



Processo nº 10183.901589/2014-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.592 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de diligência suscitada pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, para sobrestrar o julgamento do presente processo até o julgamento final do processo referente ao auto de infração (PAF nº 14090.720284/2016-72). Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos (relatora), Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos (relatora), Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 10-59.071, proferido pela 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório da Contribuinte, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

SOBRESTAMENTO DE PROCESSOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe previsão para o sobrestamento de processos, nas normas que tratam do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DECISÃO ADMINISTRATIVA NÃO DEFINITIVA. VEDAÇÃO.

É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A manifestação de inconformidade foi interposta contra despacho decisório (Rastreamento n.º 117791306) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá, que negou o direito creditório requerido através do Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP) n.º 34613.82171.110712.1.1.01-0467 (fls. 1949 a 1978), transmitido em data de 11/07/2012, pelo qual a Contribuinte requer o ressarcimento de créditos de IPI referente a ao 2º trimestre de 2012, no valor de R\$ 2.969.609,25 (dois milhões, novecentos e sessenta e nove mil, seiscentos e nove reais e vinte e cinco centavos).

Foram apresentadas Declarações de Compensação - DCOMP, utilizando os supostos créditos referentes ao ressarcimento de IPI para quitação de débitos tributários junto à Fazenda Nacional.

A Contribuinte **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A** (CNPJ 01.403.613/0001-32) em data de 30/09/2012 foi sucedida através de incorporação por **COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES** (CNPJ: 06.272.199/0013-27).

Os créditos foram glosados após auditoria realizada para verificação da respectiva legitimidade, pela qual restou apurado que no período diligenciado (2º trim./2012) exsurgem saldos devedores de IPI a recolher no montante de R\$ 4.338.899,17.

Com isso, foi apresentada Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT nº 0254/2016, de 09 de setembro de 2016:

Pelo expendido, carece de lastro a pretensão da **CMR** na base do PERDCOMP nº 34613.82171.110712.1.1.01-0467. Do Pedido de Ressarcimento de R\$ 2.969.609,25 (PER), e, consequentemente, das Declarações de Compensação (**DCOMP**) vinculadas (Quadro II), não há eco na Escrituração Contábil/Fiscal da **CMR**, à luz da legislação correlata, amparada na Carta Magna e, em instância Complementar, no CTN.

Com relação aos argumentos da defesa e da fiscalização, transcrevo abaixo parte do relatório da decisão recorrida:

No curso da fiscalização, a empresa defendeu que os concentrados estariam beneficiados pela isenção prevista no art. 81, inc. II do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), cuja base legal é o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, por serem produzidos na ZFM, devendo ainda ser observada a coisa julgada formada na apreciação do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, interposto pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), dentre os quais se inclui, bem como o entendimento plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS. Além disso, também haveria direito ao crédito com base no art. 95, III, do RIPI/2010 (base legal art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975), c/c art. 237 do RIPI/2010, porque os concentrados teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Com relação ao aproveitamento com base no art. 81, II, do RIPI/2010, a fiscalização apontou: (i) que não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos; (ii) que o entendimento posto no RE 212.484-RS tem aplicação apenas entre as partes da ação judicial, não sendo de observância obrigatória pela fiscalização, pois não se reveste de definitividade; (iii) que os efeitos MSC nº 91.0047783-4 restringem-se aos associados domiciliados no Rio de Janeiro. Quanto à isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, ressalta que o aproveitamento de créditos destina-se a produtos elaborados com utilização direta de matéria prima agrícola ou extrativa, o que não ocorre com os insumos adquiridos, os quais foram industrializados a partir de produtos industrializados (açúcar e álcool neutro) obtidos da matéria-prima agrícola e vegetal regional cana-de-açúcar.

Além disso, mesmo que por hipótese houvesse direito ao aproveitamento de créditos de IPI, a conclusão da fiscalização, após os procedimentos e análises descritos na Informação Fiscal, é no sentido de que os concentrados não constituem um produto único, devendo a classificação ser feita separadamente, para cada componente desses chamados kits, o que resultaria na inexistência de créditos a aproveitar, pois os mesmos são, na sua grande maioria, tributados à alíquota zero. Por decorrência, reconstituída a escrita fiscal, não haveria saldos credores a ressarcir, mas sim saldos devedores de IPI a recolher. Dessa forma, o pedido de ressarcimento foi indeferido.

Irresignado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva, assinada por procuradores habilitados nos autos, na qual aponta que o exame da presente manifestação de inconformidade deveria aguardar o julgamento da impugnação ao auto de infração objeto do processo 14090.720284/2016-72, lavrado para glosar os créditos de IPI apurados pela requerente no mesmo período a que se refere o pedido de ressarcimento, uma vez que o que o destino da compensação está vinculado ao que ali for decidido. Argumenta que o imediato indeferimento das compensações teria importado em enriquecimento sem causa do Fisco, com cerceamento de defesa e supressão de instância de discussão na esfera administrativa. Por outro lado, o sobrerestamento não causaria prejuízo à Fazenda Pública,

porque o crédito tributário relativo aos débitos declarados já foi constituído, nos termos do art. 74, § 6º da Lei n.º 9.430/1996, estando com a exigibilidade suspensa até julgamento final deste processo administrativo, não havendo risco de transcurso do prazo decadencial para lançamento, nem do prazo prescricional para cobrança. Caso não seja aceito o pedido de sobrerestamento, solicita que ambos processos sejam reunidos para julgamento simultâneo em 1^a instância, preservando a ordem e evitando-se a ocorrência de decisões divergentes.

A seguir, sustenta que a requerente não poderia ser responsabilizada pelo suposto erro na classificação fiscal do concentrado, praticado pela fornecedora, não existindo no ordenamento jurídico a obrigação de o adquirente verificar tal aspecto na nota fiscal. Nesse sentido, as informações contidas nas notas fiscais emitidas por RECOFARMA permitiriam concluir que a classificação fiscal adotada está correta, e que atendem o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964, sendo documentos idôneos, com validade fiscal. A manifestante, na qualidade de adquirente de boa-fé, ao utilizar referidos créditos não estaria cometendo infração, eis que teria direito a eles.

Prosegue argumentando que teria havido violação ao art. 146 da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), tendo o despacho decisório alterado retroativamente o critério jurídico já aceito em procedimentos fiscais anteriores específicos contra a manifestante, nas quais teria sido aceita a classificação fiscal adotada. Também deveria ser considerado como marco de referência 22/12/2014, data da ciência do auto de infração contra a fornecedora RECOFARMA, no qual foi apontada a suposta classificação equivocada dos concentrados para refrigerantes. Invoca o posicionamento adotado pela 1^a Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp n.º 1.130.545-RJ, relator Ministro Luiz Fux, DJe de 22.02.2011, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa transcreve parcialmente. Além disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN n.º 405/2003, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 26.03.2003, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado para refrigerantes, à alíquota de 27%. Acrescenta que também teria havido inovação ao serem desconsiderados os créditos de IPI decorrentes de aquisição de concentrados para fabricação do refrigerante guaraná, uma vez que a prática reiterada da fiscalização, em lançamentos anteriores seria de aceitar tais créditos.

Contesta o mérito das glosas, defendendo a competência da SUFRAMA para conceder os benefícios previstos no art. 9º do Decreto-Lei n.º 288/1967 e no art. 6º do DL n.º 1.435/1975, bem como para determinar e administrar questões inerentes aos referidos benefícios. Sustenta que a classificação fiscal adotada decorreria da definição dada pelo referido órgão, através da Resolução do CAS n.º 298/2007 e do Parecer Técnico n.º 224/2007, que a integra. A seguir, discorre sobre a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) ao caso concreto, concluindo que estaria correta a classificação fiscal adotada pela fornecedora.

Sustenta que tem direito ao benefício previsto no art. 95, inc. III, do RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975), porque os concentrados adquiridos teriam sido produzidos com inssumos obtidos a partir de matéria-prima adquirida de empresa localizada na Amazônia Ocidental. De acordo com o art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, o termo matéria-prima compreende tanto os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional como a própria matéria-prima agrícola regional. A mesma conclusão decorreria da legislação própria da Suframa.

Quanto ao benefício previsto no art. 81, II, do RIPI/2010 alega que estaria amparada pela coisa julgada no âmbito do MSC n.º 91.0047783-4, impetrado pela AFBCC, em 14.08.1991, no qual os concentrados teriam sido tratados como produto único, além de ter sido definida a classificação fiscal tal como adotada pela fornecedora e, assim, em respeito à coisa julgada, a autoridade não poderia considerá-lo um "produtos inacabados". No seu entendimento, a segurança teria sido concedida aos associados da entidade estabelecidos em todo território nacional, conforme solicitado.

Considera ainda que no julgamento do RE n.º 212.484-RS, teria sido legitimado o aproveitamento de créditos decorrentes de insumos isentos oriundos da ZFM, classificação fiscal dos concentrados, e o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27%. Esse entendimento permaneceria hígido até que seja julgado o RE n.º 592.891-SP, com repercussão geral reconhecida, onde é apreciada questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na ZFM.

Alega ainda que o art. 11 da Lei 9.779/1999 teria legitimado o aproveitamento em questão.

Aponta a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, pois ao utilizar os créditos a impugnante agiu de acordo com a Resolução do CAS n.º 298/2007, ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque estes adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la. Nesse caso, referidos encargos devem ser excluídos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN)

Entende que a multa, os juros de mora e a correção monetária não seriam devidos, de acordo com o art. 100, parágrafo único, do CTN, pois ao utilizar os créditos a impugnante agiu de acordo com a Resolução do CAS n.º 298/2007, ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque estes adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la. Também não seria cabível exigência de multa porque ao utilizar o crédito de IPI, considerando a classificação indicada na respectiva nota fiscal, a impugnante estaria seguindo decisões irrecorríveis de última instância administrativa, sendo aplicável ao presente caso o disposto no art. 567, II, "a", do RIPI/10 (cuja base legal é o art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64), para fins de exclusão da multa de ofício.

Defende o direito à compensação com fundamento no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, combinado com o art. 74 da Lei 9.430/1996 e alterações e requer a reforma do despacho decisório e a homologação das compensações declaradas.

A Intimação n.º 1190/2017-SEORT/DRF-CUIABÁ/MT (fls. 2668) foi recebida via postal em data de 17/07/2017 (fls. 2679), sendo o Recurso Voluntário de fls. 2689-2964 interposto em data de 14/08/2017, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 2688.

Em síntese, a Recorrente pede pela reforma da decisão *a quo*, apresentando os seguintes argumentos:

PRELIMINARMENTE:

i) Requer a declaração da nulidade da decisão recorrida para que sejam analisados os fundamentos desenvolvidos nas Seções 4, 5, 6, 7, 8 e 9 da manifestação de inconformidade, uma vez que:

- Incorreu em contradição por afirmar que o valor do saldo credor poderia ser alterado pela decisão a ser proferida no PAF n.º 14090.720284/2016-72 e, no entanto, não determinou o sobrestamento deste processos até respectivo julgamento e/ou julgamento em conjunto, evitando decisões conflitantes;

- A decisão foi omissa por deixar de analisar os argumentos de mérito que justifiquem o direito ao crédito de IPI à alíquota de 27%, incorrendo em cerceamento de defesa.

ii) Requer o sobrestamento deste processo até julgamento do PAF n.º 14090.720284/2016-72, uma vez que:

- É incontrovertida relação entre os dois processos, com identidade das questões discutidas e a identidade desse período no relatório Auto de Infração, imperando que ambas as decisões estejam em conformidade;

- O destino da compensação está vinculado ao que foi decidido no processo relativo ao auto de infração, conforme acórdão nº 3402-003.120, de relatoria do Eminent Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire;

- O sobrerestamento não causa qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, porque, caso o AI seja julgado procedente, os tributos que a Recorrente pretendeu quitar por compensação ainda seriam exigíveis pela Fazenda Nacional (no caso, CSLL, IRRF, CSRD, PIS e COFINS);

- Caso seja superado o pedido de sobrerestamento, por segurança jurídica, deve ocorrer a reunião dos processos para que o julgamento em 2^a Instância ocorra simultaneamente.

MÉRITO:

i) Inaplicabilidade do artigo 25 da IN/RFB nº 1.300/2012, uma vez que trata de casos em que o contribuinte apenas formula pedido de ressarcimento para receber a importância em espécie, sendo que neste processo a Recorrente utilizou o saldo credor de IPI para quitar, por compensação, débitos de CSLL, IRRF, CSRF, PIS e COFINS;

- O auto de infração foi lavrado 4 (quatro) anos após a apresentação das declarações de compensação, as quais têm o condão de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação, nos termos do artigo 74, § 2º da Lei nº 9.430/96.

ii) Com relação aos demais argumentos não analisados pela decisão recorrida, caso seja possível examinar o mérito, a Recorrente se reporta às razões da manifestação de inconformidade, para que seja reconhecido o direito ao crédito de IPI à alíquota de 27%.

iii) Noticia fato superveniente, ocorrido posteriormente ao protocolo da manifestação de inconformidade, que consiste no ofício emitido pela SUFRAMA em resposta à fiscalização instaurada contra outro estabelecimento da Recorrente (Ofício nº 32/2016-SAFIS/DRF/SLS/MA de 08/08/2016) e que deu origem ao PAF nº 10320.722127/2017-71, no qual a SUFRAMA apresentou as "Informações Textuais do Produto", esclarecendo que o concentrado para refrigerante é composto de "partes líquidas e sólidas" classificado na posição 2106.90.10 EX 01, ou seja, entregue de forma desmembrada ("kits") e, no entanto, sem afetar a sua condição de mercadoria única, classificada na posição 21.06.90.10 - EX 01.

iv) Reconhecido o direito ao crédito de IPI, este pode ser quitado por compensação com quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB, inclusive CSLL, IRRF, CSRF, PIS e COFINS.

A Recorrente instruiu o Recurso Voluntário com procuraçao, atos constitutivos, identificação dos procuradores, cópia do Recurso Voluntário interposto no PAF nº 14090.720284/2016-72, cópia do Ofício nº 32/2016 SAFIS/DRF/SLS/MA, cópia do Ofício nº 3726/2016-SPR, apresentando a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 e o Parecer Técnico de Projeto nº 244/2007 (RECOFARMA).

Através da **Resolução nº 3402-001.754**, o julgamento do recurso foi convertido em diligência para sobrestrar o presente processo na Câmara e solicitar a distribuição do PAF nº 14090.720284/2016-72, para julgamento em conjunto.

Após o r. Despacho do Ilustre Presidente desta 3^a Seção de Julgamento (e-fls. 3026-3027), através do Despacho de Encaminhamento de e-fls. 3028, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório e análise já realizada através da Resolução nº 3402-001.754, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

2.1. Versa o presente litígio sobre o PER/DCOMP 34613.82171.110712.1.1.01-0467, transmitido em 11/07/2012, no valor de R\$ 2.969.609,25, relativo ao 2º trimestre de 2012, não homologado por meio de Despacho Decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá, que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação vinculada, devido à glosa de créditos considerados indevidos após apuração em procedimento fiscal, resultando na constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

No curso da fiscalização, a empresa defendeu que os concentrados estariam beneficiados pela isenção prevista no art. 81, inc. II do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), cuja base legal é o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, devendo ainda ser observada a coisa julgada formada na apreciação do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, interposto pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), dentre os quais se inclui, bem como o entendimento plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS. Além disso, argumenta a defesa que também haveria direito ao crédito com base no art. 95, III, do RIPI/2010 (base legal art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975), c/c art. 237 do RIPI/2010, uma vez que os concentrados teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Em suma, o auto de infração objeto do PAF nº 14090.720284/2016-72, foi lavrado para glosar os créditos de IPI apurados pela Contribuinte no mesmo período a que se refere o Pedido de Ressarcimento em análise neste litígio.

2.2. Esclareço que as matérias suscitadas pela defesa preliminarmente, foram analisadas por ocasião do julgamento que decidiu pela diligência, como pode ser constatado no voto que embasa a Resolução nº 3402-001.754.

2.3. Com relação ao mérito, em especial quanto ao creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, saliento que a matéria foi analisada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

"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".

No julgamento em questão, a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte é a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

O RE 592.891/SP foi proferido com a seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.

Recurso Extraordinário desprovido.

Dante do trânsito em julgado da decisão do STF no RE 592.891/SP, em julgamento ao PAF nº 14090.720284/2016-72 foi aplicado o artigo 62 da Portaria MF 343/2015, conferindo o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção¹.

¹ Neste sentido:

2.4. Com relação ao Código NCM 2106.90.10 - EX 01 incidente sobre o “kit ou concentrado para refrigerantes”, no PAF n.º 14090.720284/2016-72 foi proferida decisão por este Colegiado e, considerando o empate no julgamento, na forma prevista pelo art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, foi dado provimento ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário lançado em razão da classificação fiscal adotada pela Recorrente.

2.5. Já com relação a não homologação do PER/DCOMP 34613.82171.110712.1.1.01-0467, objeto do presente litígio, saliento que na Resolução n.º 3402-001.754, igualmente foi reconhecida a vinculação entre o presente processo e o PAF n.º 14090.720284/2016-72, sendo que o julgamento do processo em que foram glosados os créditos de IPI aproveitados pela Contribuinte refletirá diretamente na decisão deste litígio.

O artigo 6º do RICARF assim prevê:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrerestamento do julgamento do

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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. (Acórdão n.º 9303-011.896 - CSRF/3^a Turma – PAF n.º 10469.726020/2014-74 – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiama)

processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies. **(sem destaque no texto original)**

Considerando as razões acima, é inequívoca a vinculação dos processos por decorrência, na forma estabelecida pelo art. 6º, § 1º, II, acima citado.

Por sua vez, no caso em análise, entendo que o processo principal é o PAF nº 14090.720284/2016-72, que tem por objeto o lançamento de ofício sobre o saldo devedor de IPI após glosa dos créditos analisados em procedimento fiscal e que, por consequência, impactou na apuração do saldo credor insuficiente, motivando a não homologação do PER/DCOMP 34613.82171.110712.1.1.01-0467, objeto deste litígio. Com isso, a decisão final a ser proferida naquele PAF terá repercussão direta neste processo.

A decorrência entre os processos igualmente foi reconhecida pelo i. Julgador da DRJ de origem, ao considerar que “...a existência de autuação tendo por fundamento a ilegitimidade dos créditos que o contribuinte alega possuir afasta destes o requisito de liquidez e certeza, fundamental à homologação da compensação, à vista do disposto no art. 170 CTN, o que, mais uma vez, justifica a manutenção do Despacho Decisório.”

Neste mesmo sentido foi o posicionamento do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Presidente da 3^a Seção de Julgamento, conforme conclusão do r. Despacho de e-fls. 3026-3027. Vejamos:

Tendo em vista a decisão colegiada e, **considerando que o processo principal do qual este é decorrente** está na DISOR-CEGAP-CARF, valho-me do disposto no art. 6º, § 3º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, para determinar a distribuição do processo **14090.720284/2016-72** à Conselheira Cynthia Elena de Campos, da 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento, a fim de que seja relatado em conjunto com o processo nº **10183.901589/2014-21**.

Destaco, ainda, que a decorrência na forma ora analisada igualmente pode ser constatada através da **Portaria RFB nº 48, de 24 de junho de 2021**, que dispõe sobre a formalização de processos relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, e indica como processo principal o auto de infração. Vejamos:

Art. 3º Serão juntados por apensação os autos:

III - de indeferimento de pedido de resarcimento (PER) ou da não homologação de Dcomp e do processo de auto de infração ou de notificação de lançamento, com ou

sem exigência de crédito tributário, a eles relacionados, e da multa isolada deles decorrentes; (**sem destaque no texto original**)

Art. 4º Com relação às apensações especificadas no caput do art. 3º, **o processo principal será:**

III - o relativo ao auto de infração ou de notificação de lançamento **com ou sem exigência de crédito tributário** ou, na ausência deste, o relativo a PER/DComp com demonstrativo do crédito, no caso do inciso III; (**sem destaque no texto original**)

Outrossim, conforme decisões citadas abaixo, há posicionamento neste CARF no mesmo sentido, em litígios nos quais foram julgados processos de compensação/ressarcimento vinculados a processos referentes aos lançamentos de ofício, que tinham por objeto a análise do direito creditório:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPENSAÇÃO - VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO

O destino da compensação vincula-se ao decidido no processo cujo objeto é o lançamento do IPI que glosou os créditos que foram compensados refazendo a escrita do IPI e lançando eventual saldo devedor. Assim, invalidado o lançamento, que abarca o período de apuração do crédito compensado, por decisão do CARF, em decorrência restitui-se o crédito à escrita fiscal e homologa-se a compensação feita com arribo naquele.

Recurso provido. (**Acórdão n.º 3402-003.120 – PAF n.º 14033.000227/2007-67 – Relator: Conselheiro Jorge Olmíro Lock Freire**)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de Auto de Infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento/compensação de IPI. (**Acórdão n.º 3201-009.541 - PAF n.º 10880.930075/2013-35 – Relator: Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade**)

No v. **Acórdão n.º 3201-009.541**, em julgamento a situação análoga ao presente litígio, o Ilustre Conselheiro Relator observou que, “... se o lançamento de ofício o qual glosou os créditos de IPI, apurando valor de IPI a pagar, foi julgado procedente neste Colegiado, em decorrência desta decisão vincula-se o destino do ressarcimento/compensações, uma vez que os créditos glosados retornam a seu status quo ante na escrita fiscal”.

A decisão em referência destacou os seguintes precedentes:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009

COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DEPENDÊNCIA DE AUTUAÇÃO FISCAL JULGADA PROCEDENTE. VINCULAÇÃO.

É de se reconhecer a decisão proferida por Turma do CARF que aplicou a Súmula nº 20 para decidir pela procedência da autuação fiscal que glosou os créditos do IPI nas aquisições de insumos empregados na fabricação de produto NT na TIPI. Não se homologa compensação, além do limite do crédito reconhecido em despacho decisório, quando o crédito pleiteado revela-se indevido após auditoria fiscal em processo formalizado para sua verificação, uma vez que a procedência do auto de infração para cobrança das glosas dos créditos vincula o resultado do processo de declaração de compensação/ressarcimento.

Recurso Voluntário Negado

Direito crédito não reconhecido (**Processo nº 16682.900631/2012-81; Acórdão nº 3201-002.758; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 25/04/2017**)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de auto de infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento de IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (**Processo nº 13976.000022/00-31; Acórdão nº 3301-002.934; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 27/04/2016**)

2.6. Considerando que o Pedido de Ressarcimento em análise se refere aos mesmos créditos e idêntico período, pelas razões acima demonstradas, resta configurada relação de prejudicialidade, motivo pelo qual, para evitar que sejam proferidas decisões contraditórias, entendo que o resultado do processo principal (auto de infração) deve ser aplicado neste litígio.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para que seja aplicada ao presente processo a decisão administrativa definitiva a ser proferida no PAF nº 14090.720284/2016-72.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por voto de qualidade, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário, especificamente quanto a possibilidade de se discutir a matéria de mérito no presente processo, não se aplicando ao caso automaticamente o resultado do processo nº 14090.720284/2016-72 (auto de infração), no qual foi dado provimento aos recurso voluntário, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento,

Conforme informado nos autos, o auto de infração (14090.720284/2016-72) decorreu de procedimento fiscal de auditoria para verificação da legitimidade do crédito solicitado relativo ao 2º trimestre de 2012 pleiteado no PER/DCOMP 34613.82171.110712.1.1.01-0467, transmitido em 11/07/2012. Da constatação de que o Contribuinte se utilizou de crédito indevido de IPI, devidamente glosados pela Fiscalização, é que surgiu a necessidade de cobrança de diferenças de IPI por meio de auto de infração.

O art.6º do RICARF assim dispõe sobre a vinculação de processos:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão. (sem destaque no texto original)

Tem-se, assim, que o auto de infração (14090.720284/2016-72) é decorrente do presente processo, nos termos do art.6º do RICARF, acima transcrito, podendo o mérito ser discutido no presente processo, que passo a expor.

Conforme consignado no relatório fiscal, a Fiscalização esclarece que não pretendeu analisar o direito à isenção sobre os kits de concentrados, mas sim a possibilidade de a adquirente creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre referidos produtos.

Assim, mesmo que por hipótese houvesse direito ao aproveitamento de créditos de IPI, conforme bem colocado no voto da ilustre Relatora, a conclusão da Fiscalização, após os procedimentos e análises descritos na Informação Fiscal, é no sentido de que os concentrados não constituem um produto único, devendo a classificação ser feita separadamente, para cada componente desses chamados kits, o que resultaria na inexistência de créditos a aproveitar, pois os mesmos são, na sua grande maioria, tributados à alíquota zero. Por decorrência, reconstituída a escrita fiscal, não haveria saldos credores a ressarcir, mas sim saldos devedores de IPI a recolher.

Conforme antes adiantado, o cerne da lide gira em torno da classificação dos itens adquiridos na Zona Franca de Manaus para preparação dos refrigerantes, caracterizados pela recorrente como *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.

A Fiscalização, por sua vez, alega que os *kits de concentrados* não seriam de fato um composto concentrado, pois os produtos adquiridos são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Conclui, afirmando que os referidos componentes adquiridos pela Fiscalizada não são compostos concentrados, mas sim produtos intermediários utilizados na formação do concentrado, após mistura e adição de outras substâncias, tais como conservantes, acidulantes, antioxidantes e corantes. Portanto, o composto concentrado somente é obtido em etapa posterior, quando a engarrafadora realiza a mistura entre as preparações adquiridas e outras substâncias. Tais fatos constatados implicam, de acordo com as regras de interpretação do sistema harmonizado, na classificação fiscal individual de cada componente do *kit*, não podendo ser aceita uma classificação única como fez a empresa.

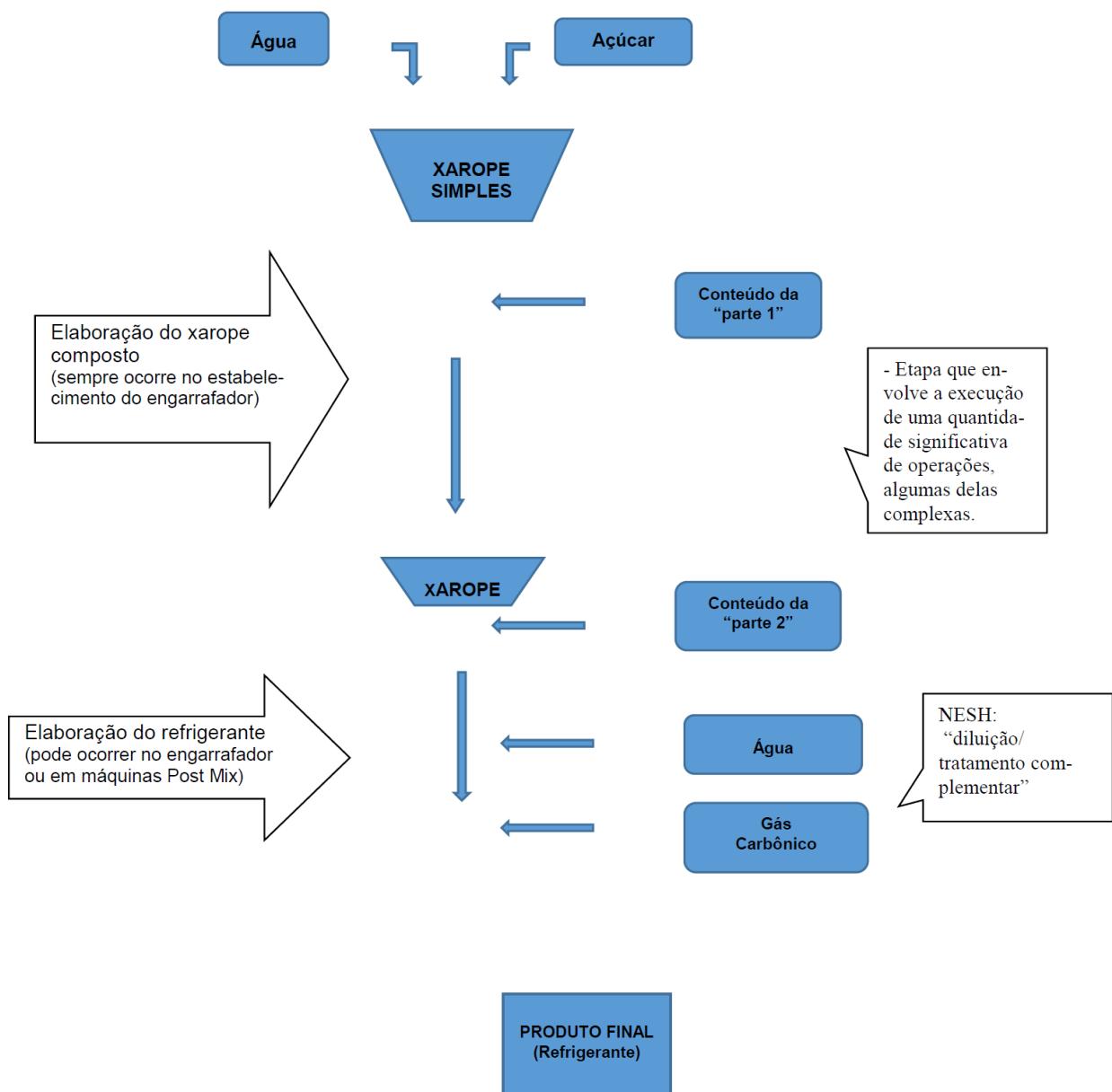
Preliminarmente, cabe frisar que o fato da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, o Parecer Técnico nº 224/2007, a Resolução do CAS nº 298/2007 e os demais atos mencionados pela recorrente tratarem os denominados "kits" como "produto único", não afastam a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal, conforme discorrido no tópico anterior, de determinar a correta classificação fiscal do produto ("kit") com observância das regras próprias, inclusive o fazendo individualmente, para cada componente do "kit".

Também o Laudo do INT que trata os *kits* não vincula a Fiscalização. Tampouco os julgadores, pois, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, pois "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos", não sendo hábil tal procedimento realizado por peritos para determinar a classificação fiscal dos produtos sob análise. Assim, nada impede que a Fiscalização tenha um entendimento divergente do laudo, desde que fundamentado pelo uso das regras de classificação fiscal.

Além disso, o art. 30 não atribui exclusividade ao Instituto Nacional de Tecnologia para produzir laudo sobre o aspecto técnico sobre a mercadoria a ser classificada, podendo a Autoridade Fiscal se utilizar do parecer do Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, elaborado durante o procedimento fiscal, para fundamentar a classificação adotada e mesmo convencer o julgador.

Da mesma forma, o julgador, na apreciação da prova, pode se utilizar do referido laudo para que forme o seu livre convencimento, conforme consta no art.29 do Dec. n.º70.235/72.

Por oportuno, apresenta-se um fluxograma simplificado de produção de refrigerante para identificação do uso dos insumos em cada etapa de produção:



O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) foi assim resumido pela Autoridade Fiscal:

26.1. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples.

26.2. O conteúdo das embalagens que integram os kits (parte 1 e parte 2) e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas

especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada a mistura, é obtido o xarope composto.

26.3. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

27) O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são misturados, o engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

28) Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

28.1. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina.

28.2. Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

28.3. Observe-se que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (em alguns xaropes para Post Mix, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

O laudo do Laboratório Falcão Bauer, após análise dos *kits* da Recofarma por refrigerante (Coca-cola, Sprite, Coca-cola zero, etc), confirmou que os produtos adquiridos são constituídos de “partes” e apresentou a identificação e descrição das substâncias encontradas em cada uma dessas partes produzidas pela Recofarma, conforme se pode conferir das informações extraídas do Laudo (fls.2.252 a 2.283):

1) Concentrado/Kit sabor Coca-cola parte 1

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Címero, Pineno e Limoneno.

2) Concentrado/Kit sabor Coca-cola parte 2

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpincleno.

3) Concentrado/Kit sabor Coca-cola zero parte 1

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Caffeina, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno.

4) Concentrado/Kit sabor Coca-cola zero parte 2A

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Píneno, Limoneno e Terpineno.

5) Concentrado/Kit sabor Coca-cola zero parte 2B

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Píneno, Mentadieno e Terpineno, na forma líquida.

6) Concentrado/Kit sabor Coca-cola zero parte 1B

Conclusão

Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

7) Concentrado/Kit sabor Coca-cola zero parte 1C

Conclusão

Trata-se de Citrato de Sódio, na forma de cristais.

8) Concentrado/Kit sabor Coca-cola zero parte 3

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida.

9) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 2

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Álcool Etílico, Mentatrieno, Píneno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

10) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 1

Conclusão

Trata-se de Ácido Cítrico, na forma de cristais.

11) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 1A

Conclusão

Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

12) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 1G

Conclusão

Trata-se de Sorbato de Potássio, na forma de grânulos.

13) Concentrado/Kit sabor Sprite light ou zero parte 1

Conclusão

Trata-se de Ácido Cítrico, na forma de cristais.

14) Concentrado/Kit sabor Sprite light ou zero parte 1B

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, na forma sólida.

15) Concentrado/Kit sabor Sprite light ou zero parte 2

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Álcool, Sorbato de Potássio, Pineno, Mentadieno e Cimeno, na forma líquida.

16) Concentrado/Kit sabor Sprite light ou zero parte 3

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Ciclamato de Sódio, Sacarina Sódica e Benzoato de Sódio, na forma sólida.

Feitas essas considerações iniciais para melhor compreensão da matéria em debate, passa-se à análise da classificação fiscal adequada dos *kits*, objeto da glosa.

A fornecedora Recofarma entende que cada *kit* é uma mercadoria única, identificada como uma preparação composta destinada à fabricação de bebidas da posição 2202, por isso, enquadrando-se perfeitamente no EX.01 do código 2106.9010 da TIPI, cujo texto abaixo transcrevemos, com a aplicação da correspondente alíquota de 20% sobre o valor das notas fiscais de compras a fim de obter o montante do crédito ficto:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	30

O que se observa é que os *kits* da Recofarma não se identificam como “extratos concentrados ou sabores concentrados” prontos para diluição na fabricação de refrigerante, constante no Ex 01 do código 2106.9010 da TIPI, pois não possuem as características técnicas próprias dessa classificação, entendimento esse lastreado na análise técnica dos produtos feita pelo Laboratório Falcão Bauer e diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias).

A empresa diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10. 36.1, entretanto, como bem colocado pela Fiscalização, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

Assim, para um produto se enquadrar no EX.01 do código 2106.90.10 deve apresentar as seguintes características: (a) Que seja uma preparação composta; (b) Que não seja alcoólica; (c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02, (e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Primeiramente, a Fiscalização discorreu sobre o que vem a ser o termo “preparações” na NCM/TIPI e NESH, utilizando-se de vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, para concluir que esta expressão sempre se refere a uma mistura, que no caso “composta” trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI. A contrário sensu, preparação “simples” diz respeito aquelas misturas de substâncias constantes do mesmo capítulo da NCM/TIPI.

Com efeito, o chamado “*kit* concentrado”, considerado o conjunto dos componentes que vem embalados separadamente no *kit*, não pode ser caracterizado como preparação composta, isso porque essa última é constituída por uma mistura de diversas substâncias que se apresentam em corpo único e, em sentido contrário, restou comprovado pelo Laudo da Falcão Bauer que esse produto (*kit*) foge ao conceito de preparação composta, haja vista que são formados de partes individualizadas, sem corpo único, cada qual possuindo características próprias, o que demanda uma classificação em separado de cada uma delas.

Nesse sentido, vale citar o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), abaixo transcrito, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado, que não foi observada pela recorrente:

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.

A Fiscalização lembrou, oportunamente, que o dispositivo acima mencionado foi incluído na NESCH 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. Acrescenta, ainda, que o texto da análise do CCA, 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.

Como se sabe, o Sistema Harmonizado é cogente, pois foi introduzido no Brasil por meio de uma convenção internacional, que, uma vez introduzida no ordenamento jurídico pátrio, revoga ou modifica a legislação tributária interna e será observado pela que lhe sobrevenha, conforme estabelece art.98 do CTN.

Outro aspecto que vale ser ressaltado é que, de acordo com a legislação do MAPA que dispõe sobre concentrados, o produto concentrado é definido como aquele que contém todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite, quando diluído, apresentar os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Essas são as prescrições contidas nos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, *in verbis*:

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

[...]

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

[...]

Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Observando-se o processo produtivo da empresa anteriormente apresentado, percebe-se que as partes dos kits são, na verdade, matérias-primas na produção do xarope composto (concentrado), não podendo ser confundido de forma alguma com o próprio concentrado, isso porque as "partes" que compõem os *kits* não são elementos prontos e completos, que, se diluídos individualmente sejam capazes de resultar em um refrigerante com todos os seus aspectos de sabor, cheiro, cor e demais características físico-químicas. Como já demonstrado anteriormente, o concentrado somente é obtido em fase posterior à industrialização na modalidade transformação, ocorrida na engarrafadora, quando então há mistura (a adição dos ingredientes deve ocorrer de forma lenta e cuidadosa e seguir certa sequência, conforme a formulação de cada sabor) das partes contendo os ingredientes com outros elementos (água, açúcar, etc), resultando em produto intermediário para a produção do refrigerante, denominado

xarope concentrado, esse sim classificado nas Ex. 01 ou 02 do código 2106.9010 da TIPI, dependendo da capacidade de diluição. Por fim, esse xarope concentrado sofre tratamento complementar com a diluição em água carbonatada, dando origem ao refrigerante. Essa última etapa pode ser realizada tanto no estabelecimento da engarrafadora, como no estabelecimento de um produtor final (bares e restaurantes), nesse último caso utilizando-se as máquinas de post mix.

Não se nega que algumas das partes dos *kits* se caracterizam como preparações, como o próprio Laudo confirma, mas essas preparações não podem ser consideradas “extratos concentrados ou sabores concentrados²”, pois, embora sejam destinadas à produção de bebidas ou alimentos em geral, não se encontram prontas para, somente por diluição, produzir a bebida, exigindo-se, pois, outras etapas de industrialização pela mistura das substâncias contidas nas partes adquiridas da Recofarma e outros ingredientes para se chegar ao “concentrado” propriamente dito e este, por fim, ser diluído em água carbonatada, dando origem à bebida pronta, que no caso é o refrigerante. Para essas partes constituídas de preparações, mas sem identidade com os “concentrados”, a exemplo das partes 1 e 2 do kit da Coca-cola e parte 2 do Kit sabor Sprite parte 2, a Fiscalização atribuiu os códigos 2106.90.10- Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas ou o código residual 2106.90.90- “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, por aplicação da RGI-1 e RGC-1.

Confirmam essa constatação as respostas dos quesitos (11 e 12) dos laudos elaborados pela Falcão Bauer: os produtos analisados não podem ser descritos como um extrato ou sabor concentrado.

Restando comprovado que as partes individuais de cada *kit* não são aptas para a fabricação direta das bebidas da posição 2202 por meio de diluição, pois isoladamente não apresentam as características de um extrato concentrado, não podem ser enquadrados no Ex.01 do código 2106.90.10. Os referidos *kits* se constituem, na verdade, em matérias-primas para a produção do extrato (xarope) concentrado, que somente é obtido após etapas de industrialização ocorridas na engarrafadora. Assim, como a classificação da mercadoria é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador (aquisição dos *kits* da Recofarma), e não na utilização a ser conferida pelo destinatário, os componentes dos kits adquiridos devem ser classificados de acordo com as suas características consideradas individualmente e as regras de interpretação do SH e NESH.

Nesse mesmo sentido, temos várias decisões do CARF, dentre as quais destacamos as seguintes ementas parciais:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

"KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE.

² A diferença entre os ingredientes do “extrato” concentrado e do “sabor” concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais (por exemplo, pó para elaboração de refresco artificial). Como a fiscalizada não trabalha com sabor concentrado, o presente caso trata somente do extrato concentrado.

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 pleiteado pela contribuinte, o que também não se revelou adequado para nenhuma das partes componentes do "kit", conforme devidamente motivado pela fiscalização.

(Acórdão nº3402004.073 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, sessão de 26 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS 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.

(Acórdão nº3201005.720 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, sessão de 25 de setembro de 2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS 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.

(Acórdão nº 3402003.799 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, redator designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 26 de janeiro de 2017)

Assim, como nenhuma das partes dos *kits* se classifica no Ex.01 do código 2106.90.10, a Fiscalização definiu o enquadramento correto para cada uma delas, procedimento

efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais e as regras de interpretação do SH e NESH, conforme a seguir transcreto. Ressalte-se que, quanto à classificação individual dos conjuntos que compõem os diversos kits, a recorrente não manifestou qualquer contestação à reclassificação efetuada pelo Fisco.

Embalagem individual contendo preparação específica para bebidas

152) A maior parte dos kits fornecidos por Recofarma inclui pelo menos uma embalagem que contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Por exemplo, os componentes mais importantes dos kits sabor Cola são aqueles que contêm extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

153) Uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida (excetuadas preparação à base de substâncias odoríferas) se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

“Classificam-se especialmente aqui:

[...]

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. **Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida.** Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.” (grifo nosso)

154) Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições. Como a subposição 2106.10 está reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, a preparação sob análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a “outras” preparações.

155) Aplicando-se o disposto na Regra Geral Complementar Nº 1 – RGC-1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

156) Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Extarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02. Entretanto, como já detalhado neste Relatório, as preparações comercializadas por Recofarma não podem ser enquadradas como concentrados para bebidas.

157) Conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contêm extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, classifica-

se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Embalagem individual contendo misturas de ingredientes utilizados em vários produtos da indústria alimentícia

158) A maior parte dos kits fornecidos por Recofarma inclui pelo menos uma embalagem que não contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada.

159) Dentre estes componentes de kits, estão embalagem que contém misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia.

159.1. Por aplicação da 1^a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as "Preparações alimentícias diversas" classificam-se no Capítulo 21.

159.2. Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições".

159.3. Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos "Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas", enquanto a subposição 2106.90 é reservada a "outras" preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.

159.4. Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral pela indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual "Outras" do código 2106.90.90.

159.5. Esclareça que as "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas" a que se refere o código 2106.90.10 são aquelas que possuem características intrínsecas que as tornam próprias para utilização na elaboração de bebidas. Não é o caso de uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia.

159.6. Por exemplo, um componente que contém acessulfame de potássio, aspartame e benzoato de sódio (parte 3 do kit Coca-Cola Zero) não pode ser considerado do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas.

159.7. Diante desse fato, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas no código residual 2106.90.90, reservado às Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras", tributado à alíquota zero do IPI.

Embalagem individual contendo substância pura 160) Conforme detalhado em documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, integrante do presente processo, no caso de componente de kit fornecido por Recofarma que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

160.1. O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio.

160.2. O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio.

160.3. O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico.

160.4. O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio. Embalagem individual contendo preparação à base de substâncias odoríferas

161) 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%.

161.1. O texto da posição 33.02 está a seguir transscrito:

"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."

161.2. 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.

161.3. 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.

161.4. 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.

161.5. Como descrito no documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, nos kits Sprite e Sprite Zero há uma embalagem cujo conteúdo deve ser classificado no código 3302.10.00.

161.6. Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito (ver “Relatório de Ação Fiscal nº 01”).

161.7. Apenas por hipótese, ainda que houvesse direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada nas operações objeto do presente Relatório.

161.8. 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); (grifo nosso)

161.9. A fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos documentos emitidos por Recofarma não consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente.

161.10. No curso dos trabalhos realizados em Recofarma, a empresa se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits (ver tópico “Dificuldades enfrentadas pelo Fisco para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits”).

161.11. 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.

161.12. 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.

161.13. 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.

No que se refere à competência da SUFRAMA para realizar classificação fiscal, a recorrente sustenta que o produto elaborado pela Recofarma foi correta e legalmente classificado pela SUFRAMA na posição 21.06.90.10, Ex.01 da TIPI/2011, no exercício de sua competência.

Tal questão já foi por inúmeras vezes analisadas por este Colegiado, sempre prevalecendo o entendimento de que as atribuições da Suframa, na sua área de competência, não afastam a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes. Nesse sentido, adoto as razões de decidir do voto vencedor constante do acórdão nº3402.003.801, de autoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que expressa, com a costumeira maestria, essa posição do Colegiado:

Aduz a Recorrente que de fato, pode-se até questionar se a SUFRAMA teria competência para conceder os benefícios fiscais, mas esse questionamento não afeta sua competência para definir e, pois, classificar fiscalmente produto que será eventualmente beneficiado no projeto industrial aprovado. Sustenta que o autuante estaria equivocado ao limitar a competência da SUFRAMA à aprovação de projetos, excluindo a concessão dos benefícios do art. 9º do Decreto-lei 288, de 1967 e do art.

6º do DL n.º 1.435, de 1975, tendo em vista os arts. 1º, VI e 4º, I, “c”, ambos do Anexo I, do Decreto n.º 7.139, de 2010.

É cediço que o DL n.º 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto n.º 7.139, de 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 n.º 1.435, de 1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.

Portanto não resta dúvida quanto a isso. Por outro giro, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art. 94 da Lei n.º 4.502/64 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (art. 431 do RIPC/2010).

Sobre a competência da fiscalização do IPI, veja o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual (Decreto n.º 7.212, de 2010):

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei n.º 4.502, de 1964, art. 91, e Lei n.º 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 94).

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto adquirido pela VONPAR. Entendo que a SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

O que se observa é que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão.

Em suas Resoluções e Pareceres, a SUFRAMA chamou os produtos elaborados pela RECOFARMA de “concentrados”, adotando a descrição utilizada pelo citado fabricante ao submeter os Projetos Industriais. Mas não é a forma usada para se referir à mercadoria que identifica sua classificação fiscal. Para tal fim, é necessário que se faça uma análise minuciosa de cada produto, fundamentada com base nas Regras de classificação.

Como consta no Parecer Técnico n.º 224/2007, que integra a Resolução do CAS n.º 298/2007, a SUFRAMA tomou como base para sua análise “a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura,

Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei n.º 8.918, de 1994. E o Decreto n.º 6.871, de 2009, que regulamentou a Lei n.º 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que “(...) *o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal*”.

A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que uma “parte de concentrado” (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola) não pode ser enquadrada no “Ex 01” do código 2106.90.10.

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL n.º 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

Portanto, nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a SUFRAMA e nem mesmo a RFB, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

Dessa forma, rejeita-se os argumentos da recorrente no sentido de que os atos proferidos pela Suframa impediriam ou inviabilizariam a reclassificação fiscal efetuada pela fiscalização.

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo