



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.732421/2018-28</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.346 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	REFRESCOS BANDEIRANTES INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 30/11/2013 a 31/12/2016

CRÉDITOS ESCRITURAIS. GLOSA. DECADÊNCIA. NÃO APLICÁVEL.

Nos termos do CTN, a decadência, que é uma das formas de extinção do crédito tributário, se opera em relação ao direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário mediante lançamento, não existindo decadência do direito de glosar créditos escriturais.

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito).

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Para que se caracterize como mudança de critério jurídico, é preciso que a Administração Tributária tenha analisado um fato e o qualificado juridicamente. Não representa mudança de critério jurídico o auto de infração cujo lançamento tenha decorrido da glosa de créditos incentivados/fictos, promovida em razão de erro de enquadramento na TIPI, quando não houve manifestação anterior da Administração neste sentido, nem mesmo um lançamento de ofício anterior, cuja conclusão fiscal foi por outra classificação fiscal do produto.

NORMAS SUFRAMA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL.

As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão

de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

ART. 76, INCISO II, ALÍNEA “A” DA LEI N. 4.502/64. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 167.

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades (Súmula CARF nº 167).

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 30/11/2013 a 31/12/2016

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.

SISTEMA HARMONIZADO. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RFB. COMPETÊNCIA.

É competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a determinação da classificação fiscal de mercadorias na TIPI (Sistema Harmonizado). A SUFRAMA não tem competência para tal mister.

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 (concededor 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: 30/11/2013 a 31/12/2016

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: 30/11/2013 a 31/12/2016

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As regras do processo administrativo fiscal não permitem que matérias que não tenham sido expressamente contestadas em sede de impugnação, à exceção das questões de ordem pública, sejam apreciadas em fase recursal, dada a ocorrência de preclusão consumativa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do argumento relativo ao período de fiscalização constante do TDPF-F, matéria já alcançada pela preclusão consumativa, e em rejeitar a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que davam parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäler Dornelles - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthäler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fl. 914 e ss.) lavrado pela Fiscalização, onde foram glosados créditos de IPI aproveitados pela autuada, provenientes da aquisição, da Zona Franca de Manaus, de kits/concentrados para a fabricação de refrigerantes que, na visão da Fiscalização, não foram fabricados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção da Amazônica Ocidental, além de apresentarem erro de classificação fiscal. Além disso, foram identificados os seguintes problemas: a) falta de escrituração de débito de IPI lançado em nota fiscal; b) falta de lançamento em nota fiscal e de escrituração de débito de IPI; c) creditamento indevido pelo estorno de débito inexistente; e d) creditamento indevido de saldo credor de período anterior.

O crédito constituído no Auto de Infração alcançou o valor de R\$ 149.062.981,01, sendo R\$ 70.5.499,49 relativo ao IPI, R\$ 52.925.624,34 relativo à multa de ofício e R\$ 25.569.857,18 relativo aos juros de mora (calculados até 10/2018).

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 805 a 912) que acompanha o Auto de Infração foi lavrado pela Fiscalização e, além de descrever de forma detalhada todos os procedimentos levados a efeito durante o desenrolar da ação fiscal, explica a glosa dos créditos aproveitados pela autuada e justifica o lançamento feito.

Cientificada do Auto de Infração em 19/10/2018 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem nas e-fls. 954 e 955), a empresa autuada apresentou Impugnação (e-fls. 961 a 1024) em 14/11/2018 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 958), onde, em síntese, defendeu:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a não responsabilidade do terceiro adquirente do concentrado por suposto erro na classificação fiscal;
- (c) a ocorrência de alteração de critério jurídico;
- (d) a natureza de produto único do concentrado adquirido;
- (e) a competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal;
- (f) a classificação fiscal do concentrado no EX 01 do código da TIPI 2106.90.10;
- (g) a ilegalidade do Auto de Infração, uma vez que a Fiscalização, alegando que não teria como arbitrar o valor do crédito, glosou integralmente o crédito relativo a mercadoria reclassificada para código da TIPI cuja alíquota seria de 5%;
- (h) a ilegalidade do Auto de Infração, uma vez que foi utilizado laudo pericial elaborado em outro processo, instaurado contra a RECOFARMA;
- (i) ter direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, por força da coisa julgada individual formada no MSIC nº 91.0047783-4;

- (j) ter direito à isenção do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975;
- (k) a impossibilidade de glosa do saldo credor relativo ao mês de outubro de 2013, em razão da decadência do direito de a Fiscalização glosar créditos de IPI relativamente ao período anterior a novembro de 2013;
- (l) a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN;
- (m) a impossibilidade de exigência de multa, em razão do disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964;
- (n) a improcedência de parte dos débitos apurados pela Fiscalização, uma vez que devidamente lançados e escriturados; e
- (o) a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no Auto de Infração.

O julgamento em primeira instância, realizado em 30/04/2019 e formalizado no Acórdão 15-46.476 - 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/SDR (e-fls. 1609 a 1660), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência da impugnação, tendo o voto condutor se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que a responsabilidade pela infração à legislação tributária é do adquirente dos produtos;
- (b) que, no presente caso, “*não se trata de modificação de critérios jurídicos em relação a um lançamento de ofício já efetuado, mas apenas de mudança de estratégia de fiscalização*”;
- (c) que são indevidos os créditos incentivados do IPI apropriados pelo sujeito passivo, uma vez que os “concentrados” não são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
- (d) que a classificação fiscal dos elementos que compõem os “concentrados” para bebidas refrigerantes também torna indevidos os créditos decorrentes das aquisições desses “concentrados”;
- (e) que os produtos que compõem os kits para refrigerante devem ser classificados de forma individual, tal como proposto pela fiscalização;
- (f) que “*as únicas “partes” dos kits tributadas a alíquotas positivas são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%*”, mas que, “*porém, por não serem tais componentes elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não geram direito ao crédito incentivado previsto no art. 237 do RIPI/2010 em decorrência da isenção prevista no art. 95, inciso II*”;
- (g) que “*ainda que houvesse direito ao crédito incentivado de IPI em relação às “partes” dos kits classificadas no código 3302.10.00*”, o seu aproveitamento

seria indevido, uma vez que os produtos “não estavam corretamente identificados, sem constar nas notas fiscais emitidas pela Recofarma a identificação dos seus componentes e os respectivos valores de cada item embalado individualmente”;

- (h) que, “quanto ao pedido da interessada para que fosse arbitrado o crédito do IPI a que faz jus, repita-se que o art. 427 do RIPI/2010, acima transrito, determina que as notas fiscais sem as indicações necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido devem ser consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal”;
- (i) que está “correta a glosa de todos os créditos de IPI apropriados na escrita fiscal com supedâneo no art. 237 do RIPI/2010”;
- (j) que a competência para decidir sobre classificação fiscal de mercadorias é da RFB, e não da SUFRAMA;
- (k) que, ainda que nos laudos elaborados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer não constem informações sobre o kit de refrigerante, “esse fato não tem o condão de tornar ilegal o Auto de Infração em tela, pois o resultado das análises efetuadas nas amostras dos demais kits fornecidos pela Recofarma somente reforçam as conclusões a que chegou a autoridade fiscal”;
- (l) que “o fato de os Laudos não abrangerem os fatos geradores discutidos no presente processo não tornam o Auto de Infração ilegal, pois as análises foram feitas em amostras de kits idênticos aos adquiridos pela autuada junto à Recofarma”;
- (m) que ao parecer elaborado pelo INT “não se atribui eficácia, já que não tem a força dos documentos emitidos por órgãos técnicos independentes prevista no PAF”;
- (n) que são equivocadas as “conclusões do INT, ao tratar como “preparação composta” o kit formado por duas soluções (duas preparações) em embalagens individuais, e ao transcrever trecho da NESH relativo a “preparações constituídas por misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias”, embora reconheça o óbvio: as partes do kit não estão misturadas”;
- (o) que é inaplicável o art. 112 do CTN, uma vez que inexiste dúvida sobre a classificação dos “concentrados”;
- (p) que “uma vez que no presente litígio inexistem insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, não há qualquer direito a crédito de IPI a ser reconhecido em face da decisão final proferida nos autos do MSC nº 91.0041183-4”;

- DOCUMENTO VALIDADO
- (q) que “*considerando-se a improcedência do pedido de cancelamento do Auto de Infração, (...) mantém-se igualmente o valor do IPI exigido em face da glosa dos valores escriturados no RAIFI identificados como “Outros Créditos”*”;
  - (r) que “*o transcurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN impediu a lavratura do Auto de Infração para cobrança do saldo devedor apurado naquele período, mas não impediu a glosa do crédito relativo a novembro de 2013, não alcançado pela decadência*”;
  - (s) que “*a fiscalizada admitiu ter se equivocado quanto às informações do IPI prestadas no RAIFI, atestando que o valor correto é aquele constante nas notas fiscais eletrônicas*”;
  - (t) que “*salvo em relação à devolução de produtos à Recofarma, a fiscalizada reconheceu o equívoco em todas as notas fiscais relacionadas pela fiscalização como indevidamente lançadas com IPI igual a zero*”;
  - (u) que “*o DANFE não substitui e não se confunde com a nota fiscal eletrônica, sendo apenas uma de suas várias representações possíveis na forma impressa*”;
  - (v) que as normas cuja observância poderia, em tese, excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário, são aquelas listadas nos incisos I a IV do art. 100 do CTN, dentre as quais não se incluem os atos administrativos expedidos pela SUFRAMA;
  - (w) que “*a partir da vigência do CTN, somente haverá exclusão de penalidades, juros de mora ou atualização monetária para o contribuinte que observar decisão administrativa definitiva se houver uma lei que atribua eficácia normativa às referidas decisões administrativas*”, “*e essa lei, até o presente momento, inexiste*”;
  - (x) que o CTN deixa claro que “*que os juros moratórios incidem não apenas sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício, já que ambos compõem o crédito tributário constituído*”;
  - (y) que o STJ “*reiterou o entendimento de que é “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”*”; e
  - (z) que a incidência e juros de mora sobre a multa de ofício é matéria sumulada no CARF (Súmula 108).

Cientificada da decisão da DRJ em 08/05/2019 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1673), a empresa interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1676 a 1741) em 06/06/2019 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1674), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;

- (b) que o produto objeto da autuação, elaborado pela RECOFARMA, é um produto único, qual seja, “*o concentrado não homogeneizado, composto por partes líquidas e sólidas, conforme definido em Portaria Interministerial e correlacionado no código SUFRAMA 0653, previsto na Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e na listagem do site da SUFRAMA*”, classificado na posição da TIPI 2106.90.10, EX 01;
- (c) “*que, em razão da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4, ao contrário do decidido, restaram também examinadas pelo Poder Judiciário a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI*”;
- (d) “*que a própria RFB, recentemente e de forma pública, reconheceu, expressamente, que essa coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 assegurou à RECORRENTE o direito ao crédito de IPI em razão da aquisição do concentrado elaborado pela RECOFARMA na Zona Franca de Manaus, classificado na posição TIPI 21.06.90.10 EX. 01*”, ao publicar o Decreto nº 9.394, de 2018, alterando a alíquota dos concentrados de 20% para 4%;
- (e) que o Auto de Infração é ilegal, uma vez que “*reconheceu que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito*”;
- (f) que “*a reclassificação dos produtos adquiridos pela RECORRENTE decorre de um entendimento do Fisco e, pois, caberia a este reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento*”;
- (g) que o adquirente não tem a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal pelo fornecedor, tendo agido “*lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA*”;
- (h) que houve violação ao art. 146 do CTN (alteração de critério jurídico);
- (i) que se for acolhido qualquer dos fundamentos apresentados, “*com reconhecimento da alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI ora glosado, deve ser automaticamente reconhecido o direito da RECORRENTE ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos da coisa julgada formada no MSC nº 91.4047783-4*”;
- (j) que “*os concentrados adquiridos pela RECORRENTE também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2001, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, o qual expressamente outorga o respectivo crédito ficto de IPI ao seu adquirente*”;
- (k) que “*a glosa do saldo credor do período anterior (outubro de 2013) implica na alteração do tributo relativo ao mês de novembro de 2073 e não pode ser realizada fora do prazo de 5 anos, porque já ocorreu a decadência*”;
- (l) que “*a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que*

*estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária”;*

- (m) que “*a imposição de multa no presente caso em relação a essa parcela do crédito tributário também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64*”;
- (n) que em relação aos créditos escriturados para anulação de débitos, “*caso o AUTO seja reconhecido a integralidade dos créditos de IPI oriundos das aquisições dos concentrados da RECOFARMA, não haverá valor de imposto a ser exigido, visto que a RECORRENTE tem saldo credor suficiente*”; e
- (o) que não procede a exigência de parte dos débitos apurados pela Fiscalização relativos às notas fiscais emitidas, uma vez que foram devidamente lançados e escriturados pela Recorrente.

Encaminhado o processo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 1806 a 1875), nos seguintes termos:

- (a) que “*tendo em vista que apenas 9 (nove) grupos fabricantes produzem refrigerantes no Brasil vinculados ao Sistema Coca-Cola Brasil, certo é que as notas fiscais de saída dos “kits” emitidas com errônea classificação fiscal pela RECOFARMA não são suficientes para rechaçar as “engarrafadoras” das imputações fiscais em comento*”;
- (b) que “*não se está a tratar de responsabilidade tributária em sentido estrito*”, uma vez que “*a relação jurídica em tela não decorre da incidência de norma de responsabilidade (art. 121, parágrafo único, II, do CTN), mas da própria regra matriz do IPI*”;
- (c) que “*não são vinculantes, no âmbito tributário, quaisquer conclusões firmadas no Relatório Técnico do INT, em favor de determinada classificação fiscal, bem como sua interpretação sobre as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e sobre as NESH*”;
- (d) que as respostas do Relatório Técnico do INT “*estão amparadas em equivocado conceito de “preparação composta”, a partir de uma interpretação que o parecerista conferiu às NESH, e não com base em elementos técnicos extrajurídicos*”;
- (e) que “*cada componente do “kit” (Partes), isoladamente considerado, não configura preparação composta*”, e que “*não há como tratar as substâncias separadas como única preparação, seja ela simples ou composta*”;
- (f) que “*o CCA concluiu que os componentes individuais das bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente e decidiu incluir na NESH o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), para que não restasse dúvida sobre tal entendimento*”;

- (g) que “o extrato “concentrado” é um produto industrializado resultante de uma operação de transformação realizada dentro do estabelecimento do engarrafador”, e que “jamais se poderia admitir que a classificação fiscal dos kits fosse a mesma no momento da entrada no estabelecimento do engarrafador e no momento posterior à mistura dos componentes, pois toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI”;
- (h) que a Nota 7 das NESH, em momento algum, “define como preparações compostas quaisquer misturas diluíveis em água, em relação às quais seja possível acrescentar quaisquer tipos de ingredientes, antes da produção da bebida final”, e nem “tampouco afirma, como fez equivocadamente o INT, que seriam simplesmente “preparações formadas com mais de um componente””;
- (i) que, em tese, o ““xarope final” poderia ser qualificado como “preparação composta”, mas não cada “parte” isolada dos “kits” comercializados”;
- (j) que “as preparações compostas dos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 da TIPI são, portanto, aquelas que se encontram quase prontas para consumo, dependendo apenas de simples diluição em água ou de simples diluição em água mais eventual tratamento complementar a essa diluição”;
- (k) que não merece prosperar “a tese de que a própria RFB teria reconhecido expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA, na Zona Franca de Manaus, deve ser classificado na posição 21.06.90.10, Ex. 01”, e que “a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018 apenas estimou o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados classificados no Código TIPI 2106.90.10, Ex. 01, sem referência alguma às características dos produtos em questão e às regras do Sistema Harmonizado”;
- (l) que “a aprovação, pela SUFRAMA, de projetos industriais de estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus não interfere na competência fiscal para a definição da alíquota de IPI incidente sobre as operações correspondentes”;
- (m) que “a alíquota incidente na operação de venda dos supostos “concentrados” não ficou acobertada pela coisa julgada constituída no Mandado de Segurança Coletivo”;
- (n) que, “além de a demanda não mencionar o código NCM completo, a classificação fiscal correta não foi objeto daquele processo, nem fez parte dispositivo da sentença. Em consequência, sobre esse tema não operou o efeito preclusivo da coisa julgada (art. 469 do CPC/1973)”;
- (o) que, “em se tratando de direito ao crédito de IPI ao contribuinte, a ele cabe o ônus da prova”;

- (p) que, “conforme consta no TVF, tais componentes classificados no código 3302.10.00 da TIPI, cuja alíquota é de 5%, “não são elaborados com matéria-prima extractiva vegetal, não podendo gerar direito a crédito””;
- (q) que não se trata “de responsabilidade por infração à legislação tributária, mas do reconhecimento de que, por erro de classificação fiscal, houve apuração indevida de crédito de IPI, com repercussão na base de cálculo do imposto devido pela recorrente, na condição de contribuinte, e não de responsável”;
- (r) que “o art. 146 do CTN expressamente se refere à modificação de critérios jurídicos “no exercício do lançamento”, hipótese que não abarca, por exemplo, a homologação de compensação”;
- (s) que “o silêncio administrativo não pode ser equiparado à adoção de critério jurídico pela Administração”;
- (t) que, “ainda que a Resolução SUFRAMA CAS nº 298/07 refira-se ao benefício fiscal do art. 6º do DL 1.435/75, o fato é que essa aprovação dada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus ao projeto da RECOFARMA não se confunde com o reconhecimento da isenção, de modo que, aprovado o projeto, a isenção somente se efetiva se forem obedecidas as demais condições do art. 6º, conforme, aliás, declarado nos próprios atos da Suframa, que determinam que seja utilizada matéria-prima de origem vegetal na elaboração dos produtos”;
- (u) que “a RECOFARMA não utilizou matérias-primas agrícolas e extractivas de produção regional em seu processo industrial de concentrado, mas, sim, apenas produtos industrializados, o que inviabiliza a subsunção de seus produtos industrializados ao art. 6º do DL 1.435/1975”;
- (v) que “os prazos previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN se referem estritamente ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário”, e “não afetam o direito de glosa de créditos mantidos pelo contribuinte em sua escrituração fiscal”;
- (w) que “somente quando da efetiva utilização do crédito escriturado pelo contribuinte, para efeito de apuração do tributo sujeito ao lançamento por homologação, é que tem início o prazo decadencial de que trata o art. 150, § 4º, do CTN”;
- (x) que “somente os créditos admitidos para dedução dos débitos é que produzem os efeitos do pagamento de IPI”, nos termos do art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010;
- (y) que “a jurisprudência atual do CARF é no sentido de que, em sendo ilegítimos os créditos glosados e remanescentes saldos devedores quando do exame efetuado pela autoridade fiscal, aplica-se o art. 173, I, do CTN”; e

(z) que “*na situação em análise, não é aplicável o art. 100 do CTN, sendo, destarte, impositiva a aplicação da multa, juros e correção monetária sobre o crédito tributário apurado pela fiscalização*”

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento, exceto na parte onde se identifica a inovação dos argumentos de defesa não relacionados com matéria de ordem pública, alcançada pela preclusão consumativa.

### 1. Da classificação fiscal

A Recorrente defende, desde a Impugnação, “*que o produto objeto da autuação elaborado pela RECOFARMA é um produto único, qual seja, o concentrado para bebidas não alcoólicas, classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01*”.

Reclama da premissa adotada pela Fiscalização de que este não seria um produto único, o que faria com que cada parte fosse classificada em um código específico.

Explica que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 estabelece o Processo Produtivo Básico para projetos industriais da Zona Franca de Manaus, entre outros, de concentrados, definindo as etapas de sua produção.

Pondera que “*a referida Portaria estabelece que concentrado pode ser homogeneizado e não homogeneizado, porque estatui que a etapa de homogeneização do concentrado não é obrigatória*”, e que, “*se concentrado não homogeneizado concentrado não fosse, ele não seria oriundo do PPB de concentrado mas de outro produto*”.

Diz que a SUFRAMA utiliza o código 0653 para classificar o concentrado para bebidas não alcoólicas na Portaria SUFRAMA nº 192/2000 e na “listagem padrão de insumos” divulgada na internet, sem fazer qualquer distinção entre concentrados homogeneizados e concentrados não homogeneizados.

Acrescenta que “*a SUFRAMA, exercendo a sua competência, editou a Resolução do CAS nº 298/2007, que, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas “Informações Textuais do Produto”: (i) aprovou o projeto industrial da RECOFARMA de fabricação dos concentrados para bebidas não alcoólicas, para fruição dos benefícios do art. 9º do DL nº 288/67 e do art. 6º do DL nº 1.435/75; (ii) reconheceu que este produto elaborado pela RECOFARMA está sujeito e observa o respectivo PPB objeto da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98; e (iii) reconheceu expressamente que o produto elaborado pela*

*RECOFARMA não homogeneizado conforme PPB previsto em Portaria Interministerial é o concentrado (são 78 tipos) para bebidas não alcoólicas, correlacionado ao seu código 0653, constituído por diversos componentes (“partes líquidas e sólidas”, totalizando 378 partes) e classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01”.*

Afirma que “essa Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 é vinculatória para RFB, para o CARF e para a SUFRAMA e sequer foi mencionada pela DECISÃO”.

Registra “que o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) emitiu laudo técnico reconhecendo que o produto fabricado pela RECOFARMA, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA”.

Sustenta que, “firmada a premissa de que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado, ele somente pode ser classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, em aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 do Sistema Harmonizado que determina que deve ser adotada a posição mais específica para classificar a mercadoria quando esta existir”.

Em defesa da classificação adotada, a Recorrente sustenta que: “a) no Brasil, há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX. 01; b) a divergência nas posições existentes nos países objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil decorre do fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3º da referida Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao decreto nº 97.409/1988); c) a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23.08.1985, citada pela DECISÃO, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b); e d) além disso, tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB”.

Tenta convencer que, para que não fosse aplicada a posição da TIPI 21.06.90.10 EX 01 aos produtos adquiridos pela RECORRENTE, tal posição teria que expressa e especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogeneizado, visto que o concentrado não homogeneizado é concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98”.

E resume seus argumentos dizendo que “o fato de o concentrado não homogeneizado ser concentrado e concentrado ser um produto único classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 decorre da portaria Interministerial, dos atos administrativos da SUFRAMA

(código 0653 e Resolução do CAS nº 298;2007), do Laudo do INT e da Regra Geral de Interpretação 1 do Sistema Harmonizado”.

A discussão que envolve a classificação fiscal de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM”, não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclama a Recorrente.

As ementas a seguir reproduzidas a título de exemplo, uma de cada turma que compõe a 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados neste ano de 2024, confirmam este alinhamento, embora nem sempre as decisões tenham contado com a unanimidade dos votos dos conselheiros integrantes dos colegiados:

**(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélcio Lafetá Reis – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

**(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

**(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

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. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

**(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).

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.

**(Acórdão 3402-011.758, de 15/04/2024 – Processo nº 10073.722349/2019-14 – Relator: Jorge Luís Cabral – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APLICAÇÃO DE EX-TARIFÁRIO. ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA NESH.

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de extarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao extarifário pretendido. A impossibilidade de aplicação da Regra 3.b, da NESH, item XI, implica na impossibilidade de classificação em conjunto de kits para a produção de concentrados de refrigerantes, acondicionados em itens separados e de diferente composição individual, numa única posição. Caberia a classificação de cada componente do kit, na posição que lhe for própria.

**(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)**

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.

Este Colegiado, na sua atual composição, que conta com dois conselheiros fazendários e três conselheiras representantes dos contribuintes, juntamente com uma conselheira fazendária suplente, também teve a oportunidade de recentemente se manifestar a respeito dessa matéria em dois processos julgados no mês de agosto de 2024, tendo adotado, por maioria de votos, a mesma decisão dos Acórdãos acima transcritos. Embora os Acórdãos ainda não estejam disponíveis no sítio do CARF, ambos tiveram seu resultado registrado em Ata, nos seguintes termos:

**(Acórdão 3402-012.159, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720153/2019-18 – Relator: Jorge Luís Cabral)**

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada no Recurso Voluntário, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às tampas e rolhas plásticas, e, **por maioria de votos, 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.**

**(Acórdão 3402-012.160, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720155/2019-07 – Relator: Jorge Luís Cabral)**

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido, para, no mérito, dar parcial provimento aos Recursos Voluntários da AMBEV e da PEPSI nos seguintes termos: I) **por maioria de votos, para:** (i) afastar a sobrevaloração dos preços, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária, vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que entendia haver sobrevaloração; e (ii) **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 II) por unanimidade de votos, para: (i) afastar a qualificação da multa de ofício, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária; e (ii) afastar a responsabilidade solidária da Pepsi. O conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles votou pelas conclusões em relação aos tópicos II).(i) e II).(ii) e a conselheira Mariel Orsi Gameiro votou pelas conclusões em relação ao tópico II).(ii).

Conforme se observa nos dispositivos acima reproduzidos, este relator tem o entendimento de que os kits de refrigerantes não podem ser classificados como se produtos únicos fossem, devendo os componentes dos kits ser classificados de forma individualizada, cada um em seu próprio código da TIPI.

Vejamos as razões na sequência.

O principal argumento trazido pela Recorrente para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que o produto é único (concentrado para

bebidas não alcoólicas), e que, a partir dessa premissa, a classificação deve se dar, obrigatoriamente, pela aplicação direta da RGI-1.

Mas aqui me parece haver um equívoco no argumento apresentado pela Recorrente, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem **materialmente únicos**, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo.

Conforme podemos observar nos autos, o que está em discussão são kits constituídos de dois ou mais componentes, acondicionados em embalagens individuais.

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser considerados produtos únicos. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser considerados produtos únicos para fins de classificação fiscal, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: **HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!**

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 566 a 586) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. S cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.
2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55<sup>a</sup> Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5<sup>a</sup> Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).
10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”
11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:
  - 12.1 Misturas
  - 12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;
  - 12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e
  - 12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.
14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.
15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que: “Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.
16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.
17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.
18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, consequentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

#### **Classificação Fiscal**

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente. Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territoriais e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transscrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

**CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA**

(Item C.I.6 em Agenda)

#### I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amônio, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.
12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;
- 12.1 Misturas
- 12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;
- 12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e
- 12.4 Produtos apresentadas em sortidos.
13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.
14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.
15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:
- "Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.
16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".
17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.
18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.
19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.
20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes do países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

#### DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1. O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315  
A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.  
Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"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"

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishations.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Quanto ao argumento trazido pela Recorrente de que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e os demais atos da SUFRAMA atestariam a classificação dos kits de refrigerantes como produtos únicos no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, e mais, que esses atos seriam vinculatórios para RFB, para o CARF e para a SUFRAMA, é preciso que se diga que ela, a Recorrente, está equivocada, ao menos no que diz respeito à vinculação dos atos em relação à RFB e ao CARF.

Mesmo que a SUFRAMA tivesse dito com todas as letras e números que os kits de refrigerantes produzidos e vendidos pela RECOFARMA são classificados no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, ainda assim a Recorrente estaria equivocada. Isso porque a SUFRAMA não tem a competência legal para classificar mercadorias no Sistema Harmonizado, competência essa dada por lei à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A competência da SUFRAMA está restrita a algumas questões relacionadas com a Zona Franca de Manaus, como o estabelecimento dos índices mínimos de nacionalização dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus para fins de redução do imposto de importação quando da sua internalização e a aprovação dos projetos para fins da isenção do IPI de que trata o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975.

Assim como os atos da RFB relativos à classificação fiscal de um produto não interferem nos benefícios fiscais administrados pela SUFRAMA (os benefícios fiscais devem ser reconhecidos a partir dos atos publicados pela SUFRAMA, independentemente da classificação fiscal dos produtos envolvidos), da mesma forma os atos da SUFRAMA não afetam a classificação fiscal de um produto, que, diga-se de passagem, é estabelecida com base em acordo internacional (Sistema Harmonizado) que busca a harmonização em todos os países signatários.

É nesse sentido o voto da i. Conselheira Denise Madalena Green no Acórdão 3302-014.080, de 28 de fevereiro de 2024, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

***a) da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:***

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 não cabe à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, tal entendimento não tem fundamental legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei nº 1.435, de 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 no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212 de 2010).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 3401-005.942 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11:

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. (Acórdão nº 3401-005.942 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11, Rel. Conselheiro

Por oportuno, transcrevo as razões constantes no voto vencedor do acórdão citado acima, do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dos quais adoto como razões de decidir:

(...)

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

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;

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (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. 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.

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, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

**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;

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.

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

## LIVRO V

### DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

#### TÍTULO I

##### DO DESPACHO ADUANEIRO

###### CAPÍTULO I

###### DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

###### Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

## CAPÍTULO VI

### DO PROCESSO DE CONSULTA

Art.790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a *classificação fiscal de mercadoria*, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

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.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

No que diz respeito ao laudo técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia e apresentado pela Recorrente, é preciso lembrar que, nos termos do que dispõem o caput e o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, ele só deve ser considerado em seus aspectos técnicos, o que não inclui a classificação fiscal da mercadoria.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

...

Em outras palavras, o laudo deveria identificar a mercadoria, e não tentar classificá-la à luz do Sistema Harmonizado.

Para ficarmos apenas em um exemplo, a resposta ao quesito 11 traz em si um problema grave que a invalida por completo. De forma resumida, a pergunta feita ao perito era se as partes dos kits para refrigerantes, consideradas em conjunto, formam uma preparação composta.

11. É correto afirmar que as partes cima identificadas, consideradas em conjunto, independentemente e estarem misturadas e/ou homogeneizadas, formam uma preparação composta, do tipo extrato concentrado ou sabores concentrados, utilizado para a elaboração das bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou

aromatizantes e outras bebidas não-alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas?

Resposta: Sim, segundo a definição de NESH – Notas do Sistema Harmonizado, as preparações compostas podem ser definidas como: “As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas e produtos químicos (ácidos orgânicos, sais e cálcio, etc) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc).” Tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas com mais de um componente. Quimicamente, existem preparações simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Já a preparação composta é formada por mais de um componente em solução. Portanto, a parte A e B são preparações líquidas constituídas de mais de um componente formando uma preparação composta, assim como o kit (parte A e B), por ser resultado de duas preparações compostas, também é uma preparação composta.

Como se percebe, o próprio quesito já traz um problema em sua construção, uma vez que o questionamento se refere às partes dos kits de refrigerantes em conjunto. E, como já vimos, para fins de classificação de mercadorias isso só é possível se expressamente autorizado pelo Sistema Harmonizado, o que não é o caso para o produto aqui analisado.

Mas o problema na resposta dada pelo perito é que ele começa respondendo com base em sua interpretação do Sistema Harmonizado, o que não condiz com o que deveria ser um laudo técnico. Parece óbvio dizer isso, mas um laudo técnico deveria se ater apenas aos aspectos técnicos da mercadoria analisada. E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado nem sempre são técnicas.

Para além disso, o que torna a questão ainda mais delicada, é que o perito, interpretando o que dispõe o Sistema Harmonizado, o fez de forma equivocada.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado não definem as preparações compostas da forma como dita pelo perito. O trecho reproduzido na resposta ao quesito 11 faz parte das Notas Explicativas da posição 21.06, e especifica algumas preparações compreendidas na posição. Há outras preparações compreendidas na posição 21.06, bem como há outras preparações que se classificam em outras posições.

**21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.**

2106.10 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90 - Outras

**Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura**, a presente posição compreende:

A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

No mais, o laudo técnico não traz qualquer acréscimo técnico à discussão relativa à classificação dos kits de refrigerantes, que, conforme já exposto, teve sua classificação analisada e definida pelo então CCA (atual OMA) ainda na década de 1980.

Sobre a matéria, reproduzo ainda excerto do voto condutor do Acórdão 3401-004.380, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, que bem diferencia a atividade técnica desenvolvida pelo perito da atividade jurídica desenvolvida pelo responsável pela classificação.

## **2. Da classificação de mercadorias - aspectos técnicos e jurídicos**

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos). Essas duas categorias parecem ser confundidas nos quesitos efetuados pela fiscalização.

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função de, a partir de análise da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características. Esses aspectos são eminentemente técnicos.

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.

Tais atividades não se confundem.

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os seguintes argumentos trazidos pela Recorrente, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência:

- DOCUMENTO VALIDADO
- que no Brasil, há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX. 01;
  - que a divergência nas posições existentes nos países objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil decorre do fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3º da referida Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao decreto nº 97.409/1988);
  - que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23.08.1985, citada pela DECISÃO, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Intepretação secundárias (2 e 3.b); e
  - que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB.

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem.

## 2. Da coisa julgada no MSC 91.0047783-4

A Recorrente traz como novo argumento que a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA, e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI, foi examinada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, que teria feito coisa julgada sobre a matéria.

A Recorrente informa “*a AFBCC impetrou o referido MSC nº 91.0047783-4 para assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação fiscal na posição 21.06.90 da TIPI/88 e a respectiva alíquota aplicável, que era de 40%, à época da impetração do MSC*”.

Informa ainda que a sentença denegou o MSC, mas “*a 1<sup>a</sup> Turma do TRF da 2<sup>a</sup> Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o MSC, nos termos do pedido inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela RECOFARMA é um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 2106.90, vigente à época da impetração do referido MSC*”, tendo transitado em julgado, em

02/12/1999 “a decisão proferida pelo STF no AG nº 252.801-RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança”.

Por isso defende que, “ao ser concedida a segurança nos termos em que pedido e tendo sido examinado, expressa e especificamente, a natureza do concentrado, produto único ou não, para fins de crédito fíctio de IPI, essa questão transitou em julgado não podendo mais ser discutida em processo algum, seja judicial, seja administrativo”.

Esse argumento trazido pela Recorrente também não é novo neste Conselho. A discussão que envolve a aplicação da coisa julgada formado no âmbito do MSC nº 91.0047783-4 já foi analisada em alguns processos.

O Acórdão nº 3201-006.669, de 17 de março de 2020, de relatoria do i. Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, afastou os argumentos da Recorrente por entender que a classificação fiscal dos produtos sob litígio não havia sido objeto de análise no MSC nº 91.0047783-4, sendo o direito ao creditamento na aquisição de insumos a única matéria que restou acobertada pelo trânsito em julgado. Segue excerto do voto, o qual adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

Segundo o Recorrente, em razão da coisa julgada no MSC nº 91.0047783-4, reconhecida pela Receita Federal, restaram analisadas no Poder Judiciário a natureza do produto elaborada pela Recofarma (produto único) e sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI na posição 2106.90.

No entanto, no Mandado de Segurança Coletivo (MSC), a definição da alíquota aplicável na venda dos concentrados não foi acobertada pelo trânsito em julgado. Além disso, na petição inicial, conforme apontou a PGFN, pediu-se que se concedesse liminar para que os associados não fossem “compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre a aquisição de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado – código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes – código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI” (fl. 17.897).

Verifica-se que, no pedido do MSC, não se informou a posição TIPI completa e nem a alíquota, sendo que a classificação fiscal correta não foi objeto do dispositivo da decisão judicial. Portanto, a motivação do auto de infração não foi objeto da decisão judicial transitada em julgado.

Eis a ementa da decisão do Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região que transitou em julgado:

TRIBUTÁRIO ‘MANDADO DE SEGURANÇA – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS – COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO – PRECEDENTES JUDICIAIS.

I. Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto.

II. Recurso a que se dá provimento.

Verifica-se que o teor da decisão judicial não conflita com a presente lide, pois o direito à isenção é também aqui reconhecido, mas a classificação fiscal e a alíquota aplicável ao crédito ficto controvertidas neste processo administrativo não foram objeto do mandado de segurança.

Merece destaque, também, a conclusão do voto do relator no mandado de segurança no TRF2, *verbis*:

Com esta ressalva quanto ao açúcar que integra o concentrado questionado nos autos produzido pela impetrante e sujeito e sujeito ao ICM – a exemplo da sacarose e outros elementos também sujeitos ao ICM – dou parcial provimento ao recurso para, subtraída a isenção do ICM, deferir o recurso tão-somente quanto à compensação das parcelas do próprio IPI, em cada operação em que se desenvolve o produto, para somente lhe afastar a cumulatividade tributária.

É como voto (g. n.)

Constata-se, portanto, que o direito ao creditamento na aquisição de insumos isentos, em tese, foi a única matéria que restou acobertada pelo trânsito em julgado do mandado de segurança, nada dizendo o Poder Judiciário quanto à classificação fiscal e nem à alíquota aplicável na apuração do crédito ficto.

Logo, afasta-se a alegação de acobertamento do procedimento do Recorrente por decisão judicial transitada em julgado.

No mesmo sentido vai o voto vencido do Acórdão nº 3402-010.051, de 24 de novembro de 2022, de lavra do i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, cujo excerto reproduzo a seguir:

Argui a Recorrente que ao caso tem aplicação a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 e MSI nº 95.0009470-3, com o consequente reconhecimento do direito da Recorrente ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para elaboração dos seus refrigerantes.

Esclarece que nos autos do mencionado MSC, foi proferida decisão reconhecendo a todos os associados da AFBCC, incluindo a recorrente, o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumo isento para fabricação de refrigerantes, elaborado pela RECOFARMA, empresa situada na Zona Franca de Manaus.

...

Voltando ao tema principal do deste tópico, ao contrário do afirmado pela recorrente em sua defesa, a aplicação da coisa julgada dos Mandados de Segurança citados não acarreta o provimento do Recurso Voluntário, pois, nos referidos *mandamus*, não foi discutida o fundamento principal da glosa perpetrada pela Fiscalização, relativa a questão de classificação fiscal tratada nos presentes autos, conforme se verá a seguir.

Da leitura das peças processuais juntadas aos autos, percebe-se que a classificação fiscal dos produtos adquiridos e as consequentes alíquotas incidentes na saída da Recofarma não foram objetos daquelas lides.

Eis alguns trechos da petição inicial do MSC nº91.0047783-4:

1.4. Para a fabricação dos seus refrigerantes, os ASSOCIADOS da IMPETRANTE adquirem matéria prima (concentrado) de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (Doc. 4).

1.5. O concentrado adquirido pelos ASSOCIADOS da IMPETRANTE sujeita-se à incidência do IPI (está classificado nas posição e subposição 2106.90 da TIPI, alíquota de 40%), mas, por ser industrializado na Zona Franca de Manaus, goza da isenção do art. 45, XXI, do RIPI (que tem por matriz legal o art. 9º do Decreto-lei - DL - nº 288, de 28.02.1967):

"Art. 45 - São ainda isentos do imposto:

.....

XXI - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pela Superintendência da mesma Zona Franca, e destinados a seu consumo interno ou a comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excetuados os obtidos pelo processo de acondicionamento ou reacondicionamento e excluídos armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente, nos capítulos ... da Tabela."

(...)

## 6. DO PEDIDO

6.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) o deferimento, inaudita altera pars, ~~de~~ MEDIO; LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.

(...)

Observa-se que pela leitura parcial das petições iniciais e decisões dos processos, tanto no MSC, como no MSI, tem objeto diferente do aqui discutido no processo ora analisado. Naqueles MSs não há qualquer questionamento sobre a classificação adotada pela empresa, pois no processo ela apresentou o produto adquirido como "concentrados" classificados na posição 2106.90 (cuja alíquota era de 40%), decidindo o Juiz, com base nessas informações, no sentido de "assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem" (fl. 4.468), sem qualquer referência à correção da classificação fiscal do "concentrado" apresentada pela empresa ou à alíquota a ser aplicada no cálculo dos créditos.

Tampouco nesses *mandamus* foi levado à discussão ao judiciário se os kits devem ser considerados matérias únicas (composto) ou reunião de vários insumos com classificações próprias. Se a Recorrente pretendesse que fosse analisada a

Classificação Fiscal de seus produtos, teria que prestar informações corretas sobre suas características. Entretanto, a empresa não mencionou que o produto que ela tratou como uma preparação única era na realidade um conjunto de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente.

Essa questão do erro da classificação fiscal dos kits é que fundamentou a presente autuação, pois entendeu a Fiscalização que está incorreto o enquadramento dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, como fez a recorrente, porquanto seus componentes não podem ser classificados como se fossem mercadoria única, não sendo possível utilizar a alíquota (20%) correspondente ao citado Ex para cálculo do crédito do IPI. Segundo sustenta, o contribuinte não teria direito a crédito algum nessas operações, vez que a classificação fiscal individual dos componentes dos “kits” se dá em códigos sujeitos, em sua maioria, à alíquota zero do IPI, e quando sujeitos à alíquota maior que zero o crédito tampouco é devido, por falta de elementos de provas apresentadas nos autos para o cálculo.

Com efeito, resta evidente que nos mandados de seguranças citados apenas se discutiu a garantia do próprio direito à isenção e ao crédito decorrente da aquisição de bens isentos, não fizeram parte da lide nesses processos judiciais, portanto, a discussão sobre a classificação fiscal dos bens adquiridos, e as consequentes alíquotas aplicadas para quantificar os créditos, matérias essas que são as de mérito principais discutidas no processo ora analisado, como se verá mais adiante.

Assim, por possuírem objetos distintos do presente processo, os julgados dos MSC nº 91.0047783-4 e MSI nº 95.0009470-3 não legitimam os pretendidos créditos relativos aos componentes dos “kits” recebidos da Recofarma. Tampouco, há ofensa à coisa julgada quando o Fisco, ao apurar o “imposto que seria devido caso não houvesse a isenção”, verifica que com a correta classificação dos produtos, não haveria créditos a aproveitar, porque o referidos produtos eram, na sua maior parte (à exceção de um), tributados à alíquota zero, razão pela qual não poderia a Recorrente ter se creditado de IPI no período fiscalizado relativo aos insumos oriundos da ZFM.

Dessarte, nego provimento na matéria.

### **3. Da interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/2018**

Em outra linha de argumentação, a Recorrente tenta convencer que “*a própria RFB, recentemente e de forma pública, reconheceu, expressamente, que essa coisa julgada no MSC nº 91.0047783-4 assegurou à RECORRENTE o direito ao crédito do IPI em razão da aquisição do concentrado elaborado pela RECOFARMA na Zona Franca de Manaus, classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01*”.

Informa ela que, em 30/05/2018, “*foi publicado o Decreto nº 9.394, que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4%*”, e afirma que “*a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada*

*pelo Ministro da Fazenda para aprovação do Decreto nº 9.394/2018*”, teria reconhecido expressamente que o objeto da redução da alíquota seria o produto fabricado pela RECOFARMA.

Acrescenta que a RFB teria confirmado “*que a edição de tal norma teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola para diminuir os créditos decorrentes da aquisição dos referidos produtos*”.

Diante disso, a Recorrente defende que, “*em interpretação autêntica do referido Decreto nº 9.394/18 e vinculatória para as autoridades, inclusive, para o CARF (arts. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do RICARF), o produto fabricado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é um produto único, classificado na posição fiscal 21.06.90.10 EX. 01*”.

Esse mesmo argumento foi recentemente afastado, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 10480.725940/2018-41 (Acórdão nº 3201-011.914). Naquele julgamento, realizado em 23/07/2024, o i. Conselheiro Hélcio Lafetá Reis deixou consignado em seu voto que, mesmo que se admitisse a existência da alegada “interpretação autêntica” da Receita Federal, não se poderia ignorar que, nas manifestações do órgão identificadas pela Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01, mas sem identificá-los.

Segue excerto do Acórdão 3201-011.914, o qual adoto como razões de decidir:

Por outro lado, o Recorrente alega que, com a redução da alíquota de 20% para 4% para os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01, promovida por meio do Decreto nº 9.394/2018, a Receita Federal pretendeu reduzir os créditos fictos decorrentes de aquisições de insumos isentos (concentrados) oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e, por decorrência, aumentar a arrecadação tributária, o que tornava inconteste que o produto por ele adquirido é aquele previsto na referida posição da TIPI.

Segundo ele, a interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/2018 formulada pela própria Receita Federal é vinculante, inclusive para o CARF, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 62 do seu Regimento Interno.

No entanto, mesmo que se admita a existência da alegada “interpretação autêntica” da Receita Federal, não se pode ignorar que, nas manifestações daquele órgão identificadas pelo Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01 mas sem identificá-los. Nesse código, conforme já dito, classificam-se os concentrados já misturados, dependentes apenas da diluição final a se realizar no ambiente produtivo do adquirente, hipótese essa, conforme já dito exaustivamente neste voto, não coincidente com a sob análise nestes autos.

O fato de a redução da alíquota de 20% para 4% ter como objetivo o aumento da arrecadação em nada altera a presente análise, pois, aqui, conforme já apontado, controveverte-se sobre componentes vendidos separadamente, ainda que em uma

operação conjunta, situação em que os argumentos do Recorrente não se ajustam.

Não há, portanto, o alegado reconhecimento expresso por parte da RFB de que os produtos que se encontram em litígio no presente processo classificam-se na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, razão pela qual nego provimento na matéria.

#### 4. Da ausência de arbitramento

A Recorrente argumenta, de forma subsidiária, que haveria uma ilegalidade no Auto de Infração, uma vez lá teria sido reconhecido “que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito”.

Reclama que “a reclassificação dos produtos adquiridos pela RECORRENTE decorre de um entendimento do Fisco e, pois, caberia a este reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente de seu posicionamento”.

E, ao final, defende “que tal ilegalidade acarreta o cancelamento integral do AUTO, pois não é possível que o CARF determine a sua correção nessa parte e, consequentemente, a quantificação do valor do crédito, pois essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, o que viola os arts. 142 e 146 do CTN”.

Sem razão a Recorrente.

Como podemos observar no excerto do Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido, extraído das e-fls. 880 e 882 do presente processo, a Fiscalização deixou de calcular o crédito relativo aos componentes dos kits que teriam sido reclassificados para códigos da TIPI com alíquota positiva pelo fato de que esses componentes não gerariam direito a crédito (não seriam elaborados com matéria-prima extrativa vegetal), mas também porque a empresa teria se recusado a informar o valor individual dos componentes dos kits:

As únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%.

O texto da posição 33.02 está a seguir transcrito:

*"Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas."*

A Nota 2 da TIPI do capítulo 33 estabelece:

2.- Na acepção da posição 33.02, a expressão "substâncias odoríferas" abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os

*ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.*

Tanto as preparações enquadradas no código 2106.90.10 quanto as enquadradas no código 3302.10.00 são dos tipos utilizados para fabricação de bebidas.

Assim, a diferença entre as preparações enquadradas no código 3302.10.00 e as preparações do código 2106.90.10 é que estas últimas, embora possam conter substâncias odoríferas, não são nelas baseadas.

Como descrito no documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial” (que analisou a composição dos Kits de Coca Cola, Coca Cola Zero, Sprite e Sprite Zero), nos kits Coca Cola Zero, Sprite e Sprite Zero há uma embalagem cujo conteúdo deve ser classificado no código 3302.10.00.

Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito incentivado previsto no art. 237 do RIPI/2010 em decorrência da isenção prevista no art. 95, inciso II.

Apenas por hipótese, ainda que houvesse direito ao crédito incentivado do IPI, seria indevido o aproveitamento do crédito pela fiscalizada nas operações objeto do presente Relatório.

O artigo 427 do RIPI/2010 prevê:

*Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei no 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 15a):*

*(...)*

*II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido (Lei no 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 15a); (grifou-se)*

A fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos documentos emitidos pela Recofarma não consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente, o que inviabiliza a verificação da correção dos valores do imposto devido.

Ademais, conforme mencionado anteriormente, no curso de trabalhos realizados pelo Fisco na Recofarma, a empresa se recusou a informar para a fiscalização a composição das embalagens individuais dos kits bem como o valor de cada uma delas.

O fato mencionado nos parágrafos anteriores impede que esta fiscalização calcule o valor do imposto oriundo de preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

Entretanto, fica em aberto a possibilidade de que contribuinte obtenha a discriminação dos mencionados valores, e que os apresente em eventual impugnação, acompanhados de elementos comprobatórios.

Observe-se que o art. 252 do RIPI/2010 dispõe:

*Art. 252. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.*

Não obstante as razões expostas pela Fiscalização, ela deixou expressamente consignado no Termo de Verificação Fiscal que a empresa poderia, nos termos do art. 252 do RIPI/2010, apresentar a discriminação dos valores dos componentes e os elementos comprobatórios em sede de impugnação.

Ao analisar a matéria, a DRJ corroborou os argumentos da Fiscalização e apontou que a ora Recorrente se limitou a dizer que a Fiscalização deveria ter arbitrado os créditos, sem trazer quaisquer elementos probatórios aos autos:

As únicas “partes” dos kits tributadas a alíquotas positivas são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%. Porém, por não serem tais componentes elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não geram direito ao crédito incentivado previsto no art. 237 do RIPI/2010 em decorrência da isenção prevista no art. 95, inciso II.

Ademais, ainda que houvesse direito ao crédito incentivado de IPI em relação às “partes” dos kits classificadas no código 3302.10.00, a autuante destaca que o seu aproveitamento seria indevido.

A Refrescos Bandeirantes recebeu produtos que não estavam corretamente identificados, sem constar nas notas fiscais emitidas pela Recofarma a identificação dos seus componentes e os respectivos valores de cada item embalado individualmente. Nas embalagens dos kits também não há descrição detalhada de cada ingrediente que o compõe. A Auditora Fiscal fundamenta suas conclusões no art. 427 do RIPI/2010:

*Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que:*

(...)

*II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o*

*inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido;*

A impugnante alega, neste particular, que o Auto de Infração deve ser cancelado em face da sua evidente ilegalidade, pois a autoridade reconheceu que uma das partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota do IPI seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito.

Aduz que nas notas fiscais de aquisição dos “concentrados” não consta o valor do IPI justamente porque a Recofarma classifica o produto como sendo uma mercadoria única, em uma posição única, e o comercializa como tal. Caberia, então, ao Fisco reconhecer, por arbitramento, o valor do crédito decorrente do seu posicionamento, sob pena de enriquecimento sem causa e ofensa ao art. 142 do CTN, que define o lançamento tributário como um ato administrativo vinculado.

Entretanto, o pedido da impugnante deve ser julgado improcedente.

Com efeito, a situação descrita nos autos não enseja o cancelamento do Auto de Infração, por absoluta inexistência de base legal para tanto.

Quanto ao pedido da interessada para que fosse arbitrado o crédito do IPI a que faz jus, repita-se que o art. 427 do RIPI/2010, acima transcrito, determina que as notas fiscais sem as indicações necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido devem ser consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal.

Os produtos que compõem os kits não possuem seus valores individualizados nas notas fiscais, mas tão somente um valor único para todo o kit. Nos rótulos das embalagens individuais (“partes”), em geral, também não está identificada a sua composição, e mesmo naqueles em que há a identificação, essa é incompleta. Na diligência realizada, a Recofarma jamais mencionou que cada “concentrado” se tratava de diversas mercadorias distintas, se recusando a prestar informações básicas sobre seus produtos.

A autuada, por sua vez, mesmo intimada, limitou-se a informar que, como mera adquirente, encontrava-se impossibilitada de se manifestar quanto à referida classificação fiscal. Não há qualquer indicação de que tenha buscado elucidar essa questão.

A conclusão do Fisco não é ilógica e ilegal, tal como alegado. Ao revés disso, clara e coerente, pois “cabe à fiscalizada demonstrar com provas hábeis a correção da alíquota e classificação fiscal adotada para os insumos, cuja entrada tenha dado direito ao creditamento ficto, em decorrência do ônus da prova ser de quem alega e, tratando-se de crédito escriturado pela fiscalizada, é dela esse ônus de comprovar a regularidade desses créditos escriturados”. Não o fazendo, não compete ao Fisco arbitrar tais valores.

Aliás, segundo a autuante, tais dificuldades para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits têm sido recorrentes nas ações fiscais realizadas pelo Fisco nas empresas do Sistema Coca Cola.

Por fim, no Termo de Verificação Fiscal a autuante ressaltou a faculdade de a impugnante apresentar elementos que comprovassem os valores dos créditos de

IPI, como se devido fosse, calculados sobre as aquisições de preparações enquadradas no código 3302.10.00, o que não aconteceu até a presente data.

O que chama a atenção em relação a esse ponto é que, apesar de todos os alertas feitos pela Fiscalização e pela DRJ de que os elementos de certeza e liquidez dos créditos deveriam ser trazidos aos autos pela empresa interessada, a Recorrente, agora em sede de recurso, continua com as mesmas alegações de que caberia à Fiscalização o cálculo dos créditos por meio de arbitramento. E nada traz para contradizer as razões da Fiscalização.

Assim, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus de demonstrar a certeza (existência) e liquidez (valor) dos créditos relativos aos itens reclassificados para códigos da TIPI com alíquota positiva, ônus esse que é de quem alega o crédito, não há outro caminho possível senão negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria.

### 5. Da responsabilidade

A Recorrente sustenta, desde a peça impugnatória, “que não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor da mercadoria, pois não há tal obrigatoriedade na lei nem no regulamento de IPI, conforme jurisprudência judicial e administrativa”.

Cita a legislação para dizer que: a) o art. 62 da Lei nº 4.502/64 traz uma série de determinações para o adquirente, mas não exige que ele examine a correção da classificação fiscal dos produtos realizada pelo fornecedor; b) os RIPI 1972, 1979 e 1982 dispuseram específica e expressamente sobre a obrigação de o adquirente examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, com a previsão de multa pelo descumprimento; e c) os RIPI 1998, 2002 e 2010 deixaram de dispor sobre matéria.

Refere decisão judicial que teria pacificado o entendimento de que a obrigação do adquirente verificar a correção da classificação fiscal, disposta nos RIPI 1972, 1979 e 1982, não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei nº 4.502/64.

Menciona dois acórdãos do CARF proferidos no ano de 2017, ambos de relatoria do i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, onde teria se decidido que, “se o crédito do IPI é calculado pelo adquirente com base na classificação fiscal consignada pelo fornecedor na respectiva nota fiscal, a autoridade administrativa não pode proceder à sua glosa, em razão do disposto no art. 62 da lei nº 4.502/64”.

Cita ainda os atos da SUFRAMA para asseverar que, “na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI”.

Essa também não é uma matéria nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já teve a oportunidade de prolatar inúmeras decisões em sentido contrário ao que defende a Recorrente.

Recentemente, em 10/04/2024, a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar Recurso Especial interposto pela ora Recorrente contra o Acordão

nº 3301-005.546, que versava exatamente sobre o tema aqui discutido. Um dos paradigmas invocados pela ora Recorrente para sustentar a dissidência jurisprudencial que justificaria o recurso Especial, inclusive, é o mesmo citato pela Recorrente no Recurso Voluntário que aqui se encontra em julgamento (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017).

Nesse julgamento, a matéria restou pacificada pela 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior, que, por **unanimidade de votos**, negou provimento ao Recurso Especial.

Por refletir o meu entendimento, reproduzo e adoto como razões de decidir, o voto prolatado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan no julgamento realizado pela 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior em 10/04/2024 (Acórdão nº 9303-015.038):

#### Do mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa, trata sobre a (in)existência de obrigação para o adquirente da mercadoria de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na respectiva Nota Fiscal de entrada.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei nº 4.502/1964, concluíram unanimemente os julgadores que a classificação fiscal está inserida na redação do texto vigente, sendo dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. 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, devendo o adquirente comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

No Recurso Especial, o Contribuinte 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, que os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atual) expressamente suprimiram essa obrigação; e (c) 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.

No Relatório Fiscal, afirma o Fisco 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. O fisco, recorde-se, realizou a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos “kits” (fls. 302 a 313; 343 a 359), solicitando 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 (fls. 64 a 101).

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. Confira-se trecho do Relatório Fiscal (fl. 32 e 36):

“(...) A **alíquota** da citada exceção tarifária (“**Ex 01**”) vigente à época dos fatos (4º trim./2012 – 4º trim./2013) **era de 20%** (Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, alterado pelos Decreto nº 7.742, de 30/05/2012), com redução de 50% nos termos do Decreto nº 8.017, de 17/05/2013 (concentrados que contenham extrato de semente de guaraná)”.

“(...) No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, **também tributado à alíquota zero do IPI**.

É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o art. 237, c/c art. 95,III, ou do art. 81, II (amparado por decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do RIPI/2010, a CMR não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da RECOFARMA, **haja vista que o valor do imposto “como se devido fosse” é zero!**” (grifo nosso)

O Contribuinte afirma que as Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Primeiramente. cabe ressaltar 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 do da Lei nº 4.502/1964**, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na redação do RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, 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 sê-lo 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.”

(...) (grifo nosso)

**RIPI/2020 - 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 4.502/1967, 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).

No primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017), recordo 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 apostada 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 cheque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analizando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Cons. 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 (Acórdão 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 sua localização geográfica e de 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 a recorrente 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 recorrente 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, ainda mais quando se sabia desde 2010, qual era a classificação correta, como narra o relator no acórdão recorrido (fl. 10377):

“Ressalte-se que a administração tributária, desde 2010, já analisou estes produtos e concluiu por uma determinada classificação fiscal. Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma solução de consulta afirmado a classificação fiscal 2106.90.10, tal qual dada pela fiscalização nestes autos.”

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. 10379):

“(...) entendo que a classificação fiscal está incluída na redação do texto vigente ao dizer que é dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. A interpretação deste dispositivo, a meu ver, não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também à análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.”

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 a “...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 4.502/1964 demanda ponderação, que todos os precedente 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 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*”. 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.

Assim, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Dessarte, nego provimento na matéria.

## 6. Da alteração de critério jurídico

Outro argumento invocado pela Recorrente para tentar garantir seu direito de calcular os créditos de IPI à alíquota correspondente à classificação fiscal indicada pelo fornecedor é que, no seu entendimento, o Auto de Infração teria violado o art. 146 do CTN.

Argumenta “que, no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, e, ao fiscalizar um contribuinte e examinar a sua escrita fiscal de IPI no exercício da revisão do lançamento por homologação, a AUTORIDADE tem o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária de IPI, a saber: o direito ao crédito do IPI, a classificação fiscal do produto adquirido, sua respectiva alíquota etc.”.

Diz que, em 23/05/2013 e 17/05/2016, “a AUTORIDADE lavrara autos de infração contra a RECORRENTE para glosar crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas isentos fornecidos pela empresa RECOFARMA e exigir o respectivo imposto referente aos períodos de julho de 2008 a junho de 2011 (PA nº 10120.724590/2013-80) e julho de 2011 a dezembro de 2012 (PA nº 10120.721742/2016-3), sem que tenha havido, entretanto,

qualquer questionamento relativo à classificação fiscal do concentrado na posição 21.06.90.10 EX. 01”.

Por isso defende que o novo critério jurídico utilizado, qual seja, que a classificação do produto adquirido não poderia se dar como produto único no código TIPI 2106.90.10 EX 01, “não poderia retroagir para atingir fatos geradores anteriores à sua introdução (19.10.2018), data da ciência do presente AUTO, no qual, pela primeira vez, ela (AUTORIDADE) revisa e questiona a natureza do produto adquirido e sua respectiva classificação fiscal em relação à RECORRENTE”.

Mas também em relação a esse argumento a razão não socorre a Recorrente.

Como razões de decidir, adoto o excerto a seguir reproduzido, extraído do voto condutor do Acórdão nº 3401-005.943, de lavra o i. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, prolatado no processo nº 10380.730601/2016-42:

### III - DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

25. Afirma o Recorrente que o Auto de Infração violou o art. 146 do CTN pois, em verificações fiscais anteriores instauradas pelo Fisco, sempre aproveitou os créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista da posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, conforme assegurado pela coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, e a Autoridade Fiscal sempre aceitou o respectivo crédito.

26. O art. 146 possui a seguinte redação:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

27. Sobre a interpretação deste dispositivo, bem esclarece Ricardo Lodi Ribeiro, em seu artigo "A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte", RDDT nº 145, Outubro/2007, pág. 99:

*O dispositivo se refere à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.*

*Embora o referido dispositivo legal se refira apenas irreversibilidade do lançamento já efetuado, a tutela da segurança do contribuinte não*

*depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados, incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória. Assim, a proteção se aplica também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.*

28. Leandro Paulsen, por sua vez, em Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8<sup>a</sup> ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086, leciona que:

*O artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.*

29. Conforme se depreende a partir da lição destes eminentes juristas, o artigo sob análise tem por objetivo proteger o contribuinte contra alterações em uma mesma acusação fiscal, bem como contra a retroatividade de alterações normativas que possam agravar sua situação fiscal.

30. 25. No que se refere ao lançamento, trata-se de uma vedação à alteração do fundamento legal de uma mesma acusação, ou seja, uma mudança na valoração jurídica dos fatos. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão "alteração de critérios jurídicos". No entender da doutrina e jurisprudência majoritários, veda a revisão do lançamento por "erro de direito", permitindo sua revisão apenas nos casos de "erro de fato", ou "erro formal".

31. Nesse sentido, a Súmula 227, de 24/11/1986, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), recepcionada pelo STJ através do procedimento para o julgamento de recursos especiais repetitivos, como se vê na Ementa do REsp 1303543/RJ, Recurso Especial 2010/0170845-3, Relator(a) Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma do STJ. Data do Julgamento: 27/03/2012:

*6. No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos*

**fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento**, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica. (...) 7. A Primeira Seção desta Corte encampou a **Súmula 227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento**: *REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC.* 8. Se a Autoridade Fiscal enquadrou a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.

32. Eis o que consta do texto dessa Súmula:

**Tributário. Revisão do lançamento. Inadmissibilidade. Mudança no critério jurídico. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.**

33. Pela doutrina colacionada, onde se fala em "irreversibilidade do lançamento já efetuado", e "impossibilidade de retratação", bem como pela Súmula 227/TFR e pela jurisprudência acima apresentada, que abordam a questão da revisão de um lançamento já efetuado, conclui-se que não há qualquer vedação contra um lançamento tributário novo, referente a um fato gerador X, que possua uma interpretação dos fatos diferente daquela constante em lançamentos anteriores, contra os fatos geradores Y e Z.

34. O que não se permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro e acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sob o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. No entanto, nada impede que, em futuros lançamentos, faça tal correção, mesmo para fatos geradores passados.

35. Finda essa análise teórica do art. 146 do CTN, deve ser ressaltado que no processo ora em julgamento não houve qualquer "alteração de critério jurídico", pois não houve qualquer manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

36. O fato de nunca ter sido autuado por determinada conduta não torna a mesma legítima até o momento em que tomar ciência da autuação. O contribuinte tem a obrigação de conhecer a legislação tributária e aplicá-la corretamente. A Autoridade Tributária tendo conhecimento de irregularidades, a qualquer tempo, tem o dever legal de proceder à lavratura de Auto de Infração. Não pode o contribuinte esperar ser apenas notificado a mudar sua conduta, ficando o Fisco limitado a só poder autuá-lo a partir deste momento. Trata-se de argumento do recorrente desprovido de qualquer base legal.

37. Por fim, deve-se ressaltar que mesmo o contribuinte que tenha sido autuado pelas infrações A e B está sujeito a, em futuros lançamentos, sobre períodos de apuração diversos, ser autuado pela infração C, ainda que esta já tivesse ocorrido quando da ação fiscal anterior. O que não poderia acontecer seria uma revisão do primeiro lançamento, para corrigir erro de direito (modificar critério jurídico), ou seja, a fundamentação legal das infrações A e B, trazendo ao contribuinte uma situação mais gravosa; ou, ainda, a realização de um lançamento suplementar sobre o mesmo período por conta da infração C.

38. Outra situação vedada por este dispositivo seria o caso do contribuinte ser autuado por classificar uma mercadoria na posição X, quando o correto seria a posição Y e, em procedimento fiscal posterior, o mesmo contribuinte, agora usando a posição Y, sofrer nova autuação porque o Fisco revisou seu entendimento e concluiu que a posição correta seria a Z.

39. Nesse sentido, as seguintes decisões do CARF:

**A) Acórdão nº 3402-004.073 - Terceira Seção de Julgamento - 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 26/04/2017**

(...)

*Em meu entendimento, para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.*

*Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo próprio contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.*

*Como a recorrente não especifica no recurso voluntário qual teria sido o ato administrativo anterior emitido com posicionamento divergente do presente lançamento, pelo contexto de suas alegações, entende-se que a recorrente esteja se referindo à ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos denominados "kits". No entanto, o art.146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordaça à fiscalização. Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401001.649-4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais autuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".*

**B) Acórdão nº 1201-001.463 - Primeira Seção de Julgamento - 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 09/08/2016**

1. *Da mudança de critério jurídico, em ofensa ao artigo 146 do CTN*  
(...)

*De se notar que o comando normativo diz respeito ao ato do lançamento (o que se depreende, inclusive, do próprio capítulo em que redigido) e, nesse sentido, não há qualquer obstáculo para que, em períodos subsequentes, ocorra mudança nos fundamentos da autuação. Cada lançamento é independente no tempo e no espaço, da mesma forma como são os atos administrativos que os veiculam no mundo real. Para tributos distintos ou períodos de apuração diferentes nada impede que os fundamentos da autuação sejam também alterados, até porque o direito funciona de modo dialético e em constante mutação, inclusive de ordem interpretativa.*

*(...)*

*O fato de a contribuinte não ter sido autuada em períodos anteriores, como aduz, em nada altera a obrigação de fazê-lo posteriormente, sempre que presentes os requisitos para o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN. O que não se admite é a coexistência de duas ou mais autuações, para o mesmo período, baseadas em critérios diferentes.*

*(...)*

*No caso sob análise não há conflito entre lançamentos, mas sim entendimento diferente daquele esposado em fiscalizações anteriores, que não autuaram a empresa. Ora, o racional da norma busca evitar o conflito positivo entre dois lançamentos com fundamentos diferentes, mas certamente não alcança as hipóteses em que não houve lançamento anterior, até porque resta evidente que a ausência de lançamento sequer possibilita a ocorrência de conflito. Na hipótese de a fiscalização não autuar períodos anteriores, é evidente que a ausência de lançamento não revela manifestação de critério jurídico, em sentido positivo (note-se que o CTN condena a mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento). Ora, se lançamento não houve, inexiste mudança de critério, de sorte que a restrição sequer pode ser aplicada.*

Aplicando esse racional para o caso dos autos, resta evidente que também aqui não houve a reclamada alteração de critério jurídico. A Fiscalização, em nenhum momento, se manifestou expressamente no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pela Recorrente, o que, de pronto afasta a acusação trazida em voluntário.

A própria Recorrente admite esse fato quando diz que essa foi a primeira vez que a Fiscalização “*revisa e questiona a natureza do produto adquirido e sua respectiva classificação fiscal em relação à RECORRENTE*”.

Ora, se essa foi a primeira vez que a Fiscalização revisou e questionou a classificação fiscal, como isso poderia caracterizar alteração de critério jurídico? Como bem destacou a PGFN em suas contrarrazões, “*se não houve previamente adoção de critério jurídico acerca da classificação fiscal do produto em relação ao mesmo sujeito passivo, é logicamente impossível que tenha havido posterior alteração de critério jurídico*”.

Dessa forma, nego provimento na matéria.

#### **7. Do crédito de IPI relativo à isenção (art. 9º do DL 288/67) – MSC 91.0047783-4**

A Recorrente diz que a Fiscalização “*já havia reconhecido a existência do MSC nº 91.0047783-4 e sua aplicabilidade a RECORRENTE, tendo deixado de reconhecer o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, tão somente em razão de ter glosado a alíquota utilizada para calcular o respectivo crédito, e por entender que a referida coisa julgada não teria tratado da classificação fiscal do concentrado*”, e acrescenta que a DRJ manteve o mesmo raciocínio da Fiscalização.

Registra que, “*na mesma linha do que foi decidido no MSC nº 91.0047783-4, em 25.04.2019, o Plenário do STF julgou em conjunto o RE nº 596.614 e o RE nº 592.891, este último sob a sistemática de repercussão geral, sendo fixada a tese de que há direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus*”.

Por isso pede que, “*se for acolhido qualquer um dos outros fundamentos desenvolvidos nas seções anteriores, com reconhecimento da alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI ora glosado, deve ser automaticamente reconhecido o direito da RECORRENTE ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos da coisa julgada formada no MSC nº 91.4047783-4*”.

De fato, a aplicação dos efeitos do MSC 91.0047783-4, ou do RE nº 592.891, não é matéria controvertida no presente processo. A Fiscalização, a DRJ e este relator reconhecem o direito de a Recorrente apurar créditos fictos do IPI sobre a aquisição isenta de concentrados de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus.

Não obstante, os créditos não foram reconhecidos primeiro porque se entendeu que inexistiam insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, mas também em razão do fato de que, com a nova classificação determinada pela Fiscalização, a alíquota dos produtos passou a ser de 0%<sup>1</sup>, o que geraria um crédito fíctio de IPI de R\$ 0,00. Ou seja, não geraria crédito algum.

E não tendo sido acolhido qualquer dos fundamentos apresentados pela Recorrente que pudesse alterar a situação posta, especialmente a alíquota dos produtos aqui discutidos, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

#### **8. Da isenção do art. 6º do DL 1.435/75 e do benefício do art. 95, III, do RIPI/10**

A Recorrente sustenta que “*os concentrados adquiridos pela RECORRENTE também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2001, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, o qual expressamente outorga o respectivo crédito fíctio de IPI ao seu adquirente*”.

<sup>1</sup> Uma das partes do concentrado foi reclassificada para um código da TIPI com alíquota positiva, situação essa analisada no tópico 4 do presente voto.

Diz ela que “o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 constitui benefício condicionado, oneroso e a prazo certo, porque exige contraprestação por parte do industrial estabelecido na Zona Franca de Manaus, que se comprometeu a verticalizar o seu processo produtivo”.

Defende que “esse benefício se concretiza, no caso, pela Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico nº 224/2007”, onde foi aprovada, “para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a verticalização do projeto industrial de fabricação do concentrado decorrente da utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazonia Ocidental”.

Cita o Decreto nº 7.139/2010 e a Resolução CAS nº 202/2006 para asseverar que “a SUFRAMA tem competência para aprovar projetos de estabelecimentos industriais situados na sua região de atuação para fruição do referido benefício”, e acrescenta que “o art. 4º da Resolução do CAS nº 298/2007 determina que é a SUFRAMA quem cancela o benefício concedido no art. 1º da referida Resolução”.

Afirma que “não cabe à DECISÃO questionar se a verticalização do projeto industrial é suficiente, ou não, para concessão do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 ao concentrado elaborado pela RECOFARMA”, devendo, para tanto ser observados os atos da SUFRAMA.

E conclui sustentando ser “inquestionável que os concentrados produzidos pela RECOFARMA e adquiridos pela RECORRENTE foram expressa e especificamente contemplados com o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 e, pois, geram direito ao crédito ficto de IPI para a RECORRENTE”.

Não há dúvidas de que compete à SUFRAMA a aprovação de projetos industriais que visem o gozo dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/75. Isso está expresso no § 2º do referido artigo:

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas 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, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados 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.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Mas também não há dúvidas de que compete à RFB a verificação do cumprimento e da correta aplicação da legislação tributária, o que inclui a verificação do cumprimento das normas estabelecidas pela SUFRAMA para a fruição dos benefícios fiscais.

No caso aqui analisado, chama a atenção as especificações técnicas presentes no Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298/2007, especificamente quando dispõe sobre a origem das matérias-primas regionais utilizadas para a produção dos concentrados:

Especificações Técnicas :

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro

- Odor: característico

- Densidade a 20°C: 136g/cm3

- Origem das matérias-primas regionais:

(1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).

(2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo (AM), que também produz álcool.

(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais no interior do Amazonas.

(4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Então, utilizadas as matérias-primas listadas acima na produção dos concentrados, na forma ali estabelecida, não poderia a RFB alegar o descumprimento de requisitos para a fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Não obstante, o fato de concluirmos que os concentrados produzidos pela Recofarma cumprem os requisitos para poder gozar dos benefícios do art. 6º do DL nº 1.435/75 em nada altera o direito da Recorrente em relação ao crédito ficto proveniente da aquisição com isenção desses produtos.

Conforme já foi explicitado no tópico anterior, as novas classificações fiscais determinadas pela Fiscalização para os produtos adquiridos pela Recorrente, que continuam imutáveis no presente voto, têm a elas associadas a alíquota de 0%, razão pela qual não há crédito ficto a ser aproveitado.

Por essa razão, não há nada a ser provido no presente tópico.

#### **9. Da utilização indevida de saldo credor do período anterior**

A Recorrente defende que a Fiscalização não poderia ter glosado o saldo credor apurado no mês de outubro de 2013, período imediatamente anterior ao abrangido pelo presente Auto de Infração (novembro de 2013 a dezembro de 2016), uma vez que teria ocorrido “a

*decadência de glosar os créditos de IPI relativamente ao período anterior a novembro de 2013, por força do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10 c/c o art. 150, § 4º, do CTN”.*

Ataca a decisão da DRJ, que “*concluiu que não teria ocorrido a decadência do direito de o Fisco glosar o crédito de IPI, mas apenas o de lançar o crédito tributário relativo ao período de janeiro de 2013 a outubro de 2013*”, e sustenta que “*a decadência deve ser aplicada tanto para o direito de lançar o crédito tributário quanto para o direito de glosar, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN c/c com o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10*”.

Observa que o Auto de Infração decorre de fiscalização que abrangeu o período de novembro de 2013 a dezembro de 2016, conforme consta do TDPF-F, e que esse período somente poderia “*ser ampliado mediante alteração registrada no próprio TDPF-F, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 29.12.2017*”.

Sem razão a Recorrente, que se equivoca quando defende a aplicação do instituto da decadência à glosa de créditos de IPI.

Se buscarmos em nossa Constituição Cidadã de 1988, mais especificamente em seu art. 146, veremos na alínea “b” do inciso III que há reserva de lei complementar para o tratamento da matéria relativa à decadência tributária.

Art. 146. Cabe à **lei complementar**:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

...

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência** tributários;

...

E o Código Tributário Nacional, que faz as vezes dessa lei complementar, disciplina, em seu art. 156, inciso V, que a decadência é uma das formas de extinção do crédito tributário, dispondo no § 4º do art. 150 e no inciso I do art. 173 sobre os prazos para a **constituição do crédito tributário**, sob pena de **decadência** do direito.

Ou seja, a decadência se opera em relação ao direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário mediante lançamento, não havendo qualquer referência no CTN que vincule o instituto da decadência ao direito que a Fazenda Pública tem de glosar os créditos do contribuinte, escriturados de forma indevida.

Não há em nossa legislação, portanto, a alegada decadência para a glosa de créditos escriturais, que poderá ser realizada a qualquer tempo.

Não obstante, é preciso observar que, uma vez realizadas as glosas, a eventual apuração de saldos devedores feita a partir da reconstituição da escrita só poderá resultar na constituição de crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, se ainda não houver

decaído o direito da Fiscalização, tema esse disciplinado no CTN no § 4º do art. 150 e no inciso I do art. 173, conforme o caso.

Foi dessa forma que, cumprindo seu papel de uniformização da jurisprudência administrativa, decidiu, recentemente (15/05/2024), a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão (9303-015.184) assim ementado:

DECADÊNCIA. DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS ESCRITURAIS. INEXISTÊNCIA.

Decadência é uma forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), com o decurso do prazo para constituí-lo por meio do lançamento. Não existe decadência do direito de glosar créditos escriturais.

Dessarte, nego provimento na matéria.

Quanto ao argumento de que a Fiscalização não poderia ter glosado o saldo credor apurado no mês de outubro de 2013 porque esse período não consta do TDFF-F que amparou a fiscalização, é preciso que se diga que ele não foi trazido em sede de impugnação, razão pela qual, em relação a essa matéria, operou-se a preclusão consumativa.

Não conheço do recurso nessa parte.

#### **10. Da exigência de multa, juros de mora e correção monetária**

A Recorrente defende que “*a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária*”.

Novamente sem razão a Recorrente.

O parágrafo único do art. 100 do CTN, quando fala que a observância de normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por óbvio que se refere a normas complementares de caráter tributário, e não a qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. Não é à toa que este art. 100 está inserido no Título I do Livro Segundo do CTN, que trata de “Legislação Tributária”.

Aliás, o art. 96 do CTN expressamente diz isso quando cita as normas complementares (art. 100) como parte da “legislação tributária”.

LIVRO SEGUNDO  
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
TÍTULO I  
Legislação Tributária  
CAPÍTULO I  
Disposições Gerais  
Seção I  
Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

#### Seção II

##### Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decre

(...)

#### Seção III

##### Normas Complementares

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 ideia que está por trás desse dispositivo legal é a preservação da segurança jurídica das relações tributárias estabelecidas entre o ente tributante e o administrado, evitando-se, com isso, que o administrado, mesmo cumprindo com as orientações passadas pela administração tributária, possa ser de alguma forma onerado por essa mesma administração.

Por isso não podem os atos emanados pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, terem o efeito pretendido pela Recorrente de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

Dessarte, também nesse ponto nego provimento ao Recurso Voluntário.

#### **11. Da exigência de multa**

A Recorrente sustenta, ainda, que *"a imposição de multa no presente caso em relação a essa parcela do crédito tributário também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64"*.

Aponta que o disposto no art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/64, ao contrário do afirmado pela DRJ, está em pleno vigor e não foi revogado pelo CTN, e seu comando foi repetido nos Regulamentos do IPI posteriores ao CTN, *"conforme se verifica da leitura dos arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10, normas idênticas que têm como fundamento o próprio art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64"*.

Diz haver *"decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta*

*classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA), o que atrai a aplicação do art. 486, II, "a", do RIPI/02, e do art. 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida".*

Não obstante os argumentos da Recorrente, fato é que esta discussão já foi pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a publicação da Súmula CARF nº 167, que expressamente determina que o art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502/64 deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

#### **Súmula CARF nº 167**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.262, 9101-002.225, 9303-007.440, 1401-001.900, 1401-002.077, 3302-006.110, 3302-006.579, 3402-004.280 e 9303-009.259.

Assim aplicando-se a Súmula CARF nº 167, de 2021, vinculante para este Colegiado por força da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, é de se concluir pela impossibilidade de afastamento da multa no presente caso, conforme pleiteia a Recorrente.

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário também em relação a esta matéria.

#### **12. Dos créditos escriturados para anulação de débito**

A Recorrente explica que a DRJ “*manteve a glosa dos créditos de IPI escriturados para anular os débitos de IPI que haviam sido lançados por equívoco, em razão de se ter constatado que as respectivas notas fiscais eletrônicas não foram lançadas com o IPI devido*”, e ressalta “*que, caso o AUTO seja reconhecido a integralidade dos créditos de IPI oriundos das aquisições dos concentrados da RECOFARMA, não haverá valor de imposto a ser exigido, visto que a RECORRENTE tem saldo credor suficiente*”.

Como se percebe, não há propriamente uma defesa da Recorrente em relação a esse ponto. E, não tendo sido reconhecido qualquer crédito de IPI oriundo das aquisições de concentrados da Recofarma, não há nada a ser considerado em relação a essa matéria.

#### **13. Da exigência de débitos devidos**

A Recorrente explica que a DRJ validou a exigência do IPI devido em razão de (i) notas fiscais de saída não escrituradas e (ii) notas fiscais de saída indevidamente lançadas com IPI igual a zero e também não escrituradas.

Repete, a exemplo do item anterior, “*que, na hipótese de ser revertida a glosa dos créditos, nos termos da argumentação das seções anteriores, não haveria valor de imposto a ser exigido da RECORRENTE no presente processo, porque os seus créditos seriam suficientes para absorver todos os seus débitos, inclusive os apurados pela AUTORIDADE*”.

E acrescenta que, “*em relação às notas fiscais de saída que teriam sido supostamente emitidas com IPI igual a zero, embora tais notas não estejam com o IPI destacado no DANFE, a grande maioria dessas notas está com o IPI corretamente destacado na nota fiscal eletrônica, conforme se verifica do campo “Valor do IPI Devolvido” (DOC. 12 da impugnação), e, portanto, foram corretamente escriturados pela RECORRENTE*”.

O único resquício de defesa que podemos observar nesse ponto é quando a Recorrente afirma que “*a grande maioria dessas notas está com o IPI corretamente destacado na nota fiscal eletrônica*”.

Não obstante, quanto às notas referidas pela Recorrente, o que vemos são notas fiscais sem destaque do IPI, que não comprovam sequer o que foi por ela afirmado.

Reproduzo, a seguir, o excerto do Acórdão da DRJ que trata desse ponto:

Em sua defesa, a impugnante ressalta que embora tais notas não estejam com o IPI destacado no DANFE, na grande maioria delas o IPI está corretamente destacado na nota fiscal eletrônica, conforme se verifica do campo “Valor do IPI Devolvido” (Doc. 12 às folhas 1482/1600), e, portanto, foram corretamente escrituradas.

Conforme expresso no portal da nota fiscal eletrônica na internet, “o DANFE não substitui e não se confunde com a nota fiscal eletrônica, sendo apenas uma de suas várias representações possíveis na forma impressa”.

Verifica-se que nas notas fiscais relacionadas pela autuante na planilha “Resposta TIF 04 – Saídas Tributadas a Informar Valor Devido IPI 2015/2016”, Termo de Anexação à folha 190, os valores do IPI não foram destacados. Tal fato pode ser confirmado nos próprios documentos anexados pela impugnante às folhas 1482/1600, nos quais consta “0,00” no campo específico do “Valor IPI”. Logo, não foram considerados na apuração do imposto devido nos respectivos períodos.

Diante disso, nada a prover na matéria.

### Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do argumento relativo ao período de fiscalização constante do TDPF-F, matéria já alcançada pela preclusão consumativa, por rejeitar a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles