



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10320.720488/2019-44 |
| ACÓRDÃO | 3401-014.193 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 14 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/07/2014 a 30/06/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. SÚMULA CARF Nº 236.

Cada um dos componentes da mercadoria descrita como 'kit ou concentrado para refrigerantes' deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ART. 6º DO DL 1.435/75. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, se o estabelecimento fornecedor, embora se trate de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e apresente projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. BENEFÍCIO DA ISENÇÃO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Seja por falta de previsão legal, seja por falta de autorização judicial, não sabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos sob o fundamento do preceito veiculado no art. 81, II, do RIPI/2010, produzidos na ZFM.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2014 a 30/06/2016

COISA JULGADA. EFICÁCIA.

Coisa julgada é uma qualidade que se agrega à declaração contida na sentença, assim entendida a resposta jurisdicional firmada apenas na parte dispositiva. Nem o relatório e nem a fundamentação da sentença podem se revestir da coisa julgada, porque nestes não existe propriamente um julgamento. Se determinada matéria não integrou o pedido e não consta do dispositivo, não faz coisa julgada, ainda que importante para determinar o alcance da parte dispositiva.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/07/2014 a 30/06/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

Não se cogita de ilegalidade se o auto de infração foi lavrado com estrita observância do Decreto nº 70.23/72 e em consonância com as normas gerais disciplinadas pelo Código Tributário Nacional.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é 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. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF Nºs 4, 5 e 108.

Atos normativos a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções etc., editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de

parágrafo único do art. 100 do CTN. Súmula CARF nº 4 e Súmula CARF nº 5. Súmula CARF nº 108.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

JUROS. SÚMULAS CARF nº 05 e 108.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aquele momento processual, adoto o relatório do acórdão de primeira instância:

Trata-se de Auto de Infração em que a Fiscalização promoveu glosa de créditos de IPI aproveitados pela autuada, oriundos da aquisição de kits/concentrados para a fabricação de bebidas (refrigerantes). Em resumo, alegou a Fiscalização:

Impossibilidade de crédito com base no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75 A Fiscalização afirmou que não haveria direito ao crédito do IPI como se devido fosse (art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75) relativo a valores registrados nas Notas Fiscais de saída de insumos de seu fornecedor (RECOFARMA), pela ausência de utilização, pela Recofarma, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional¹.

Lembra, ainda, que não cabe o direito a crédito de IPI por aplicação da não-cumulatividade do imposto, já que não houve ônus do imposto na saída de RECOFARMA.

Erro de classificação fiscal do “concentrado” Os insumos adquiridos de RECOFARMA – “concentrados” para a fabricação de refrigerantes, foram classificados em código indevido da TIPI. Em rigor, não deveria ser adotado o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, mas sim as classificações específicas de cada componente do “concentrado” (fls. 9.410 e 9.411).

A utilização de classificação fiscal indevida acarretou a utilização de alíquota indevida nos cálculos dos supostos créditos de IPI. Tais créditos, em função do erro de classificação fiscal, foram glosados pela Fiscalização.

Em razão das glosas, foram apurados saldos devedores de IPI, conforme a tabela abaixo:

| Quadro 18 – Valor do IPI Devido pela CMR e Lançado de Ofício | | |
|--|----------------------------|--|
| Linha | Mês do Fato Gerador do IPI | IPI Devido a Recolher do Período (Autuado) |
| 1 | 07 de 2014 | 2.839.002,15 |
| 2 | 08 de 2014 | 1.437.925,77 |
| 3 | 09 de 2014 | 2.104.373,64 |
| 4 | 10 de 2014 | 2.084.216,98 |

| | | |
|----|------------|--------------|
| 5 | 11 de 2014 | 1.936.726,93 |
| 6 | 12 de 2014 | 2.373.985,30 |
| 7 | 01 de 2015 | 6.809.021,05 |
| 8 | 02 de 2015 | 1.207.319,74 |
| 9 | 03 de 2015 | 3.746.874,44 |
| 10 | 07 de 2015 | 3.548.752,62 |
| 11 | 08 de 2015 | 898.025,04 |
| 12 | 09 de 2015 | 637.704,91 |
| 13 | 10 de 2015 | 3.977.190,20 |
| 14 | 11 de 2015 | 690.061,01 |
| 15 | 12 de 2015 | 931.114,55 |
| 16 | 01 de 2016 | 5.510.401,51 |
| 17 | 02 de 2016 | 453.550,75 |
| 18 | 03 de 2016 | 628.523,23 |
| 19 | 04 de 2016 | 4.805.525,09 |
| 20 | 05 de 2016 | 654.111,85 |
| 21 | 06 de 2016 | 683.121,24 |

Em razão da cisão total da COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES (06.272.199/0001-93) que foi a responsável pela prática dos fatos geradores de que trata a autuação, foram incluídas no pólo passivo Norsa Refrigerantes S.A. [CNPJ 07.196.033/0001-06 (NORSA) e Refrescos Guararapes Ltda. [CNPJ 08.715.757/0001-73 (Régua), com base nº art. 132 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77 (fls. 9.209 e seguintes do Relatório Fiscal anexo ao auto de infração).

Inconformadas, as autuadas apresentaram Impugnação onde constam vários argumentos utilizados para defender a improcedência da glosa de créditos de IPI ou, ao menos, para afastar, no todo ou em parte, as penalidades e os acréscimos legais nele exigidos:

- 1) Não responsabilidade da Impugnante (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado item 6 da Impugnação);
- 2) Utilização, pela Impugnante da correta classificação fiscal (a mesma que utilizada pela Suframa); Improcedência da classificação fiscal defendida pela Fiscalização item 4.4 4.5 da Impugnação);
- 3) Direito ao crédito de IPI com base no art. 95, III, do RIPI 2010 e no art. 81, II, do RIPI/2010;) (item 4.4 e 4.5 da Impugnação)4) Direito ao crédito do IPI com base na coisa julgada no MSC nº 91.0047783-4 (item 4.3 da Impugnação);
- 5) Impossibilidade de Exigência de Multa, Juros de Mora e Correção Monetária (item 9 da Impugnação); e registre-se que NORSA adota os mesmos argumentos trazidos por REGUA, não havendo qualquer menção das Impugnantes acerca da solidariedade.

É o Relatório, no essencial.

A DRJ/JFA proferiu a decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/07/2014 a 30/06/2016

PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZFM. ILEGITIMIDADE DE CRÉDITOS DE IPI.

GLOSA. São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, se o estabelecimento fornecedor, embora se localize na Amazônia Ocidental e apresente projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Seja por falta de previsão legal, por falta de autorização judicial, ou, ainda, pelo descumprimento de requisitos para a fruição, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos sob o fundamento do preceito veiculado no art. 81,II, do RIPI/2010, produzidos na ZFM.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

A constatação e demonstração de que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários afasta a classificação pretendida pela interessada e adotada pelo fornecedor dos insumos como produto único e conduz, pela aplicação das regras gerais de interpretação, à adoção da classificação fiscal de cada um dos componentes desses kits no código próprio da TIPI. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/07/2014 a 30/06/2016 MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO POR EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INAPLICABILIDADE. Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, ante a inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte. Ainda mais se os efeitos do alegado ato administrativo restringem-se ao âmbito da competência legal e da área de atuação atribuída àquele Órgão (no caso a Suframa), tendo validade e eficácia para os fins a que se destinam, dentre os quais não se inclui a classificação fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário em que repisa os argumentos de sua impugnação, acrescentando que houve reconhecimento da correção da classificação fiscal que tem utilizado em sentença exarada nos autos da Ação Anulatória (AO) nº 1003920-70.2018.4.01.3200.

Ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs as suas contrarrazões em que defende a **manutenção** do auto de infração e rebate os argumentos da recorrente em relação a créditos de IPI, classificações fiscais e direito ao aproveitamento de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, alegando:

- i) **Ausência de Ilegalidade no Auto de Infração:** sustenta que o auto de infração, que resultou de análise de Pedidos de Ressarcimento (PERDCOMP), foi devidamente fundamentado e não apresenta qualquer ilegalidade na reclassificação fiscal dos componentes dos kits adquiridos pela Norsa. A alegação de que não houve reclassificação individualizada dos componentes não merece prosperar, pois a autoridade fiscal indicou os códigos NCM corretos.
- ii) **Erro de Classificação Fiscal e Direito ao Crédito de IPI:** a principal razão do lançamento, o erro de classificação fiscal dos produtos adquiridos pela Norsa, resultou na aplicação incorreta de alíquotas de IPI, pois, na realidade deveriam ser zero. Portanto, ainda que houvesse direito em abstrato ao crédito de IPI para insumos isentos da Zona Franca de Manaus, esse direito não seria aplicável, pois a alíquota do IPI é zero, impedindo a geração de créditos.
- iii) **Coisa Julgada Limitada:** não merece guarida a alegação de que o direito ao crédito de IPI está garantido por uma decisão judicial transitada em julgado, pois coisa julgada formada na decisão anterior não abrange a classificação fiscal ou as alíquotas aplicáveis, que são pontos centrais na controvérsia atual. Ou seja, os limites objetivos da coisa julgada não alcançam a classificação fiscal e a alíquota, portanto, não há coisa julgada sobre esses aspectos.
- iv) **Ausência de posicionamento da Administração Tributária em sentido favorável à classificação fiscal defendida pelo particular:** Não assiste razão à recorrente quanto à afirmação 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. 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.** Nenhum

desses fatos mencionados pela recorrente se equiparam aos instrumentos normativos listados no art. 26-A do Decreto 70.235/19723, motivo pelo qual não vinculam os órgãos de julgamento. Tampouco o art. 24 da LINDB, cuja hipótese não abarca o contencioso administrativo-tributário e isto estaria consolidado na jurisprudência do CARF não reconhece a incidência do art. 24 da LINDB no âmbito do processo administrativo-fiscal.

- v) **Classificação Fiscal dos Kits de Concentrados:** os kits adquiridos pela Norsa são compostos por partes que devem ser classificadas individualmente, e não como um único produto (concentrado), conforme alega a recorrente, conforme as regras do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, ao contrário, devem ser classificados individualmente, cada um dos seus componentes.
- vi) **Irrelevância de Decisão Judicial em Ação Anulatória:** A sentença favorável em outra ação judicial (Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200) é irrelevante ao presente processo, a uma porque decisão não transitou em julgado e a duas porque não produz efeitos em relação à Norsa, que não era parte naquele processo.
- vii) **Classificação fiscal: regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado e características dos produtos adquiridos pela fabricante de bebidas:**
- a. **Interpretação do Sistema Harmonizado:** não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de mercadorias, não sendo vinculantes, no âmbito tributário, conclusões firmadas no Relatório Técnico do INT, em favor de determinada classificação fiscal. Conceito deturpado de “preparação composta”, pois tais preparações não são simplesmente “preparações com mais de um componente”, mas sim aquelas definidas conforme a Nota Explicativa 7 do código 2106 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado. Preparações destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar, conforme Nota Explicativa 12 do mesmo 2106. A definição casuística da classificação das mercadorias deve observar as normas hermenêuticas previstas nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A Regra 3 b) tem sua aplicação bloqueada por força da Nota Explicativa IX. Aplica-se a Regra 1 para cada item separadamente. A origem da Nota Explicativa IX é justamente um caso de idêntico ao que se discute nestes autos.
- b. **Compreensão das competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Suframa:** 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.

- c. **Irrelevância da suposta boa-fé da adquirente para efeito de aproveitamento da classificação fiscal incorreta:** É inoponível ao Fisco a alegada boa-fé quanto ao creditamento realizado com base na classificação fiscal feita pelo fornecedor.
- viii) **Legitimidade da glosa de saldo credor de período anterior:** possibilidade de glosar saldo credor de período anterior aos fatos geradores abrangidos pelo lançamento. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil pode examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no TDPF quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame ou deles seja decorrente (art. 5º, § 3º, da Portaria RFB 6.478/2017). O exame dos fatos relativos ao período anterior revelou a ilegitimidade dos créditos que poderiam em tese ser opostos à compensação com o imposto lançado, de modo que não há ilegitimidade alguma na glosa realizada.
- ix) **Legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária:** art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo art. 100 do CTN, que passou a exigir que as decisões administrativas tivessem caráter normativo, com base em disposição literal de lei.

Em suma, a Procuradoria defende a legalidade do auto de infração, com base em erros de classificação fiscal e no fato de que, mesmo na hipótese de créditos sobre insumos isentos, a alíquota zero impede o creditamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade pelo que dele se deve tomar conhecimento.

A matéria devolvida à apreciação deste colegiado diz respeito, especialmente, à classificação fiscal adotada pela recorrente para o que denomina “concentrados” e sua incorreção, segundo afirma a fiscalização, e os efeitos daí decorrentes, incluída a impossibilidade de creditamento de IPI nas aquisições de tais produtos, o que levou a glosa de tais créditos e, conseqüentemente, ausência ou pagamento a menor de IPI, exigido no lançamento juntamente com a corresponde multa de ofício e seus consectários legais. Em síntese, o recurso voluntário pugna por:

- A) Ilegalidade do auto de infração;
- B) Direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de produtos isentos;
- C) Da classificação fiscal
 - C.1) Da orientação geral contida em ato público reconhecendo a classificação fiscal;
 - C.2) Do reconhecimento da classificação fiscal na ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200;
 - C.3) Da aplicação da coisa julgada formada no MS nº 95.0009470-3;
- D) Idoneidade das NFs e qualidade da recorrente como adquirente de boa-fé;
- E) Ilegitimidade da glosa de saldo credor de período anterior;
- F) Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária.

Passemos a apreciação de cada um dos conjuntos argumentativos.

Preliminar. Da ilegalidade do auto de infração

Como se leu no relatório, a recorrente alega que o auto de infração seria ilegal por não haver indicação detalhada da classificação fiscal dos componentes dos kits de “concentrados” que adquire da RECOFARMA com o que haveria infringido o art. 10 infringiu o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determinam que o ato administrativo de lançamento deve conter a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e a fundamentação legal, e, em casos em que se discute a classificação fiscal de produto, a indicação dos produtos e sua específica e individualizada reclassificação fiscal.

Veja-se:

Segundo o Fisco, o produto elaborado pela Recofarma não seria classificado no código 2106.90.10 Ex 01, porque seria comercializado na forma de kits e, portanto, não seria um produto único. Não obstante, não indicou os componentes dos produtos que deveriam ser classificados separadamente e em quais posições

da TIPI, tendo apenas afirmado genericamente que os componentes mais importantes deveriam ser classificados no código 2106.90.10 e os componentes que correspondem a uma mistura de ingredientes, em 2106.90.90.

Considerando a falta da precisa e individualizada reclassificação fiscal dos “componentes do concentrado”, o auto de infração é ilegal, porque infringiu o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determinam que o ato administrativo de lançamento deve conter a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e a fundamentação legal, e, em casos em que se discute a classificação fiscal de produto, a indicação dos produtos e sua específica e individualizada reclassificação fiscal.

Ora, basta uma simples conferência na Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0252/2019, que serve de fundamento para as glosas de IPI, para notar que houve reclassificação motivada dos componentes dos kits e indicação de suas classificações fiscais:

Assim, como nenhum componente se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.

A Solução de Consulta SRRF02/Diana nº 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação Coana/Ceclam nº 8/2015, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante sabor laranja:

- a) NCM 2106.90.10 - Preparação para aromatização de bebida refrigerante, com sabor laranja, constituída de água potável (70%), gomas naturais de laranja (20,44%), aromatizante sabor laranja (5,8%), corantes, ácido cítrico anidro e conservantes, em embalagem de 50kg; b) NCM 2916.31.21 - Benzoato de sódio, em embalagem de 15kg, e; c) NCM 2918.14.00 - Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

Dispositivos Legais: 1ª RGI/SH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5C, do capítulo 29), 6ª RGI/SH (texto das subposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1ª Regra Geral Complementar (texto do item 2916.31.2 e dos subitens 2106.90.10 e 2916.31.21), da Tarifa Externa Comum, do Mercosul, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, e suas alterações, e com subsídios das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Observe-se que a Solução de Consulta mencionada no parágrafo anterior, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro e único ato vinculante da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de kits para fabricação de bebidas.

Em procedimentos fiscais recentes, constatou-se que os componentes mais importantes dos kits para fabricação de bebidas são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Essa preparação, porém, não se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de “concentrado”.

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 NORSA REFRIGERANTES S.A 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! (fl. 28.349, destaques no original).

Como se vê, a fiscalização não incorreu em ilegalidade em relação ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e tampouco em relação ao disposto no art. 142 do CTN. Aliás, bom frisar, trata-se de auto de infração decorrente de glosas de crédito de IPI. Ou seja, não houve alegações de ocorrência de outros fatos geradores, senão aqueles constantes da escrita fiscal da recorrente.

Neste sentido, acertada a decisão recorrida em relação a este ponto. Junto, portanto, os seus fundamentos como razões para decidir. Reproduzo-os:

Ora, um simples exame do auto de infração (e-fls. 2/22) permite constatar que todos os elementos exigidos pelo Decreto nº 70.235/72 encontram-se ali presentes. Igualmente, o lançamento cumpre com todos os requisitos discriminados no art. 142 do CTN.

Ocorre que o caso em tela se ocupa da glosa de créditos. Em função da glosa de créditos, a escrita fiscal foi reconstituída, resultando em saldos devedores, cujos correspondentes créditos tributários é que foram objeto do lançamento. Não houve apuração de novos débitos e os fundamentos para as glosas encontram-se extensamente detalhados nos autos.

Nesta situação, para aproveitar-se de eventuais créditos que entenda ter direito, deve a interessada demonstrar a sua procedência. Não se olvide que, por envolver a fruição de créditos, cabe à requerente o ônus da comprovação da sua existência. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), adotado de forma subsidiária na esfera administrativo tributária:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

(...)

Como se viu, o Fisco (o autor, no caso) não alegou a ocorrência de outros fatos geradores do IPI (fatos constitutivos do seu direito), senão aqueles já registrados nos livros fiscais. Por outro lado, se a contribuinte (o réu, no caso) alegar a existência de créditos que possam ser utilizados na dedução dos débitos de IPI apurados (fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor), deve comprová-los.

Enfim, não se cogita de ilegalidade do auto de infração.

Por outro lado, a recorrente não discutiu, nem em sua impugnação, nem em seu recurso voluntário, o acerto da classificação fiscal adotada pela fiscalização, tratando de discutir tão somente que a classificação por ela adotada seria acertada. De se concluir, portanto, que as classificações adotadas pelo fisco para os componentes, individualmente, é matéria não impugnada.

Assim, voto por rejeitar as alegações de ilegalidade do auto de infração.

Direito ao crédito com base em decisões judiciais

A recorrente alega ter direito aos créditos de IPI, pois estaria amparada em decisões judiciais.

O referido MSC nº 91.00411 83-4 não é aplicável à impugnante, porque esta impetrou o MSI nº 95.0009470-3 para assegurar o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

A autoridade tributária se equivocou ao utilizar prova emprestada de processo em que a empresa responsável pela prática dos fatos geradores foi a Companhia Maranhense de Refrigerantes (CMR), que posteriormente foi sucedida pela Norsa.

Tendo em vista que os fatos geradores em discussão neste processo foram praticados pela Norsa e não pela CMR e, não tendo sido questionada a coisa julgada individual formada no MSI nº 95.0009470-3, deve ser reconhecido o direito ao crédito ficto de IPI, pois há fundamento formal, material, autônomo, independente e suficiente para manutenção do referido crédito de IPI.

Registre-se ainda que, em 25/04/2019, o Plenário do STF julgou em conjunto o RE nº 596.614 e o RE nº 592.897, 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.

Outra vez, não assiste razão à recorrente.

De fato, considerando haver erro na classificação fiscal dos produtos adquiridos pela recorrente, não lhe socorrem as decisões mencionadas. Vejamos o que diz a decisão recorrida:

[...]

Todavia, não se trata apenas de discutir a existência do direito de crédito.

Apesar de a discussão encontrar-se encerrada no que concerne ao aproveitamento de créditos com base no referido dispositivo legal, relativamente ao contribuinte especificado, indubitavelmente, cabe à autoridade tributária examinar se o valor creditado pelo sujeito passivo em sua escrituração está correto, posto que o provimento judicial apenas assegurou o aproveitamento do crédito relativo ao imposto que incidiria na aquisição dos insumos, caso não houvesse o benefício da isenção. As sucessivas decisões proferidas no curso da ação judicial não dispuseram a respeito da classificação fiscal dos *kits* para refrigerantes, aspecto que dela não é objeto e que será analisado no próximo tópico deste voto.

Em outras palavras, a definição do *quantum* faz parte da lide, o que implica na análise da alíquota aplicável. Significa dizer que o mérito do lançamento há que ser apreciado.

Acerca da aplicação do quanto decidido no RE nº 592.891/SP, submetido a julgamento na sistemática da repercussão geral, trata-se da tese fixada pelo tema 322, assim enunciada:

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.

Logo se vê que o direito reconhecido é, em essência, o mesmo havido no MSI nº 95.0009470-3. Dessarte, aproveitam-se as mesmas considerações a ele efetuadas.

Em primeiro lugar, em relação à coisa julgada formada no MS nº **95.0009470-3**, bem lançadas as contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional quando afirmam que os limites objetivos da coisa julgada não alcançam a discussão acerca da classificação fiscal e tampouco das alíquotas que são os pontos cruciais da discussão nestes autos. Em relação a isso, importante conferir o que diz a União:

A alíquota incidente na operação de venda dos supostos “kits” não foi questão acobertada pela coisa julgada constituída no Mandado de Segurança Coletivo.

O pedido veiculado na inicial do Mandado de Segurança pela empresa Refrescos Cearenses S.A., sucedida pela ora recorrente, encontra-se assim redigido:

5.1. Por todo o exposto a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, *inaudita altera pars*, de MEDIDA LIMINAR para não ser compelida 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 do 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 ao Delegado da Receita Federal.

b) a concessão, *inaudita altera pars*, de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência da diferença e IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção, com fundamento em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas referidas na letra a) supra (...);

c) que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição da matéria-prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus (fl. 28.506).

Como se percebe, nem mesmo o código NCM completo foi mencionado na inicial. Ainda que tivesse sido, isso não implicaria formação de coisa julgada a respeito do tema, conforme será demonstrado.

O crédito a ser aproveitado com base na sentença supostamente favorável à recorrente depende da aferição do código completo NCM e da alíquota correspondente, o que deveria ser apurado nas fases de liquidação/execução do julgado. Ao se reconhecer, no âmbito administrativo, que a alíquota incidente é zero, não há crédito a ser apurado.

É relevante destacar que, além de a demanda não contemplar 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).

A leitura das peças processuais acostadas aos autos revela que a alíquota incidente na saída dos produtos adquiridos da Recofarma não foi objeto daquela lide.

De fato, a coisa julgada invocada pela recorrente não interfere no deslinde do presente litígio administrativo-fiscal, uma vez que o motivo do lançamento não está inserido nos limites objetivos da sentença transitada em julgado², assim disciplinado no art. 468 do CPC/1973 (correspondente ao art. 503 do CPC em vigor):

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos **limites da lide e das questões decididas**.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos **limites da questão principal expressamente decidida**.

Depreende-se de tais normas que “a imutabilidade, ínsita à coisa julgada, somente atinge a parte dispositiva da sentença, na qual se estabeleceu a lei do caso concreto. Todo o restante, ou seja, a fundamentação e o relatório, não restam imutáveis” (MARINONI, Luiz Guilherme. *Processo de conhecimento*, 12ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 648).

Como ressalta Fredie Didier Jr., o advérbio “expressamente”, inserido no art. 503 do CPC/2015 “serve para reforçar a regra de que não há coisa julgada implícita – ou seja, não há coisa julgada do que está implícito na decisão ou do que não foi decidido”, o que, aliás, já prevalecia no sistema processual anterior (*Curso de direito processual civil*, v. 2., 10ª ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015, p. 525).

Com efeito, não houve provimento declaratório sobre a natureza dos supostos kits concentrados, nem tampouco sobre a correta classificação fiscal correspondente, consoante se verifica no **dispositivo da sentença**:

Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem (...) para 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. 28.518).

Assim, o direito ao creditamento na aquisição de insumos isentos foi a única questão acobertada pela coisa julgada.

A sentença declarou o direito de o contribuinte aproveitar créditos de IPI na aquisição de concentrado saído da Zona Franca com isenção, mas **não declara, em hipótese alguma, que os produtos por ela adquiridos se enquadram de fato na classificação fiscal por ela pretendida.**

[...]

Em suma: a coisa julgada não garante automaticamente o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, na forma pretendida, porquanto a classificação fiscal e de alíquota – questão fundamental para a quantificação do crédito – não constou no dispositivo da decisão transitada em julgado, o que, aliás, não podia ocorrer, uma vez que o tema não integrou a causa de pedir.

Em relação à necessidade de pronunciamento da PGFN para que fossem cumpridas as determinações dos artigos 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, está correta a decisão de piso. Da mesma forma, coberta de razão a recorrente em afirmar já existir tal pronunciamento hoje. Trata-se da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 2020.

Todavia, os termos em que emitido tal parecer não permitem dizer que assiste razão à recorrente em relação a matéria discutida no presente processo. De fato, existe o parecer de que o tema foi objeto, mas não se pode dizer que tenha sido a sua conclusão no mesmo sentido do pleito do particular em relação ao que se discute nos presentes autos. Vejamos o que diz o Parecer constante da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 2020:

[...]

a) Os bens adquiridos junto às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus não podem ser produtos finais, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem;

b) O juízo se limitou às hipóteses de isenção, portanto, não estão abrangidas as hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

c) Para se falar em creditamento, é necessário que o produto tenha tributação positiva na TIPI, ou seja, repete-se não é possível o creditamento se não houver uma alíquota na TIPI;

d) Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos de empresas situadas dentro Zona Franca de Manaus por empresas situadas fora da região.

[...]

24. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto da presente Nota Explicativa na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) – Tema 322 RG – RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de 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.”

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

Ou seja, é evidente que o Parecer da PGFN mencionado, restringe, como restringiu a Suprema Corte em sua decisão, a existência do direito ao crédito às matérias-primas adquiridas junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, não abrangidas as demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não tributadas. Outrossim, necessário que o bem tenha alíquota positiva na TIPI, seja adquirido da Zona Franca de Manaus por empresa fora da região. Ademais, apenas insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus são abrangidos pela decisão.

O lançamento fundado nas glosas de crédito do IPI, a partir de reclassificação das mercadorias adquiridas pela recorrente, afirma, justamente, que não se trata de produtos isentos, mas sim de produtos cuja alíquota é zero. Os únicos requisitos a que se adequa o presente caso são que a empresa fornecedora está na Zona Franca de Manaus e a adquirente está situada fora de tal região. Ademais, não se trata de isenção, mas de alíquota zero, bem como não é o caso de alíquota positiva na TIPI.

Ora, por todo o exposto, o que se pode afirmar é que não há decisão judicial que ampare o creditamento por parte da recorrente em relação aos produtos que adquire da Recofarma.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Direito ao crédito com base no Decreto-lei nº 1.435/75

A recorrente traz as seguintes alegações em sua impugnação e em seu recurso voluntário:

No Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298, de 11 de dezembro de 2007, a SUFRAMA aprovou, 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 Amazônia Ocidental.

Registre-se que a SUFRAMA, em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola, já atestou, expressamente, que a Resolução CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, continua em vigor e que não houve qualquer descumprimento por parte da Recofarma no seu atendimento.

O art. 4º da Resolução CAS nº 298/2007 determina que é a SUFRAMA quem cancela o benefício concedido no art. 1º da referida Resolução. No mesmo sentido é o art. 57, V e VI, da Resolução CAS nº 202, de 17 de maio de 2006. Portanto, os atos da SUFRAMA devem ser observados, porque são atos administrativos vigentes e como tais detêm legitimidade, veracidade e legalidade.

Ainda que se pretendesse rever a validade do ato da SUFRAMA, seus efeitos seriam prospectivos, e nunca retroativos. O auto de infração foi lavrado quando já em vigor o art. 24 do Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), introduzido pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que veda a declaração de invalidade das situações já constituídas embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas.

Para efeitos específicos do crédito, o termo “matéria-prima”, utilizado no § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, compreende os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional.

Sob qualquer ângulo que se examine, não seria legal nem jurídico que, após tantos anos de vigência do benefício concedido, outra autoridade, unilateral e contrariamente a atos administrativos da SUFRAMA, pudesse (i) limitar os efeitos desses atos, apesar de a SUFRAMA, o ter reafirmado, e (ii) glosar o crédito do adquirente, terceiro de boa-fé, contrariando frontal e literalmente o ato administrativo, o devido processo legal e o entendimento expresso da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75.

Em primeiro lugar, é preciso dizer que não se trata de questionar a vigência e tampouco a validade dos atos administrativos da SUFRAMA. O que se fez foi verificar o preenchimento de requisitos para a fruição do benefício e, notando não ser o caso, pois, segundo a autoridade administrativa, as mercadorias adquiridas pela recorrente estavam classificadas erroneamente (analisados em seguida) e a reclassificação das mercadorias aponta para alíquotas não positivas, iguais a zero. Conseqüentemente, glosou os créditos escriturados indevidamente, reconstituiu a escrita fiscal e lavrou auto de infração para cobrança do IPI não recolhido juntamente com a multa de ofício e os juros correspondentes.

Assim, não socorre a recorrente pretender ver aplicado o art. 24 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), pois não é o caso de revisão de atos administrativos. O lançamento funda-se, como já se disse, em verificação da inexistência dos créditos tributários escriturados pela adquirente de produtos de produtor da Zona Franca de Manaus. Ora, segundo a fiscalização, verificou-se o desacerto da classificação fiscal e a correção da classificação errônea redundou em produtos não isentos, mas de alíquota zero. Conseqüentemente, não foram homologadas as compensações e tampouco deferido o pedido de ressarcimento com base nas DComps transmitidas. Concluiu a fiscalização:

No período diligenciado (4º trim./2016 ao 3º trim./2018) exsurtem, na verdade, Saldos Devedores de IPI a Recolher, cabentes à NORSA REFRIGERANTES S.A, no montante de R\$23.612.908,62 (vinte e três milhões, seiscentos e doze mil, novecentos e oito reais e sessenta e dois centavos).

Pelo expendido, carece de lastro a pretensão da NORSA REFRIGERANTES S.A de requerer ressarcimento de IPI com base nos PERDCOMP do Quadro I e, conseqüentemente, nas Declarações de Compensação vinculadas (Quadro II), supracitados, pois não há eco na Escrituração Contábil/Fiscal da NORSA REFRIGERANTES S.A, à luz da legislação correlata, amparada na Carta Magna e, em instância Complementar, no CTN.

Não se verifica na **Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0252/2019**, suposição de que os atos emanados da SUFRAMA seriam inválidos, nem que deles se fazia revisão. O que se verifica são apurações realizadas pelo sujeito passivo em sede de procedimento destinado a homologação de compensações e pedido de ressarcimento. Ora, verificado que não se

escriuraram validamente os créditos de que a recorrente pretendeu se aproveitar e que tal pretensão somente se tornaria definitiva ultrapassado o prazo prescrito no §4º do art. 150 do CTN, correta a revisão dos atos praticados pelo particular e o lançamento de diferenças apuradas com os seus consectários legais.

Neste sentido, há precedentes do CARF que decidiram pela inaplicabilidade do art. 24 da LINDB, como se pode conferir, entre outros, no Acórdão nº 1402-003.605, de relatoria da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, do qual reproduzimos as razões e as adotamos como razões para decidir:

Aplicação do art. 24 da LINDB

Preliminarmente é oportuno registrar que, apesar de ser passível de conhecimento a petição apresentada depois de pautado o presente processo para julgamento, na medida em que nela estão veiculados novos argumentos acerca de matéria previamente impugnada e debatida em recurso voluntário, deve ser afastada a pretendida aplicação do art. 24 da LINDB que assim dispõe:

Art. 24. A **revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à **validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (negrejou-se)

As expressões destacadas evidenciam que o dispositivo em questão se dirige à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares. O lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou situação plenamente constituída. E, caso se cogite que o lançamento de ofício resulta em revisão de apurações promovidas pelo sujeito passivo, está patente que a norma em referência tem por objeto a revisão de atos da Administração Pública dos quais decorram benefícios ou vantagens ao particular, e não a revisão de atos de particulares, mormente considerando que as apurações promovidas pelo sujeito passivo somente se tornam definitivas com o decurso do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN. Esta incompatibilidade, aliás, revela que o alcance atribuído à norma pela requerente

conflita com a Constituição Federal que, em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, atribui à lei complementar a disciplina acerca da atividade administrativa de lançamento. E, mesmo vislumbrando-se o lançamento tributário como sendo o ato passível de revisão por meio de decisão proferida no âmbito do processo administrativo fiscal, basta observar que a aplicação, interpretação e integração da legislação tributária também é regida pelo Código Tributário Nacional.

Acrescente-se, ainda, o fato de a norma em referência ter sido editada em face das atividades de controle das contratações públicas, e os prejuízos que sua aplicação traria ao contencioso administrativo obstaculizando o seu aperfeiçoamento e evolução mediante a consolidação de jurisprudência que, quando editada, não dispunha de qualquer atributo normativo na forma da legislação complementar desde antes vigente.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB.

Por outro lado, não faz sentido a recorrente dizer que houve pronunciamento público de que a RFB haveria concordado com a classificação fiscal que ela vem adotando. E aqui fazem todo sentido as alegações da Procuradoria que assim resumimos, pois, de fato, não há pronunciamento público da RFB em sentido favorável a classificação pretendida pela recorrente:

Ausência de posicionamento da Administração Tributária em sentido favorável à classificação fiscal defendida pelo particular: Não assiste razão à recorrente quanto à afirmação 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. 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.** Nenhum desses fatos mencionados pela recorrente se equiparam aos instrumentos normativos listados no art. 26-A do Decreto 70.235/19723, motivo pelo qual não vinculam os órgãos de julgamento. Tampouco o art. 24 da LINDB, cuja hipótese não abarca o contencioso administrativo-tributário e isto estaria consolidado na jurisprudência do CARF não reconhece a incidência do art. 24 da LINDB no âmbito do processo administrativo-fiscal.

Aliás, o primeiro pronunciamento a respeito de classificação de kits de “concentrados” ocorreu com a publicação da **Solução de Consulta SRRF02/Diana nº 5/2010**, de 20/05/2010, ratificada pela **Informação Coana/Ceclam nº 8/2015**, de 12/03/2015, que, como bem lembrou a fiscalização, classificou os produtos da maneira adotada pela fiscalização.

Ora, a RFB diz que haverá redução de alíquota em relação a determinada classificação. Tal classificação tem sido adotada por empresas fabricantes de refrigerantes. Então, segundo a recorrente, a RFB concorda com a classificação adotada! É esse o raciocínio que a recorrente pretende seja válido. Mas não é!

Vejamos.

O que se pode extrair do pronunciamento em uma entrevista, que não é pronunciamento público com o sentido que lhe quer dar a recorrente, do Secretário da RFB na época, é que haverá redução de alíquota de produtos classificados em determinado código (fora da tarifa, diga-se, um ex-tarifário) que tem sido utilizado pelos fabricantes de refrigerantes. Nenhuma palavra acerca da correção da classificação utilizada. Como, então, concluir que a classificação estaria correta? Somente se houvesse fundamento em outra premissa que não aparece expressamente no raciocínio da recorrente, mas lhe daria suposto fundamento. Algo como “Ou aceita a classificação que adoto ou não se mencione a classificação que adoto.” Ou seja, caso haja pronunciamento a respeito da classificação que adota a recorrente, então deve ser considerada correta tal classificação.

Com todo respeito ao recurso voluntário, trata-se de um falso dilema, evidentemente, e é conhecido estratagema falacioso, classificado entre as falácias de dispersão.

Obviamente, que as pessoas podem falar sobre o que quiserem e isso não significa que se alguém houver falado a respeito de algo estaria concordando com isso. Enfim, o fato de dizer que os fabricantes de refrigerantes se utilizam de uma determinada classificação, e isto é verdadeiro pois corresponde à realidade, a ela se adequando, não significa dizer que é correta a classificação fiscal adotada por tais fabricantes. Nem tampouco aceitá-la. Caso fosse correto tal raciocínio, estaríamos diante da correção de classificação por fato consumado! Como se sabe, tal regra de classificação não pertence ao conjunto daquelas pelas quais se deve classificar mercadorias.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Kit do concentrado: produto unitário e classificação fiscal

Por fim, ponto central da discussão que se trava nestes autos, as alegações em torno da correção da classificação adotada pela recorrente. De modo resumido, ela alega:

O Fisco adota o entendimento de que o produto elaborado pela Recofarma não seria um produto único e, assim, não poderia ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Todavia, a premissa de que o concentrado não homogeneizado não é, tecnicamente, um produto único está totalmente equivocada.

Os DL nos 288/67 e 1.435/75, com redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, definem processo produtivo básico como sendo o conjunto de etapas que devem ser observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e delegam aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses PPB, devidamente auxiliados por um grupo técnico.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, estabeleceu o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles. Ao determinar o PPB dos concentrados, a Portaria estabelece que concentrado tanto pode ser homogeneizado como pode ser não homogeneizado, porque estatui que a etapa de homogeneizado do concentrado não é obrigatória. Para o PPB do corante caramelo, por sua vez, a Portaria é expressa ao estabelecer que deve ser um produto homogeneizado, pois obriga a homogeneização para a sua caracterização. Ou seja, quando a Portaria quis que o produto oriundo de PPB fosse só aquele homogeneizado, o fez de forma expressa e peremptória.

A etapa de mistura referida no PPB não se confunde com a da homogeneização; ocorre apenas entre as matérias-primas que estão no mesmo estado: sólidas com sólidas e líquidas com líquidas. É o que determina a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 quando estabelece a mistura das matérias-primas como etapa do PPB dos concentrados homogeneizados ou dos concentrados não homogeneizados.

Não há dúvida de que o produto elaborado pela Recofarma é um produto único. Desta forma, considerando o PPB definido na referida Portaria Interministerial e o código SUFRAMA previsto na Portaria SUFRAMA nº 192, de 16 de agosto de 2000, essa autarquia, exercendo a sua competência, editou a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas Informações Textuais do Produto.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 é vinculatória para a RFB e para a SUFRAMA e sequer foi mencionada pela autoridade tributária. Essa Portaria torna inconsistente e insubsistente toda a extensa tese da Fiscalização e refuta a afirmativa fática e jurídica do fluxograma.

Registre-se, ainda, que o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) emitiu laudo técnico reconhecendo também 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, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Essa natureza de produto único já foi atestada pelos órgãos aduaneiros dos Estados Unidos – *National Commodity Specialist Division*, caso em que foi

examinado, inclusive, o mesmo concentrado objeto deste processo, visto que importado do Brasil, e também pelo órgão aduaneiro do Chile – *Chile Aduana Customs*.

Para que não fosse aplicada o código da TIPI 2106.90.10 Ex 01 aos produtos adquiridos pela impugnante, tal classificação teria que expressa e especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogêneo, visto que o concentrado não homogêneo é concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

O concentrado elaborado pela Recofarma sempre foi comercializado na forma de *kits* e sempre foi classificado fiscalmente considerando a sua condição de produto único, inclusive à época em que eram fabricados no Rio de Janeiro, sujeitando-se, portanto, à tributação, na medida em que não gozavam de isenção de IPI. Esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que atestou que as preparações para fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual 2106.90.10 Ex 01.

Verifica-se ainda que, em razão da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, restaram também examinadas pelo Poder Judiciário a natureza do produto elaborado pela Recofarma e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI.

Em 18/06/1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, concluindo que o concentrado fabricado pela Recofarma, era um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 2106.90, vigente à época da impetração do referido MSI. Transitada em julgado, essa questão não pode mais ser discutida em processo algum, seja judicial, seja administrativo.

A edição do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, confirma que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01, pois os atos da RFB que respaldaram tal edição afirmam expressamente que a redução da alíquota dos concentrados classificados na referida posição visa a atingir os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente por força de decisão judicial transitada em julgado.

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, reconhece expressamente que o produto elaborado pela Recofarma é classificado em 2106.90.10 Ex 01.

Inicialmente se faz necessário analisar a **composição física das mercadorias**. De forma resumida, as mercadorias adquiridas pela Recorrente são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos (Goma Xantana,

Vitamina C, Ácido Aceto acético, Sucralose etc.), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar. Cada uma das mercadorias mencionada passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da Recorrente: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtração e envase.

Já no estabelecimento da Recorrente (utilizando descrição para lá de sucinta do processo produtivo descrita em resposta em procedimento fiscal) as mercadorias do dito kit passam por um processo de mistura com outras mercadorias que dará sabor a esta (como constatado na fiscalização e não o nega a Recorrente). Com tudo isto se quer dizer que os produtos chegam ao estabelecimento do fornecedor da Recorrente em separado, os produtos são produzidos em separado pelo fornecedor da Recorrente, os produtos são utilizados no processo produtivo da Recorrente em separado, os produtos são compostos de matérias em estados diferentes (sólidos e líquidos), em assim sendo, são produtos absolutamente distintos. Em verdade, a única coisa que *une* o referido *kit* é o pallet em que são transportados do estabelecimento do fornecedor ao estabelecimento da Recorrente.

A fim de verificar a correta classificação fiscal da mercadoria em questão (kits) **necessário se faz analisar o funcionamento do instituto da classificação.**

A Nomenclatura Comum do Mercosul (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 dos Acordos de comércio negociados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 182 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário desta 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 1988.

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 à classificação fiscal objeto da disputa.** 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.

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.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito 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.” (Destacou-se)

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**. 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.

Conforme já mencionado, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinou a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. 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**. A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica à 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, ocorreu alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo:

NOTAS EXPLICATIVAS A SH 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"

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RGI 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).

A nota acima foi criada pela antiga CCA (atual OMA) e justamente na análise de *Kits* para fabricação de bebidas – um deles (Fanta) adquirido pela própria Recorrente e outros com composição química muito semelhante àquela dos outros produtos adquiridos.

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.

No que diz respeito ao pleito da recorrente sobre a adequação da classificação fiscal adotada, **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). Embora não sejam vinculantes, os trabalhos do CCA certamente auxiliam o intérprete, se necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

Last but not least, o entendimento consolidado do Carf acerca da classificação dos kits de refrigerantes foi sumulado em sua **Súmula CARF nº 236**, cujo teor de seu enunciado é o seguinte:

Súmula CARF nº 236

Cada um dos componentes da mercadoria descrita como ‘kit ou concentrado para refrigerantes’ deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou

concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

Assim, entende-se que a **decisão deste colegiado deve alinhar-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH** expressados no âmbito do CCA/OMA e com a **recém editada Súmula Carf** devendo, portanto, ser **negado provimento ao Recurso Voluntário** em relação à classificação fiscal adotada pela recorrente.

Adquirente de boa fé

A recorrente traz à colação a Súmula nº 509 do STJ no REsp:

Enunciado

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (SÚMULA 509, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014)

Fonte(s)

DJe 31/03/2014 RSSTJ vol. 44 p. 93 RSTJ vol. 233 p. 827

Referência Legislativa

LEG:FED LCP:000087 ANO:1996

ART:00023

LEG: FED LEI:005869 ANO:1973

***** CPC-73 CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973

ART:0543C

LEG: FED RES:000008 ANO:2008

(SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ)

LEG:FED LEI:005172 ANO:1966

***** CTN-66 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ART:00136

E diz a recorrente:

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que a nota fiscal seja posteriormente declarada inidônea, posto que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação (Súmula nº 509).

Conforme já decidido pelo Plenário do STF, no julgamento das ADI nºs 2.663 e 3.796, em relação à guerra fiscal, não se pode desconsiderar o crédito do adquirente sem antes cancelar o benefício do fornecedor.

Além disso, vale ressaltar que a lei não impõe ao adquirente a obrigação de alterar, de ofício, a classificação fiscal constante das notas fiscais idôneas, consoante o art. 62 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Entretanto, não nos parece ser aplicável ao caso a jurisprudência sumulada pelo STJ em sua Súmula nº 509. Em todos os seus precedentes e na própria Súmula trata-se de discussão quanto à possibilidade de o adquirente de boa-fé de mercadoria cuja nota fiscal vier a ser declarada inidônea desde que demonstrada a veracidade da compra e venda. Ou seja, a boa-fé revela-se com a demonstração da veracidade da operação de compra e venda. Ora, se o creditamento no caso do ICMS for dependente somente da idoneidade das Notas Fiscais, não haverá obstáculo para que ele, demonstrada a boa-fé, possa ser mantido.

Não é o caso em relação ao creditamento do IPI. Aliás, fosse esse o caso, a questão da declaração de inidoneidade de notas fiscais como obstáculo ao creditamento, a solução nem precisaria da Súmula nº 509, pois a Lei nº 9.430, de 1996, que prescreve a não produção de efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa declarada inapta, regula os efeitos da declaração de inidoneidade no parágrafo único do artigo 82, de maneira semelhante ao disposto na Súmula nº 509, qual seja a veracidade da operação de compra e venda que, no contexto legal, traduziu-se por comprovação do pagamento do preço e recebimento dos bens, direitos, mercadoria ou utilização dos serviços adquiridos. Vejamos:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. [\(Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021\)](#)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Mas, como já se disse, não é esse o caso. O caso é que o creditamento ainda que comprovada a veracidade da operação de compra e venda é dependente da classificação fiscal que se adote e, como já se verificou, o fisco entendeu que a classificação equivocada da recorrente deve ser revista. Ao fazer a revisão, encontrou classificações fiscais que não geram crédito em favor da recorrente, pois não se trata de produtos adquiridos com isenção de empresa situada na Zona Franca de Manaus, mas sim de produtos sujeitos à alíquota zero, isto é, sem alíquota positiva na TIPI.

Assim, a questão é relativa à obrigação de a adquirente verificar a correção da classificação fiscal e, em caso de não estar de acordo com a classificação errada, comunicar ao vendedor e ao fisco. Ou seja, tal obrigação de verificar encontrar-se ou não no âmbito de aplicação da regra disposta no artigo 62 da Lei nº 4.502, de 1964.

Tal questão já foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em Recurso Especial da própria recorrente para situação idêntica e que resultou no Acórdão nº 9303-015.038, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013 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.

Assim, diante da identidade de situação, não resta outra decisão a tomar, senão adotar as razões de decidir do julgado da Câmara Superior, que tem o papel de uniformizar a jurisprudência do CARF, como se minhas fossem a fim de decidir a questão:

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 (atua1) 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 - 4 o 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 n o 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.

§ 1 o 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), recorde 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 aposta 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 xeque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão n.º 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 afirmando 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 à “...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 precedentes 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 n o 592.891/SP.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário no 592.891/SP, com trânsito 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.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Ilegitimidade do saldo credor

Registre-se o que diz a decisão recorrida:

Neste item, a Impugnante informa que a autoridade fiscal promoveu glosa de saldo credor de período anterior à época dos fatos geradores do presente Auto de Infração (processo nº 10320.722127/2017-71). Por essa razão, dever-se-ia aguardar o desfecho do referido processo para que fosse confirmada a glosa do saldo credor de período anterior ao que se analisa no presente processo.

Registre-se que o processo administrativo fiscal federal, regido pelo Decreto 70.235/72, não traz previsão de suspensão do processo que pode sofrer influência de do resultado de julgamento de outro.

Embora sejam distintos e autônomos o presente processo e o de nº 10320.722127/2017-71, não se nega que eventual alteração do lançamento nos autos deste último afetaria, em maior ou menor grau, a apuração do saldo do IPI a pagar no primeiro. Mas isso será resolvido no momento oportuno, não cabendo qualquer sobrestamento ou suspensão.

E o recurso voluntário:

9.1 A DECISÃO manteve a glosa, na escrita fiscal da RECORRENTE, do saldo credor apurado no período anterior à época dos fatos geradores do presente AUTO, em razão da lavratura do auto de infração objeto do PA n° 10320.722127/2017-71.

9.2. Ocorre que, independentemente da lavratura do referido auto de infração, o saldo credor do período anterior (junho de 2014) não poderia ser glosado no presente AUTO, porque:

a) decorre de fiscalização que abrangeu o período de julho de 2014 a março de 2015 e julho de 2015 a junho de 2016, conforme consta do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) e, pois, o saldo credor do período anterior (junho de 2014) não está contemplado no respectivo TDPF-F nem no AUTO; e

b) é descabido incorporar ao AUTO uma base de cálculo não atrelada a fatos geradores por ele (AUTO) alcançados, como é o caso do período de apuração de junho de 2014, porque a base de cálculo é a quantificação do fato gerador.

9.3. Caso sejam superados tais argumentos, o que se admite apenas para fins de argumentação, o presente processo deve ficar sobrestado até o encerramento do auto de infração objeto do PA n° 10320.722127/2017-71.

9.4. Isso, porque a discussão administrativa referente ao PA n° 10320.722127/2017-71 ainda não está encerrada, conforme reconhecido pela própria DECISÃO e, portanto, a escrita fiscal da RECORRENTE não deve ser reconstituída até que seja confirmada, ou não, a glosa do crédito.

Evidentemente, não assiste razão à recorrente.

A uma, porque é legalmente possível glosar saldo credor do período anterior aos fatos geradores abrangidos pelo presente lançamento ainda que não abrangidos pelo TDPF que

não é outra coisa senão controle administrativo que jamais poderia funcionar como parâmetro de aferição de legalidade.

Neste ponto, com razão a Procuradoria da Fazenda que afirmou:

Ademais, o art. 5º, § 3º, da Portaria RFB 6.478/2017 estabelece que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no TDPF quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame ou deles seja decorrente.

O exame dos fatos relativos ao período anterior revelou a ilegitimidade dos créditos que poderiam em tese ser opostos à compensação com o imposto lançado, de modo que não há ilegitimidade alguma na glosa realizada. Se não fosse possível efetuar a glosa de período anterior, o dispositivo em tela seria letra morta.

O encontro de débitos e créditos no cálculo do IPI tem a ver com a efetivação da regra da não cumulatividade, e não com a base de cálculo relativa ao fato gerador. Portanto, se a prévia reconstituição da escrita fiscal revelou a inexistência do saldo credor de período anterior, nada mais correto do que a autoridade fiscal impedir que aquele saldo sirva para abater o IPI devido no intervalo fiscalizado.

Ademais, para além de tais alegações a recorrente nada trouxe aos autos que impugnasse de maneira especificada o que foi afirmado na decisão de primeira instância do processo nº 10320.722127/2017-71:

Não apontada, pela atuada, nenhuma inconsistência específica relativamente a tal apuração, nenhum reparo a ser realizado, neste aspecto.

Ou seja, no processo em que se poderia discutir especificadamente a reconstituição da escrita fiscal e o saldo credor, nada foi impugnado de modo específico.

É verdade, que a impugnação genérica poderia ter como consequência a sua identificação e a tomada de decisão por ausência de impugnação especificada dos fatos, resultando ausência de dialeticidade e, conseqüentemente, recurso inapto a devolução de matéria ao colegiado.

Mas, em homenagem a ampla defesa e ao contraditório, levou-se em conta o argumento e procedeu-se a sua avaliação.

No presente processo, então, avaliamos o recurso neste ponto, concluindo que não assiste razão à recorrente.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Exigência dos acréscimos legais. Legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária

Para a recorrente é indevida a cobrança de multa de ofício, juros de mora e correção monetária conforme argumenta e abaixo reproduzimos:

É indevida a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária, tendo em vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.

É indiscutível que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, no que tange à definição do PPB do concentrado e às características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não) tem efeito normativo, assim como a Portaria SUFRAMA nº 192/2000, que estabelece o código correspondente para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados- código 0653.

A Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, também é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram e nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la.

Assim, ao utilizar o crédito de IPI na alíquota prevista para o código 2106.90.10 Ex 01, a impugnante agiu de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

Suscita a recorrente a impossibilidade de exigência de multa, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN e do art. 76, II, 'a', da Lei 4.502/64, uma vez que teria agido de acordo com normas complementares e com jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos.

Complementa a tese dizendo que a multa, os juros de mora e a correção monetária não seriam devidos porque a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, seria ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do "concentrado", nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Novamente, sem razão a recorrente. O art. 100 do Código Tributário Nacional determina que:

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.” [destacou-se]

Conforme o próprio teor do referido comando legal, para que se possa pretender a aplicação do seu parágrafo único, necessário que a hipótese se enquadre num de seus incisos.

No que concerne à previsão do inciso I, há que se registrar que os *“atos administrativos normativos são aqueles que contém um comando geral do Poder Executivo, visando a correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos, é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados”*⁷. O ato da SUFRAMA não possui esse comando geral, pois foi editado especificamente para um determinado sujeito de direito.

Quanto à hipótese prevista no inciso II do dispositivo – *“decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”* –, o entendimento desse Conselho (a exemplo do acórdão nº 101-92167) é de que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares **quando a lei lhes atribua eficácia normativa**. Não sendo assim, possuem eficácia apenas para as partes envolvidas no processo administrativo fiscal, sem comportar a extensão a outras lides.

Os atos integrantes da denominada *“legislação tributária”* e, especificamente, das denominadas *“normas complementares”*, nos termos dos arts. 96 e 100 do CTN, não incluem decisões administrativas em geral. O inciso II do art. 100 do CTN, como já salientado, reconhece como norma tributária as decisões administrativas tão-somente quando houver lei que lhes atribua eficácia normativa.

Quanto às *“práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”*, cumpre assinalar que o termo *“observadas”*, no texto legal, tem a conotação de que a autoridade administrativa ao praticar, ou deixar de praticar um ato, ou conjunto de atos discricionários, analisou-os e julgou-os adequados àquela determinada situação.

Como se pode facilmente constatar, as práticas reiteradas das autoridades administrativas nada mais são do que os usos e costumes da Administração. Nesse sentido, para que se forme uma prática reiterada devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada (requisito objetivo) e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada (requisito subjetivo). Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva de longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica.

Não é qualquer ato praticado por autoridades administrativas que pode ser considerado como norma complementar. Somente os atos em relação aos quais é permitida certa discricionariedade, quando praticados reiteradamente, podem ser considerados como normas complementares nos termos do art. 100 do CTN. Por outro lado, os atos de natureza vinculada, quando praticados em desacordo com a legislação, não estão sujeitos a validação e não podem ser considerados como normas complementares. Nesse sentido, confira-se a **jurisprudência do CARF**:

Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/07/2002 a 31/05/2005

NORMAS COMPLEMENTARES.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas somente podem, eventualmente, serem consideradas normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos quando forem práticas discricionárias e reiteradamente observadas, isto é, minuciosa, exaustiva e conscientemente tomadas. Práticas, ainda que reiteradas, fora do campo da discricionariedade, jamais podem ser tomadas como normas complementares.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa Selic, porquanto o Código Tributário Nacional (art. 161, § 1º) outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei. Não é da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

Recurso voluntário negado.

Não será deferida a perícia quando os autos reuniram os elementos necessários à formação da convicção do julgador (Acórdão nº 3401-002.563).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/08/2013

PRÁTICAS REITERADAS OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. PROCEDIMENTOS VINCULADOS A ATOS NORMATIVOS. SOLUÇÃO DE CONSULTA Somente os atos que permitem certa discricionariedade podem se enquadrar nos

termos do art. 100, III, do CTN. Atos vinculados, procedidos de outra forma que não a disposta na legislação, não estão sujeitos a validação naqueles termos. A decisão em processo de consulta produz efeitos, apenas e tão-somente, em relação aos produtos por ela especificamente tratados (Acórdão nº 3201-005.512).

Sendo o lançamento um ato administrativo vinculado, consoante disposto nos arts. 3º e 142 do CTN, e, uma vez que, no direito tributário pátrio, vige o princípio da legalidade estrita, as práticas reiteradas das autoridades administrativas só podem se formar em caráter *praeter legem* (que não é regulado pela lei), como forma de suprir a lei nos casos omissos, o que não se dá na hipótese concreta. Portanto, 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.

Em relação ao art. 76, II, "a" da Lei 4502/64, pede-se vênia para transcrever trecho do voto condutor do acórdão nº 3403-003.323, que também afasta sua aplicação a caso semelhante aos dos autos:

Por fim, a defesa pleiteia a exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter observado as decisões administrativas que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

Embora esse dispositivo legal realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "**(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)**", **ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se tacitamente revogado desde outubro de 1966.**

O art. 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece que a lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior.

Ora, no caso concreto, o art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que estas possuíssem eficácia normativa.

Considerando a revogação tácita da lei anterior e também a inexistência de lei atribuindo eficácia normativa às decisões

mencionadas no recurso, deve ser mantida a penalidade sobre o crédito tributário remanescente neste processo. (d. n.)

Na mesma linha de entendimento, o recente **Acórdão nº 3301-003.005** tem a seguinte ementa:

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA A QUE A LEI ATRIBUA EFICÁCIA NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA.

É verdade que o artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, dispensa a aplicação de penalidades em relação aos que agiram "(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado". A despeito de referida prescrição ainda constar do Regulamento do IPI, aludida norma não foi recepcionada pelo CTN, já que o artigo 100, inciso II, atribui força de norma concernente a "decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa", unicamente, àquelas "a que a lei atribua eficácia normativa".

Diante da inexistência de decisão administrativa nos termos do artigo 100, inciso II, do CTN, impossível exonerar a multa de ofício lavrada contra o sujeito passivo.

Assim, não há razão para se excluir a penalidade imposta à recorrente, haja vista que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo art. 100 do CTN, que passou a exigir que as decisões administrativas tivessem caráter normativo, com base em disposição literal de lei.

Ademais, na hipótese de se entender que não houve a revogação tácita acima defendida, o que se diz por respeito ao debate, cabe destacar que a premissa defendida para afastar a multa de ofício consiste na afirmação de que a CSRF tinha jurisprudência no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal.

Sucedo que, nos precedentes mencionados, a discussão envolvia a incidência de multa por infração à legislação tributária, **diversamente do que se debate no presente caso.**

O Acórdão nº 02-02.895, por exemplo, traz em seu relatório a seguinte descrição da controvérsia:

Trata-se de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional interposto com fulcro na contrariedade à lei, em face do Acórdão n 2 202-15.355, por meio do qual deu-se provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa regulamentar

do IPI prevista no art. 368 c/c 364 do RIPI/82, lançada contra o adquirente de produtos com erro de classificação fiscal e alíquota, por descumprimento do disposto no art. 173 do mesmo regulamento.

Percebe-se que, **em momento algum, a jurisprudência administrativa assentou a possibilidade de o adquirente se creditar do IPI com base em alíquota correspondente à classificação fiscal incorreta.**

Assim, não há fundamento para exclusão da multa de ofício, dos juros de mora e da correção monetária.

Aliás, há entendimento pacífico neste tribunal administrativo quanto à incidência de juros moratórios, sumulado conforme abaixo:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais." (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

.....

.....

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

.....

.....

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-

35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira