embargado que “não houve, na peça impugnatória, contestação específica pela responsável solidária no que concerne ao enquadramento por sujeição passiva solidária (CTN, art. 124, I), tratando-se, pois, de matéria não impugnada, incontroversa”.**

Outrossim, o que reforça a **contradição/erro, ou até eventual uma omissão**, é o fato de que, não obstante o provimento determinando a exclusão da AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária, não houve qualquer manifestação ao

longo de todo o voto acerca da mencionada responsabilidade tributária atribuída à AROSUCO com base no art. 124, I, do CTN.

Assim, tendo em vista a ausência de enfrentamento acerca da responsabilidade tributária, assim como diante da constatação de que tal responsabilidade não foi sequer objeto de impugnação, não há que se falar em exclusão da AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária.

Logo, diante de todo o quadro acima exposto, resta evidenciado o vício no acórdão embargado, pois, não foram analisadas as circunstâncias fáticas acima, o que configura eventual vício de omissão, além da contradição. Ademais, o referido vício também ser entendido como erro de fato, que, segundo abalizada doutrina e jurisprudência, de qualquer forma autoriza o manejo dos presentes aclaratórios.

Nesses termos, revela-se a necessidade de se aclarar o *decisum*, sanando a omissão/contradição acima apontadas, com efeitos infringentes, a fim de que a decisão deste Colegiado mostre-se consentânea com tudo o que destes autos consta, bem como para que seu conteúdo reste claro e completo, não deixando qualquer margem de dúvidas para a interposição de recurso especial e/ou execução do julgado.

E tem razão a Embargante. O Acórdão embargado, ao excluir a AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária sem que o seu voto condutor tenha enfrentado de forma direta essa matéria, apresenta uma aparente contradição que, a um olhar mais crítico, revela, de fato, uma omissão (que diz respeito ao enfrentamento do tema), que merece ser aqui saneada.

Se olharmos o voto condutor do Acórdão embargado, mais especificamente no tópico “Dos limites da lide”, que pode ser encontrado nas e-fls. 4762 a 4763, veremos que ali está consignada a razão pela qual a Fiscalização trouxe para o polo passivo da obrigação tributária a AROSUCO, qual seja, a sobrevalorização dolosa nos preços praticados entre a AROSUCO e a AMBEV:

Além disso, a Fiscalização, por ter identificado uma sobrevalorização nos preços praticados entre a AROSUCO e a AMBEV, concluiu ter havido fraude/simulação, o que motivou o agravamento da multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e a chamada ao processo da AROSUCO, na qualidade de responsável solidária pelo pagamento dos créditos lançados (ver Relatório de Ação Fiscal nº 03-A, nas e-fls. 150 a 211).

Essa conclusão expressa no voto condutor do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3402-012.382 é corroborada pelo fato de que a responsabilidade solidária da AROSUCO foi tratada no Relatório de Ação Fiscal nº 03-A (e-fls. 150 a 211), que analisou as irregularidades no valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos nas operações entre a AMBEV e a AROSUCO.

Neste Relatório de Ação Fiscal nº 03-A, mais especificamente às e-fls. 210 a 211, a Fiscalização explorou a responsabilidade solidária da AROSUCO, tendo usado como suporte

jurídico para essa responsabilização o inciso I do art. 124 do CTN e, como suporte fático, a sobrevaloração dolosa dos kits de refrigerantes vendidos pela AROSUCO para a AMBEV, conforme podemos inferir a partir do excerto a seguir reproduzido:

#### **IX - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE AROSUCO**

301) Segundo definição do art. 121 do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação tributária é gênero que comporta duas espécies: contribuinte, quando mantém vínculo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação; e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer expressamente de lei.

302) O art. 142 do CTN atribui à autoridade administrativa o poder-dever de, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, também identificar o sujeito passivo, o que inclui eventuais responsáveis se constatadas situações, no curso do procedimento fiscal, que requeiram essa providência.

303) O artigo 124, I da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) dispõe que:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

304) Foi publicado no Diário Oficial da União de 12/12/2018 o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10/12/2018, que trata da responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN, esclarecendo que tal responsabilidade "decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou" (destaque acrescido).

305) Na ementa do Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, também consta que "Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes".

306) As irregularidades apuradas na presente ação fiscal justificam a majoração do percentual da multa aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com base no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificou o uso de artifícios dolosos, fraude e simulação, além da prática reiterada.

307) Na supervalorização do valor tributável dos kits, a fiscalização está diante do ilícito que veio a aumentar artificialmente o crédito incentivado e, assim, aumentar o saldo credor, ou reduzir o saldo devedor do IPI no estabelecimento adquirente.

308) A base de cálculo do IPI deve seguir as regras da legislação sobre o valor tributável do imposto, sem ser manipulada pelos interesses de cada empresa envolvida na operação.

309) Não se trata aqui de mero interesse econômico em aumentar os lucros e a fatia de participação no mercado, mas, especialmente, o de buscar esses objetivos mediante a fraude tributária. O ponto ressaltado no presente trabalho é a fraude, que não ocorreria sem a participação de uma das duas partes.

310) Observe-se que a cláusula 4.1 do Acordo celebrado entre AMBEV e AROSUCO prevê que “cada Parte deverá arcar com os tributos de sua responsabilidade, incidentes sobre o objeto contratado, de natureza federal, estadual e municipal, bem como se responsabilizar pelas infrações fiscais decorrentes da execução deste Acordo a que tenha dado causa”.

311) Assim, o estabelecimento fiscalizado será o contribuinte do IPI autuado, ao mesmo tempo em que AROSUCO será enquadrada como responsável solidária.

Voltando ao Acórdão embargado, vemos que, no tópico “Da sobrevaloração e da fraude/sonegação/conluio” de seu voto condutor, localizado às e-fls. 4799 a 4809, restou afastada, por falta de provas de que tenha havido uma sobrevaloração dolosa, a qualificação da multa de ofício (150%) lançada pela Fiscalização:

Assim, não sendo possível afirmar que tenha havido uma sobrevaloração dolosa (fraude, sonegação ou conluio) nos preços dos kits/concentrados de refrigerantes, é de se afastar a qualificação da multa de ofício (150%) lançada pela Fiscalização, reduzindo-a, no entanto, para seu patamar inicial de 75%, conforme disposto no art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964.

Ora, se o suporte fático (sobrevaloração dolosa) que levou a Fiscalização a chamar a responsabilidade solidária da AROSUCO no presente processo foi afastado diante da ausência de provas, é dever de ofício deste Colegiado corrigir o lançamento e excluir a AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária, mesmo que essa matéria não tenha sido expressamente suscitada em sede de impugnação ou em sede de recurso voluntário.

É por essa razão que o Acórdão embargado decidiu expressamente excluir a AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para, saneando a omissão apontada, fazer constar no Acórdão embargado as razões de decidir, apresentadas no presente voto, para a exclusão da AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles