



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 19311.720224/2017-11  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 3401-007.293 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2020  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

EMBARGOS, OMISSÃO.

Constatada omissão na decisão embargada, cabe o acolhimento dos embargos para saneamento do vício apontado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os embargos para sanar o omissão, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

**Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão no 3401-005.942, de 27 de fevereiro de 2019, cujos fundamentos podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

IPI. ISENÇÃO. PRODUTOS EXTRATIVOS E AGRÍCOLAS DE PRODUÇÃO REGIONAL. AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA E MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EMPREGO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FICTO. DIREITO.

Nos termos do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, são isentos de IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291/67 (Amazônia Ocidental), garantindo-se o direito ao crédito do imposto, como se devido fosse, aos estabelecimentos que os empregarem como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

**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.**

PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE.

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.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.(sic).

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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

POSICIONAMENTO REITERADO DA ADMINISTRAÇÃO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

O simples silêncio da Administração quanto à classificação fiscal adotada pela contribuinte não implica o reconhecimento tácito de sua correção ou incorreção, e a lavratura de auto de infração específico para esta finalidade não implica inovação e muito menos modificação dos critérios jurídicos do lançamento ou da acusação fiscal, uma vez que eles jamais foram efetivamente firmados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

DECISÃO JUDICIAL. SEPARAÇÃO DE PODERES. ACOLHIMENTO. COISA JULGADA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. EFICÁCIA. ART. 22 DA LEI Nº 12.016/2009.

Deve ser acolhida pela Administração a decisão judicial irrecurável que decidiu pela aplicação, ao caso concreto, do art. 22 da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), que limitou os efeitos da coisa julgada aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante, em detrimento do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, que restringia tais efeitos à competência territorial do órgão prolator.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a aplicação, no caso concreto, dos efeitos do mandado de segurança coletivo impetrado, **vencido o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), que votou ainda pelo provimento em relação à classificação das mercadorias e à impossibilidade de glosa de crédito em função de não observação, pelo adquirente, da correção da classificação.** Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. O Conselheiro Tiago Guerra Machado declarou impedimento.

Nos Embargos de Declaração, a Procuradoria da Fazenda Nacional, após contextualizar os fatos, ressaltando que o presente processo trata de Auto de Infração de IPI, em razão da utilização indevida de créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos (extrato “concentrado” para fabricação de refrigerantes) de estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus, glosando-os ao final, aponta o vício de omissão, conforme excertos a seguir:

Como se observa da proclamação do resultado do julgamento, bem como da ementa confeccionada, **houve discussão e votação por parte da turma julgadora a respeito da possibilidade de a fiscalização glosar créditos apropriados pelo adquirente em virtude de haver identificado erro na classificação fiscal** dos produtos adquiridos, tendo tal erro sido cometido pelo fornecedor dos produtos.

6. Com efeito, **há um tópico específico no voto prolatado pelo conselheiro relator a respeito desse tema,** que, contudo, não foi acompanhado pelo restante do colegiado.

Confira-se:

(...)

**Quando se lê o voto vencedor, contudo, observa-se que tal tema não foi tratado,** tendo o conselheiro designado para redigi-lo limitado sua análise à questão da classificação fiscal propriamente dita dos kits para a produção de refrigerantes.

8. **Os trechos negritados da ementa confeccionada para o acórdão, que claramente se relacionam ao tema da possibilidade da glosa, não possuem correspondência com o conteúdo do voto vencedor,** que, portanto, mostra-se omissivo, pois não apresenta a fundamentação correspondente ao citado tema.

Dessa feita, **tendo em vista a omissão do acórdão ora embargado**, pugna a Fazenda Nacional pelo seu conhecimento e acolhimento, de modo **que passe a constar do voto vencedor a fundamentação quanto à possibilidade da glosa oriunda da reclassificação dos kits para produção de refrigerantes**.

Os Embargos foram acolhidos por Despacho de Admissibilidade em 07/08/2019, nos seguintes termos:

Da leitura da decisão embargada, verifica-se que **há abordagens específicas no voto vencido quanto à verificação pelo adquirente quanto à correção dos documentos fiscais de lavra dos fornecedores, bem como quanto à classificação fiscal dos "kits" para a produção de refrigerantes**.

Por outro lado, **quanto ao voto vencedor**, fls. 4.236/4.251, **verifica-se que está estruturado em dois tópicos: quanto à competência RFB** (inclusive nos processos de consulta, para decidir sobre classificação fiscal) e da SUFRAMA (quanto aos atos por esta emanados); **e quanto ao mérito da classificação fiscal com relação aos "kits"** para a produção de refrigerantes, segundo as regras do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - SH e respectivas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH).

Ante o exposto, verifica-se que tem razão à Embargante, visto que **embora esteja proclamado no resultado do julgamento a negativa de provimento quanto "à impossibilidade de glosa de crédito em função de não observação, pelo adquirente, da correção da classificação", não há abordagem específica no voto vencedor quanto à referida matéria**.

Assim, pelas considerações acima, é apontada, preliminarmente, efetiva omissão na apreciação de tema pelo acórdão embargado, o que deve ser submetido à opinião soberana do colegiado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O processo foi encaminhado à PGFN em 25/04/2019, (Despacho de Encaminhamento de fl. 4.252). De acordo com o disposto no art. 79, do Anexo II, do RICARF, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria em 27/05/2019. Em 21/05/2019, tempestivamente, foram interpostos os Embargos de Declaração (Despacho de Encaminhamento de fl. 4.261), conforme análise efetuada no Despacho de Admissibilidade.

Analisando o voto vencedor, em cotejo com o que restou decidido no Acórdão e com o voto vencido, **concluo que ocorreu, de fato, a omissão alegada pela PGFN**. Nesse contexto, **íntegro o voto vencedor com a fundamentação a seguir exposta para negar provimento ao pedido do recorrente** sobre a "impossibilidade de glosa de crédito em função de não observação, pelo adquirente, da correção da classificação". **Após esta alteração, o Voto Vencedor deverá constar com a seguinte redação:**

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ousou dele discordar em relação à classificação fiscal dos "kits" para a produção de refrigerantes, **bem como em relação à impossibilidade de glosa de crédito em função de não observação, pelo adquirente, da correção da classificação.**

(Mantido, nesta parte o texto original do Voto Vencedor)

Quanto à alegação de impossibilidade de glosa de crédito em decorrência da inexistência de obrigatoriedade, por parte do adquirente, de verificar a correção da classificação fiscal das mercadorias adquiridas, tendo em vista tal responsabilidade ser do fornecedor, prevaleceu na Turma o entendimento pela sua improcedência.

O Relator manifestou seu entendimento da seguinte forma:

27. De fato, a contribuinte ora recorrente figura como terceiro adquirente dos concentrados para bebidas não alcoólicas, **tendo sido a fornecedora (Recofarma) a emissora das notas fiscais e, logo, responsável pela descrição dos produtos e pela sua classificação fiscal,** o que levou a recorrente a utilizar a alíquota utilizada para fins de cálculo do crédito do IPI. (...)

(...)

29. **Já decidiu esta turma,** no Acórdão CARF n.º 3401-003.838, de 28/04/2017, por unanimidade de votos, **ser descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente** relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

É descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Art. 225 RIPI e 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, 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.

Entretanto, o art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato do recorrente não ter sido acusado pelo Fisco de simulação ou fraude não lhe permite se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seus fornecedores.

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.

Vale destacar que, caso fosse constatada a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

**Lei nº 9.430/96**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

**Lei nº 4.502/64**

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

(...)

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A autuação foi realizada com a aplicação da multa básica de 75%, demonstrando que a Autoridade Fiscal não identificou a presença de conduta dolosa do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%. Ou seja, o fato de não ter sido acusado de agir com dolo, em conduta fraudulenta ou simulada, já foi levada em conta pelo legislador, ao exigir na lei a demonstração destas condutas para a aplicação da multa qualificada.

Além disso, vale destacar que 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.

A autuação foi baseada na glosa de créditos de IPI que a Fiscalização verificou serem inexistentes. Nesse contexto, deve a Autoridade Fiscal proceder à reconstituição da escrita fiscal do IPI e, constatada a existência de saldos devedores, proceder ao lançamento do crédito tributário, exatamente como neste caso concreto.

Quanto ao suposto enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, tal alegação é descabida. O próprio Acórdão nº 3401-003.838, citado pelo Relator, já deixa claro em sua ementa ser “cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 do CTN”. Trata-se, caso atendidos todos os requisitos para sua comprovação, principalmente em relação ao efetivo pagamento do IPI destacado, de “pagamento indevido ou a maior”.

Existindo previsão legal para tais situações, o que não pode ocorrer, em nenhuma hipótese, é o contribuinte “resolver o problema” pelos seus próprios meios. Ou seja, não lhe cabe decidir como proceder, solicitando ao Fisco permanecer com créditos indevidos, tendo em vista que seu fornecedor também realizou, em tese, o recolhimento indevido.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado