



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



**Processo nº** 19311.720224/2017-11  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3401-011.526 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2023  
**Embargante** SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.**

Existindo a suscitada omissão, pela correta interpretação do acórdão embargado, os embargos devem ser providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer dos embargos de declaração apresentados pelo contribuinte, vencidos os Conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não conheciam dos embargos unicamente em relação à aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN, e, no mérito, por unanimidade de votos, em reconhecer, com efeitos infringentes, o crédito em relação às mercadorias sujeitas à alíquota de 5%, e em negar provimento em relação à exclusão da multa por aplicação do art. 76, II, a, da Lei n. 4.502/64, e, por voto de qualidade, em manter as penalidades e multas aplicadas, vencidos, nesta parte, os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rêgo e Carolina Machado Freire Martins, que afastavam sua aplicação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Winderley Morais Pereira.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Redator designado (*ad hoc*)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-011.526 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19311.720224/2017-11

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte em desfavor do Acórdão n.º **3401-005.942**, de 27 de fevereiro de 2019, integrado pelo **Acórdão de Embargos n.º 3401-007.293**, de 29 de janeiro de 2020, assim ementados:

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 n.º 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 n.º 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.

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. 2ªA da Lei nº 9.494/1997, que restringia tais efeitos à competência territorial do órgão prolator.

Assim decidiu o colegiado:

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.

Acórdão de Embargos nº: 3401-007.293:

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.

Assim decidiu o colegiado:

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

Em face do Acórdão n.º **3401-005.942**, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, os Embargos Procuradoria da Fazenda Nacional ensejaram o **Acórdão de Embargos**, fls. 4.276 /4.282.

Cientificada do Acórdão de Embargos, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, que ensejou o Despacho de Admissibilidade, fls. 4.307/4.313, com seguimento total.

Os embargos opostos pela embargante suscitam o **vício de omissão** quanto às seguintes matérias: 1- QUANTO À ANÁLISE DO LAUDO DO INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA (INT); 2- EM RELAÇÃO À ILEGALIDADE DO AUTO PELA AUSÊNCIA DE ARBITRAMENTO; 3- EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO AO PRESENTE CASO DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, e; 4- QUANTO À EXCLUSÃO DA MULTA POR FORÇA DO ART.76, II, "A", DA LEI N.º 4.502/64.

A presidência admitiu os embargos em relação às seguintes matérias: 2- EM RELAÇÃO À ILEGALIDADE DO AUTO PELA AUSÊNCIA DE ARBITRAMENTO; 3 - EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO AO PRESENTE CASO DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN; 4- QUANTO À EXCLUSÃO DA MULTA POR FORÇA DO ART.76, II, "A", DA LEI N.º 4.502/64.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

Com razão a Recorrente, presente a omissão ela deve ser sanada. Razão pela qual passo a analisar cada um dos fundamentos aduzidos.

Alega-se a ilegalidade do auto de infração pela ausência de arbitramento do crédito referente à parte do concentrado classificada em posição cuja alíquota seria de 5%. Entendo não assistir razão à recorrente.

Nos termos da Resolução 3201002595, a decisão recorrida justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque, nas notas fiscais de aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas, não teria sido

discriminado o valor de cada parte. Ocorre que, a questão demanda melhor instrução probatória, devendo ser intimada a Recorrente a demonstrar documentalmente quais “partes” classificadas na posição 3302.10.00 seriam tributadas à alíquota de 5% e que, em tese, lhe dariam o direito ao crédito.

Embora seja correto que a reclassificação de parcela do kit implique a possibilidade de creditamento em razão da necessidade de imputação dos efeitos à totalidade da relação jurídico-tributária, isto não implica a total ilegalidade do auto de infração, mas tão somente a necessidade de reconhecimento do eventual crédito.

Principalmente após o julgamento do RE 592891, de relatoria da Ministra Rosa Weber:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.

(RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019)

Assim, acolho os embargos tão somente para que seja autorizado o creditamento dos produtos requalificados, na proporção a que faz jus, comprovadamente, o contribuinte..

A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de “kits” não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que, portanto, estaria resguardada de multa e juros, nos termos do § único do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Entendo assistir razão à recorrente. O artigo 100 do CTN trata genericamente de atos expedidos por autoridades administrativas, não podendo a Recorrente ser punida, no caso em que adotou o entendimento expedido pela SUFRAMA.

Assim, acolho os embargos, com efeitos infringentes para afastar penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Por fim, em relação ao art. 76, II, a, da Lei n. 4.502/64, entendo não assistir razão à embargante. Citam-se precedentes de 1997, 2007 e 2008 o, o fato gerador tratado nos autos é de 2016, não sendo possível se afirmar que este era o entendimento ainda vigente na época de sua ocorrência ou que o contribuinte possuía legítima expectativa de sua manutenção.

Assim, admitidos os embargos, acolho-os com efeitos infringentes, para permitir o creditamento decorrente da requalificação das partes integrantes do “KIT”, bem como afastar as penalidades e multas, nos termos do art. 100, § único do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

## Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto fornecida pelo redator original do voto vencedor, Conselheiro Winderley Moraes Pereira, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Em que pese o voto do I. Relator, divirjo da sua posição referente a aplicação do art. 100 do CTN, que prevê a não exigência de multas e juros para os casos em que existe orientação da Administração Pública para os atos praticados pelo contribuinte.

O Código Tributário Nacional, resguarda o contribuinte, quando age de acordo com orientação da Administração Tributária, a não sofrer a aplicação de penalidade, nos termos previstos no seu art. 100, transcrito a seguir.

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao MDIC que administra a Zona Franca de Manaus, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade economia e melhoria da qualidade de vida da população local.

Assim, é natural que o mecanismo escolhido pelo legislador para demonstrar que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região tenha sido a aprovação pela SUFRAMA. Mas é a Receita Federal, vinculada ao Ministério da Fazenda, que tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos e aplicação da legislação pertinente referente ao benefício tributário.

Portanto, não há que se considerar as posições da SUFRAMA como orientação administrativa tributária que pudesse ensejar a aplicação do benefício previsto no Art. 100 do CTN.

Assim, para essa matéria, entendo que não é possível a aplicação do art. 100 do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues