



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10380.730569/2017-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-006.879 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO KIT DE CONCENTRADO.

Aplicam-se as regras de classificação fiscal do Sistema Harmonizado para a formação de “Kit” de produto.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITOS POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

É descartada a arguição de nulidade quanto às glosas de créditos por aquisições de “kits” para refrigerantes com erro de classificação fiscal e de alíquota por falta de motivação, já que as glosas enfeixadas na peça fiscal são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou

inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3401-006.879 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.730569/2017-86

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 01/12/2017 para exigir R\$85.059.544,90 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 31.309.650,75 de juros de mora calculados até 31/12/2017, e R\$ 63.794.658,44 de multa proporcional ao valor do imposto, relativamente ao não recolhimento do imposto, de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, em razão do aproveitamento de créditos incentivados indevidos, seja por classificação fiscal e alíquotas erradas ou por violação dos critérios de admissibilidade, conforme demonstrativo de créditos glosados, por notas fiscais de aquisição, às fls. 433/444, e demonstrativo com os totais mensais à fl. 445.

Intimada, a empresa identificou assim as matérias primas:

Descrição Materia Prima	NCM	Aliquota	Descrição Embalagem	NCM	Aliquota
Açúcar Cristal	17019900	5%	Cola Rótulo Plástico	35069110	0
Açúcar Refinado	17019900	5%	Garrafa One-Way	70109021	15%
CO2	28112100	0	Garrafa Plástica	39233000	15%
Kit Refrigerante	21069010	20%	Lata	76129019	10%
Suco	20098000	0	Rolha Metálica	83091000	0
Anti Espumante	38249089	10%	Rolha Plástica	39235000	5%
			Rótulo Plástico	39232990	15%

Os Kits Concentrados são fornecidos pela empresa Arosuco e classificados em parte A (líquida: aromas e flavorizantes) e parte B (sólida: sais, ácidos e conservadores químicos – conservantes e acidulantes). Os concentrados também são adquiridos da Pepsi Cola, na Zona Franca de Manaus, e são utilizados, juntamente com açúcar dissolvido em água, na produção de refrigerantes.

Foi realizada visita técnica para observação do processo produtivo das bebidas refrigerante e lavrado Termo de Constatação. Foi verificado que :

1. Os produtos finais da indústria, no âmbito de refrigerantes, são fabricados a partir de insumos provenientes da Amazônia à base de: Cola, Guaraná, Laranja, Limão e Água Tônica;
2. As principais matérias-primas utilizadas no processo produtivo são: açúcar, água, sucos diversos, partes dissociadas de insumos adquiridos das empresas AROSUCOS AROMAS E SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0001-55, doravante AROSUCOS, e PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA L, CNPJ 02.726.752/0001-60, doravante PEPSI;
3. O conjunto dos insumos é denominado no setor como “Kit de concentrado”;
4. O denominado “Kit de concentrado”, conforme verificado in loco pela fiscalização, em verdade, consiste em itens fisicamente dissociados, em partes claramente distintas, embora no fluxo fabril/documentos fiscais haja menção de que se trate de insumo uno. Assim, todos os insumos utilizados para a fabricação dos produtos finais do contribuinte, identificados nas notas fiscais como “Kit/concentrados”, fornecidos pelas empresas AROSUCOS e PEPSI, são itens distintos e individualizados, possuindo, cada

um, sua identidade físico-química própria. Como exemplo, sem exaustão do tema, podemos citar:

4.1) Insumos para o refrigerante guaraná: Parte A e Parte B (reproduções fotográficas à fl. 34).

4.2) Insumos para o refrigerante soda limonada: Parte A, Parte B e Suco (fotos à fl. 35)

4.3) Insumos para o refrigerante sukita laranja: Parte A, Parte B e Suco (fotos à fl. 35)

4.4) Insumos para o refrigerante pepsi-cola: Parte A (fotos às fls. 35/36) e Parte B (ausente do estabelecimento industrial durante a visita fiscal).

5. A mistura das partes autônomas dos “Kit de concentrado” não se opera no fornecedor, pois, segundo informado pelos funcionários, provocaria reações indesejáveis, as quais comprometeriam a qualidade do produto final. Assim, a mistura de todos os itens se dá no âmbito do próprio parque fabril do adquirente;

6. Caso, por qualquer motivo, um item do “Kit de concentrado” reste danificado, não haveria segundo registrado pelos funcionários, mínima serventia para o item remanescente do todo, sendo-os devolvidos em conjunto, ou mesmo, descartados em conjunto. Logo, não há substituição de itens junto ao fornecedor amazonense;

7. A partir do contexto fático observado pela fiscalização e informações colhidas pela fiscalização quando da visita técnica, foram verificadas as seguintes disposições dos insumos:

7.1) **Cola:** Primeira Parte (líquida – dois tipos distintos de líquidos) e B (sólida – três tipos distintos); Twist, acrescido do suco característico;

7.2) **Guaraná/Guaraná Baré/Guaraná Zero:** Parte A (líquida – um tipo) e B (sólido - três tipos distintos). No guaraná zero é adicionado adoçante;

7.3) **Sukita-Laranja:** Parte A (líquido – um tipo), B (sólido – três tipos e corante)

e Suco de Laranja (líquido);

7.4) **Soda Limonada-Limão:** Parte A (líquido – um tipo), B (sólido – três tipos) e

Suco de Limão (líquido);

7.5) **Água tônica:** Parte A (líquida – um tipo) e B (sólida – três tipos distintos);

8. As partes A e B são armazenadas em locais distintos, com temperaturas de armazenamento diferentes, sendo as partes “A” estocadas em ambiente refrigerado e as partes “B” em temperatura ambiente;

9. Os insumos chegam à indústria adquirente nas mesmas condições físicas e químicas de sua saída do fornecedor, não havendo, portanto, qualquer manipulação do produto no âmbito do deslocamento entre fornecedor e adquirente, permanecendo incólumes, na mesma disposição física (embalagem, estado físico, etc.), desde a saída da indústria fornecedora até o parque fabril visitado;

10. Os sucos de laranja e limão normalmente são adquiridos a partir de fornecedores localizados no Estado de São Paulo;

11. Breve resumo do Processo Fabril na industrial visitada:

11.1) Há a mistura da água e do açúcar, ensejando a formação do denominado **xarope simples**;

11.2) Após a produção do xarope simples, é adicionada, em sequência linear, a parte B (mediante água quente: benzoato de sódio e sorbato de potássio e, mediante água fria: ácido cítrico – esse trio consiste em firmar ação bactericida, fungicida e antioxidante direcionada ao xarope simples) e, por fim, a parte A – núcleo central dos insumos provenientes da Amazônia. Todos os itens que integram os “Kit de concentrado” respectivos são adicionados, segundo sequência pré-determinada, sob pena de alteração da qualidade do produto final. **Somente daí resulta o denominado xarope composto.** Nesse momento, também, são adicionados os sucos de laranja, limão ou suco misto de laranja/limão e corantes (sukita), no caso da fabricação desses produtos respectivos;

11.3) Feito isso, referido xarope composto é diluído em água, conjuntamente ao processo de carbonatação (inclusão do gás carbônico), para daí nascer o produto final, o qual é envasado em garrafas pet ou vidro e em latas, para a correspondente comercialização;

11.4) Após a fabricação de cada produto, há manejo de limpeza nos equipamentos para a fabricação de produto distinto (CIP - clean in place);

12. O resumo em imagem do fluxo do processo fabril dos refrigerantes está representado no resumo em anexo;

13. A linha de refrigerante “zero” contempla só o tipo Guaraná; onde o açúcar é substituído por adoçante;

14. A água que alimenta o processo fabril da industrial é oriunda do Rio Parnaíba;

15. Não há post-mix como modalidade de produto final da industrial;

16. Atualmente, a indústria somente detém 5 tipos de produtos finais em seu portfólio empresarial, sendo todos fabricados a partir de insumos da Amazônia, quais sejam: Cola/Pepsi/twist; Guaraná/comum/zero/baré; Laranja/Sukita, Limão/Soda Limonada; Água Tônica de Quinino. Todos são destinados a outras praças de distribuição, o guaraná baré somente ao Pará;

17. Os principais materiais de embalagem são: etiquetas, filme stretch, latas, garrafas pet/vidro, pré-formas, rolhas metálicas e plásticas, rótulos e tampas de latas; (...)

A fiscalização apresenta no “termo de constatação e intimação nº 02”, alegações a respeito da não possibilidade de enquadramento dos “kits concentrado” no ex tarifário do código 2106.90.10 por a mistura dos componentes dos kits para fabricação das bebidas ser etapa realizada dentro do estabelecimento engarrafador, sendo caracterizada como operação de transformação definida no art. 4º do RIPI/2010. Isoladamente os componentes do KIT não podem ser enquadrados no ex tarifário por não apresentarem as características de um extrato/sabor concentrado. Apresenta para comprovar sua afirmação legislação que se refere à Classificação fiscal de mercadorias.

A fiscalização contestou a utilização de crédito incentivado, por se tratar de créditos fictícios do imposto apropriado como se devido fosse na aquisição de insumos (filmes, rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental.

A isenção do imposto em tela para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental e comercializados em outras partes do país é prevista, respectivamente, nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010. O dispositivo específico sobre a Zona Franca de Manaus (art. 81, II) não assegura o aproveitamento dos créditos pelas aquisições por estabelecimentos localizados em outras regiões do país.

Por outro lado, para a isenção do art. 95, III, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237) pelos adquirentes em outras regiões se forem satisfeitas as seguintes condições cumulativas:

1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;
2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

Ademais, consoante a redação do Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, §1º, os insumos adquiridos com isenção devem ser empregados no processo industrial de produtos sujeitos ao imposto.

Assim está consignado no relatório fiscal da exigência:

“Dos vários requisitos acima, destaca-se o aspecto de que o produto adquirido pelo beneficiário deve ter sido, necessariamente, oriundo de cadeia produtiva imediata, na qual houve inequívoco consumo de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da específica região amazônica. Ora, tal aspecto fabril de natureza constitutiva, com efeito, deve ser claramente demonstrado e comprovado pelo interessado ao Fisco, sob pena da inviabilidade de acolhimento desse pleito.

Na espécie, a auditoria não pode, minimamente, arredar do norte emanado do art. 111 do CTN, o qual abaixo se transcreve:...”

A fiscalização intimou a empresa para que justificasse a utilização de créditos presumidos do IPI para as rolhas e tampas plásticas visto que nelas não se visualiza emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal, filmes que consistem em resina termoplástica não biodegradável. Em resposta a fiscalizada consignou que o crédito presumido por ela lançado em sua escrita fiscal detém lastro no inciso II do art. 81 do RIPI, diante de a Zona Franca de Manaus ser a origem geográfica de tais itens. Desse modo, revelou-se incabível o alegado direito creditório. E ademais a indústria autuada nada demonstrou sobre o eventual uso de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal da região. Já concernente à aquisição de filmes a contribuinte, baseou-se nas Resoluções n.º 362/2001, 40/2005 e 154/2008, SUFRAMA, para alegar ser beneficiária da isenção tratada no inciso III do art. 95 c/c art. 237 do RIPI. Do mesmo modo que os outros insumos a fiscalização concluiu pela não existência de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal.

Também houve glosa de créditos extemporâneos, sendo a empresa intimada a se pronunciar sobre o alicerce fático-jurídico, sendo que não houve resposta à intimação.

A fiscalização também afirma que houve incorporação empresarial em 02/01/2014, sendo o estabelecimento sucedido com CNPJ 02.808.708/0016-85 e o estabelecimento sucessor com CNPJ 07.526.557/0018-58, este que desenvolve a mesma atividade industrial do estabelecimento sucedido, no mesmo domicílio tributário.

Nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, a empresa incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações concernentes a direito privado, e, na esfera tributária, a empresa incorporadora é responsável tributária, por sucessão, quanto aos atos tributáveis praticados pela empresa sucedida até a data do evento sucessório (CTN, art. 129 c/c art. 132), e como contribuinte a partir de então, em virtude da relação direta com o fato gerador (CTN, art. 121, II).

Da análise das notas fiscais, da documentação e dos fatos, além de visita ao estabelecimento fabril do sujeito passivo, foi efetuado o lançamento de ofício que se refere à glosa de créditos no importe total de R\$ 85.059.544,91, conforme o demonstrativo inserto às fls. 71/72, sendo que, em virtude da existência de saldos credores no período fiscalizado, foram apuradas diferenças a cobrar (demonstrativo às fls. 10/15) e foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal (demonstrativo às fls. 21/29).

A DRJ Ribeirão Preto julgou a impugnação, acórdão nº14-86.958, de 17 de julho de 2018, improcedente por unanimidade de votos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITOS POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

É descartada a arguição de nulidade quanto às glosas de créditos por aquisições de “kits” para refrigerantes com erro de classificação fiscal e de alíquota por falta de motivação, já que as glosas enfeixadas na peça fiscal são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As intimações, para ciência, devem ser encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

A empresa apresentou Recurso Voluntário, onde resumidamente alega:

Nulidade da decisão por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa, ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados.

A decisão adotou fundamentação precária limitando-se a reproduzir a interpretação da fiscalização quanto as notas explicativas da NESH e RGIs, desconsiderando a prova técnica apresentada, bem como partindo da premissa que a determinação da classificação fiscal é exclusiva jurídico-tributária.

Apenas analisou os elementos trazidos pela fiscalização não entendeu necessária a juntada de outras provas técnicas, em especial o parecer técnico do NIT juntado aos autos em sede de impugnação. É correto o enquadramento dos Kits concentrados na NCM 2106.90.10 ex 01.

Ademais ao apreciar o creditamento referente a aquisições de materiais intermediários e insumos a decisão recorrida se ateve a reproduzir o teor dos argumentos contidos no TVF e Pareceres da Cosit, desconsiderando a análise técnica acerca do enquadramento dos itens no conceito de materiais intermediários e/ou insumos, não havendo análise dos laudos elaborados pela AFAG Engenharia que comprovam que os materiais geraram a apropriação de créditos.

A decisão se limitou a alegar que partes e peças de reposição para manutenção de equipamentos do ativo fixo da empresa não são admitidos como insumos, sem esclarecer porque não foram admitidos.

Nulidade por ausência de pressupostos de validade.

Para se comprovar se determinada matéria-prima pode ser considerada ou não como agrícola e extrativa vegetal de produção regional da ZFM se faz necessária análise técnica do processo produtivo.

Nesse caso faltou a determinação da exigência para cumprir com os requisitos necessários ao auto de infração. Sendo que o auto somente é valido se conferir certeza quanto à dívida tributária que formaliza, e se for instruído com os documentos que comprovem a ocorrência dos fatos.

A glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de Kits concentrados não está amparada em provas técnicas, sendo que a diligência e fotos das mercadorias não são suficientes para fundamentar a reclassificação;

A glosa de créditos de IPI apropriados em virtude de aquisição de tampas, rolhas e filmes de fornecedores da ZFM é indevida, sendo que ao proceder a glosa a fiscalização se limitou a indicar que não obstante ter sido encontrado óleo de dendê nos produtos o fato de ter sido industrializado acarretaria a sua desconsideração enquanto matéria-prima e somado a quantidade ínfima detectada no produto.

Para os produtos fornecidos pela América Tampas, Ravibrás e Rexam a fiscalização não trouxe motivação para o lançamento, limitando-se a dizer que a recorrente não teria detalhado o processo produtivo e não apresentou provas técnicas;

A aquisição de materiais intermediários foi glosada por não se enquadrarem nos requisitos para serem materiais intermediários, por não entrar em contato direto com o produto ou por serem utilizados no uso e consumo do estabelecimento, por exemplo, produtos químicos de limpeza de equipamentos ou partes e peças destinadas a integração de máquinas. Mas não houve apresentação de prova técnica da fiscalização ou análise dos laudos apresentados.

Nulidade da autuação por ausência de motivação no que se refere a glosa dos créditos referentes as aquisições de rolhas, tampas e filmes plásticos advindos da ZFM porque se fundamenta superficialmente no descumprimento dos requisitos dispostos nos arts. 6 do Decreto-Lei nº 1435/75 e art. 95, II do RIPI/2010

Nulidade por mudança do critério jurídico. Os entendimentos exarados pela fiscalização nas autuações lavradas nas últimas duas décadas em decorrência da aquisição de kits concentrados isentos configura ato administrativo concreto.



A motivação quanto ao tratamento dos kits concentrados é contemporânea ao início do julgamento RE 592.891/SP em que o STF analisa a possibilidade da apropriação de créditos referentes a insumos desonerados advindos da ZFM.

A ausência de questionamento acerca da classificação fiscal pela fiscalização durante décadas consiste prática reiterada a qual tem força de norma complementar nos termos do art. 100, inciso III do CTN.

Existe respaldo na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), art. 24, para o qual a revisão do ato na esfera administrativa deve observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores.

Necessidade de revisão da decisão para a correta classificação fiscal dos kits concentrados. Deverá ser analisado o laudo técnico e a correta aplicação das normas do Sistema Harmonizado.

Convalidação dos créditos apropriados em virtude da boa-fé, impossibilidade de aplicação de responsabilidade objetiva. Exigir a verificação e fiscalização da correta classificação fiscal de cada produto adquirido com isenção inviabiliza as atividades. O art. 327 do Decreto 7.212/10 prescreve prática irrealizável.

Direito ao creditamento do IPI referente à aquisição de rolagens, tampas e filmes plásticos. A decisão firmou entendimento que é indispensável a utilização de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem regional com interpretação liberal do art. 111, II do CTN. A recorrente prestou os esclarecimentos e houve vitória técnica em seu estabelecimento industrial. O dispositivo legal concede o benefício para os casos de utilização de matéria-prima regional e no caso dos filmes plásticos ficou comprovada a utilização do óleo de dendê, apesar de ser alegado pela fiscalização resultante de um processo anterior ao refinamento e encontrado em quantidade ínfima. Vide acórdão CARF n 3402-004.284, de 28/06/2017.

Direito constitucional ao crédito do IPI referente aos insumos desonerados adquiridos da ZFM. Independente do insumo originário da ZFM ser isento ou estar enquadrado

em classificação fiscal tributada a alíquota zero há o direito de crédito do IPI em virtude do princípio da não cumulatividade. A glosa de créditos decorrentes da aquisição dos kits concentrados implica a desnaturação da sistemática não-cumulativa.

Regularidade do creditamento do IPI, inclusive extemporâneo, decorrente da aquisição de materiais intermediários e insumos. A expressão “consumidos no processo de industrialização” deve ser interpretada no sentido de bens serem desgastados ao longo do processo produtivo. A fiscalização glosou o créditos em virtude dos Pareceres Cosit nº 65/1979 e 181/1974, que parte do contato físico com o produto final.

Improcedência e ilegalidade da multa de ofício, vedação ao confisco.

Improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A Procuradoria da Fazenda apresentou contrarrazões alegando em síntese:

Ausência das nulidades alegadas pela recorrente.

Ao contrário do alegado houve análise dos argumentos e provas técnicas apresentadas, com fundamentação suficiente;

O auto de infração preenche os requisitos formais e materiais com demonstração dos fatos apontados e consequência lógica, contém prova técnica e fundamentação robusta;

Não houve alteração do critério jurídico. Houve a consideração de uma situação de fato anteriormente inexplorada, ou seja, constatou-se a partir da diligência fiscal que a recorrente não poderia utilizar a classificação fiscal pleiteada, o que impediu o aproveitamento do crédito.

Inaplicabilidade do art. 24 do LINDB. A aplicação do art. 24 não prospera diante de uma apreciação sistemática da legislação.

Correta classificação fiscal dos kits ou concentrados e ausência de crédito de IPI.

Irrelevância da alegada boa-fé da recorrente.

Descumprimento dos requisitos para aproveitamento de créditos baseados no art. 6 do Decreto-lei nº 1435/75.

Não-cumulatividade e ausência de direito constitucional ao crédito de IPI referente a insumos desonerados adquiridos da ZFM.

Compreensão das competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Suframa.

Ausência de direito do crédito de IPI, inclusive extemporâneo, decorrente da aquisição de materiais intermediários e/ou insumos.

Legislação da multa aplicada e legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Da nulidade por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa

Preliminarmente alega a recorrente a nulidade da decisão por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa, ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados.

Informa que a decisão adotou fundamentação precária limitando-se a reproduzir a interpretação da fiscalização quanto as notas explicativas da NESH e RGIs, desconsiderando a prova técnica apresentada, bem como partindo da premissa que a determinação da classificação fiscal é exclusiva jurídico-tributária.

Alega que a decisão recorrida apenas analisou os elementos trazidos pela fiscalização e não entendeu necessária a juntada de outras provas técnicas, em especial o parecer técnico do NIT juntado aos autos em sede de impugnação. Para ela é correto o enquadramento dos Kits concentrados na NCM 2106.90.10 ex 01.

Ademais ao apreciar o creditamento referente a aquisições de materiais intermediários e insumos a decisão recorrida se ateu a reproduzir o teor dos argumentos contidos no TVF e Pareceres da Cosit, desconsiderando a análise técnica acerca do enquadramento dos itens no conceito de materiais intermediários e/ou insumos, não havendo análise dos laudos elaborados pela AFAG Engenharia que comprovam que os materiais geraram a apropriação de créditos.

Quanto aos demais insumos a decisão se limitou a alegar que partes e peças de reposição para manutenção de equipamentos do ativo fixo da empresa não são admitidos como insumos, sem esclarecer porque não foram admitidos.

A alegação não merece prosperar, pois ao analisar a decisão recorrida verifico que a mesma esta fundamentada e foram analisados os documentos anexados ao processo, suficientes no entender do julgador, para o deslinde da controvérsia.

Não encontro motivos para anulação da decisão. O julgador a quo fundamentou sua decisão nos argumentos que foram suficientes para formar sua convicção, e na sua balança pesaram mais os argumentos trazidos pela fiscalização, não entendendo que os argumentos apresentados pela recorrente, em impugnação, seriam esclarecedores suficientes para anular a atuação.

Essa é a orientação contida no Decreto nº 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

E também:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Nesse sentido reproduzo a argumentação apresentada no processo nº 10580.726272/2017-60, em julgamento realizado em agosto/2019, de relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

Utilizar-se das razões do TVF para fundamentar a decisão também não me parece ser motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidi o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no TVF, qual o argumento que sustenta sua decisão, transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido.

Tal técnica de decisão, a fundamentação *per relationem*, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais. O criador desta expressão, Michelle Taruffo, definiu que esta ocorre “quando, sobre um ponto decidido, o juiz não elabora uma motivação autônoma ad hoc, mas se serve do reenvio à motivação contida em outra decisão”.

A doutrina majoritária aponta os seguintes casos de fundamentação *per relationem* ou referenciada: a) o acórdão que confirma a sentença “por seus próprios fundamentos”; b) a decisão que se remete às razões da parte; c) a decisão que se remete ao pronunciamento do Ministério Público; d) a decisão em juízo de retratação; e) a decisão que se remete a jurisprudência ou Súmula. O que o julgador da DRJ fez foi simplesmente se remeter às razões da parte, mas sempre de forma concatenada, deixando claro qual o motivo da sua decisão, não se limitando a meramente reproduzir textos desconexos.

Nesse sentido, as seguintes decisões:

A) AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1440047 (Processo 2019.00.23907-9), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Francisco Falcão, Decisão em 11/06/2019, publicado no DJE em 11/06/2019.

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 489 DO CPC/2015. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IRRESIGNAÇÃO DO RECORRENTE DIANTE DE DECISÃO CONTRÁRIA AOS SEUS INTERESSES. POSSIBILIDADE DE MOTIVAÇÃO PER RELATIONEM.

(...)

III - De todo modo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem assim a do Supremo Tribunal Federal, admitem a motivação *per relationem*, pela qual se utiliza a transcrição de trechos dos fundamentos já utilizados no âmbito do processo. Assim, descaracterizada a alegada omissão e/ou ausência de fundamentação, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 489 do CPC/2015, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (...).

B) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL Nº 1673262 (Processo 2017.00.90132-2), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Herman Benjamin, Decisão em 23/05/2019, publicado no DJE em 18/06/2019.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

d) o STJ possui jurisprudência pacífica de que não há nulidade “pois a fundamentação *per relationem*, por referência ou remissão, na qual são utilizadas pelo julgador, como razões de decidir, motivações contidas em decisão judicial anterior ou, ainda, em parecer proferido pelo Ministério Público, tem sido admitida no âmbito do STJ”.

C) AG. REG. NO HABEAS CORPUS Nº 150.872, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, Decisão em 31/05/2019, publicado no DJE em 10/06/2019.

Entendo não assistir razão à parte recorrente, eis que a decisão agravada – cujos fundamentos são ora reafirmados – ajusta-se, com integral fidelidade, à diretriz jurisprudencial firmada pelo Supremo Tribunal Federal na matéria em exame.

Como tive o ensejo de enfatizar no ato decisório recorrido, acolho o substancial e fundamentado pronunciamento do Ministério Público Federal, da lavra da ilustre Subprocuradora-Geral da República Dra. CLÁUDIA SAMPAIO MARQUES, que opinou, por ocasião do julgamento de mérito da presente impetração, contrariamente à pretensão deduzida em favor da parte ora agravante, fazendo-o em parecer assim ementado:

(...)

Ao adotar, como razão de decidir, os fundamentos em que se apoiou, no mérito, a manifestação da douta Procuradoria-Geral da República, valho-me da técnica da motivação “*per relationem*”, cuja legitimidade jurídico-constitucional tem sido reconhecida pela jurisprudência desta Suprema Corte (HC 69.438/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 69.987/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se a propósito da técnica da motivação por referência ou por remissão, reconheceu-a compatível com o que dispõe o art. 93, inciso IX, da Constituição da República (AI 734.689-AgR/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO – ARE 657.355-AgR/SP, Rel. Min. LUIZ FUX – HC 54.513/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 585.932-AgR/RJ, Rel. Min. GILMAR MENDES, v.g.):

Nulidade por ausência de pressupostos de validade.

A recorrente argumenta que para se comprovar se determinada matéria-prima pode ser considerada ou não como agrícola e extrativa vegetal de produção regional da ZFM se faz necessária análise técnica do processo produtivo. E na autuação faltaram os requisitos necessários ao auto de infração que somente é válido se conferir certeza quanto à dívida tributária que formaliza, e se for instruído com os documentos que comprovem a ocorrência dos fatos.

Apresenta as seguintes alegações que comprovam sua afirmação sobre o descumprimento dos requisitos de validade do auto de infração:

- A glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de Kits concentrados não está amparada em provas técnicas, sendo que a diligência e fotos das mercadorias não são suficientes para fundamentar a reclassificação;
- A glosa de créditos de IPI apropriados em virtude de aquisição de tampas, rolhas e filmes de fornecedores da ZFM é indevida, sendo que ao proceder a glosa a fiscalização se limitou a indicar que não obstante ter sido encontrado óleo de dendê nos produtos o fato de ter sido industrializado acarretaria a sua desconsideração enquanto matéria-prima e somado a quantidade ínfima detectada no produto.
- Para os produtos fornecidos pela América Tampas, Ravibrás e Rexam a fiscalização não trouxe motivação para o lançamento, limitando-se a dizer que a recorrente não teria detalhado o processo produtivo e não apresentou provas técnicas;
- A aquisição de materiais intermediários foi glosada por não se enquadrarem nos requisitos para serem materiais intermediários, por não entrar em contato direto com o produto ou por serem utilizados no uso e consumo do estabelecimento, por exemplo, produtos químicos de limpeza de equipamentos ou partes e peças destinadas a integração de máquinas. Mas não houve apresentação de prova técnica pela fiscalização ou análise dos laudos apresentados.

Além disso, também identifica nulidade da autuação por ausência de motivação no que se refere a glosa dos créditos referentes as aquisições de rolhas, tampas e filmes plásticos advindos da ZFM porque se fundamenta superficialmente no descumprimento dos requisitos dispostos no art. 6 do Decreto-Lei n.º 1435/75 e art. 95, II do RIPI/2010.

Os casos de nulidade do auto de infração estão enumerados no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

As argumentações trazidas pela recorrente nesse tópico devem ser analisadas quando da discussão do mérito da autuação, não configurando caso de nulidade da autuação.

E analisando o auto de infração verifica-se que ele cumpre com os requisitos necessários para sua validade, estando delimitado o escopo da autuação, a fundamentação legal e a motivação esta bem esclarecida no Termo de Verificação fiscal, que faz parte do auto, tal qual disposto no art. 10 do PAF:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

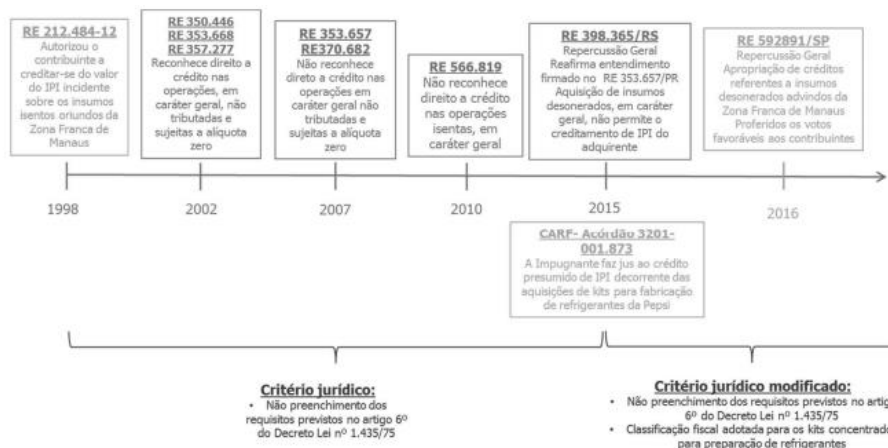
IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nulidade por mudança do critério jurídico.

A recorrente aduz que os entendimentos exarados pela fiscalização nas autuações lavradas nas últimas duas décadas em decorrência da aquisição de kits concentrados isentos configura ato administrativo concreto.



A motivação quanto ao tratamento dos kits concentrados é contemporânea ao início do julgamento RE 592.891/SP em que o STF analisa a possibilidade da apropriação de créditos referentes a insumos desonerados advindos da ZFM.

A ausência de questionamento acerca da classificação fiscal pela fiscalização durante décadas consiste prática reiterada a qual tem força de norma complementar nos termos do art. 100, inciso III do CTN.

Existe respaldo na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), art. 24, para o qual a revisão do ato na esfera administrativa deve observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores.

Quanto ao RE 592.891/SP, em 25/04/2019 o Tribunal Pleno do STF concluiu que:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes,

justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli.

Não compactuo com a hipótese levantada pela recorrente de que por ter utilizado determinada classificação fiscal nas últimas décadas geraria um direito ao uso dessa pretensa classificação fiscal.

Conforme esclarecido pela própria contribuinte as autuações anteriores foram relativas ao creditamento ficto, apenas posteriormente passou a fiscalização a questionar a classificação fiscal utilizada.

Tal assertiva levaria ao absurdo de se admitir que erros, ou até mesmo fraudes, estariam convalidados pela atribuição de infalibilidade da administração pública.

E como é sabido, os atos administrativos podem ser revistos, dentro do prazo legal. Não consta que houve manifestação formal da administração pública quanto a correta classificação da mercadoria, que seria possível por meio de procedimento de Solução de Consulta.

Quanto a alegação de que a autoridade fiscal teria usado um subterfúgio para evitar que o contribuinte usufruísse dos efeitos da repercussão geral constante do RE 592.891/SP também não merece prosperar.

O RE trata do direito ao crédito e aqui a fiscalização analisa a classificação fiscal do produto, ora a discussão sobre a classificação do produto é anterior ao direito ao crédito.

A fiscalização apenas cumpriu seu dever legal de identificar o produto e classifica-lo de acordo com as regras legais e normativas.

A respeito da prática reiterada da administração ao não questionar a classificação fiscal não encontra respaldo pela verificação de inúmeros processos, muitos já julgados pela CARF, em que se questiona a classificação, não só com autuação da recorrente, mas de várias empresas que adquirem o Kit concentrado para preparo de bebidas.

Quanto as nulidades apresentadas pela recorrente a PGFN apresentou contrarrazões que bem esclarecem o não cabimento das alegações:

A apontada violação do art. 146 do CTN decorreria de novo critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, hipótese não constatada no caso dos autos.

O que houve, a bem da verdade, foi a consideração de uma situação de fato anteriormente inexplorada; vale dizer, constatou-se, a partir diligência fiscal, que a recorrente não tinha a possibilidade de enquadrar os “concentrados” na classificação na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI. Essa circunstância fática que impediu o aproveitamento do crédito não se confunde com alteração do critério jurídico.

A recorrente tenta distorcer a aplicação do art. 146 do CTN, que pressupõe mesma circunstância fática, mesmo sujeito passivo e alteração do critério jurídico para os mesmos fatos geradores. E, data vênia, não é o caso dos autos, que, repita-se, cuidou de premissa fática diversa.

Eis o teor do art. 146 do CTN:

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

O dispositivo em comento é claro ao estabelecer o parâmetro temporal para aplicação do novo critério jurídico em relação ao mesmo sujeito passivo, qual seja: os fatos geradores futuros, isto é, ocorridos após a introdução do critério jurídico modificado.

O mandamento legal pressupõe a segurança do sujeito passivo, estabilizando a interpretação jurídica dos fatos geradores que interferirão na esfera jurídica do eventual autuado. No caso em tela, não houve qualquer alteração de critério jurídico relacionado aos fatos geradores do IPI lançados contra a Ambev.

Desde o início do procedimento fiscal, a autoridade lançadora demonstrou, sob a mesma premissa jurídica, que a recorrente não poderia ter utilizado dos créditos de IPI porque eles não atendiam aos preceitos legais concessivos do benefício, notadamente as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI/SH.

A Fiscalização demonstrou que os kits de “concentrados” adquiridos pela “engarrafadora” não poderiam ter sido classificados na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI, fato que impossibilita a recorrente de aproveitar os créditos de IPI com alíquota de 20% (vinte por cento).

Além disso, o art. 146 do CTN é aplicável quando a modificação do critério jurídico no exercício do lançamento ocorre para o mesmo sujeito passivo. A recorrente não experimentou qualquer alteração nesse sentido, tendo em vista que ela não demonstrou que foi autuada precedentemente por auto de infração que tivesse manifestado expressamente classificação fiscal diversa em relação aos “kits”.

O fato de o Fisco não ter questionado, por determinado lapso temporal, a classificação fiscal dos produtos adquiridos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, configura hipótese de mero silêncio administrativo, o que não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa. Nesse caso, pode-se afirmar que o critério jurídico foi estabelecido unilateralmente pelo particular, e não pela Administração.

Se não houve previamente adoção de critério jurídico acerca da classificação fiscal do produto em relação ao mesmo sujeito passivo, é logicamente impossível que tenha havido posterior alteração de critério jurídico. A situação não configura venire contra factum proprium, vez que inexistente ato administrativo anterior em sentido contrário.

Por essa mesma razão, não caberia invocar a teoria dos motivos determinantes, sobretudo porque a recorrente não aponta a existência de lançamento anterior que tenha expressamente adotado, como motivo do ato, a classificação fiscal que ela entende ser a correta.

Ademais, a tese recursal afronta os diversos precedentes desse eg. CARF que apreciaram o tema. Vejamos, por exemplo, o acórdão nº 3402-004.073:

Em meu entendimento, para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar. Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo próprio contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

Como a recorrente não especifica no recurso voluntário qual teria sido o ato administrativo anterior emitido com posicionamento divergente do presente lançamento,

pelo contexto de suas alegações, entende-se que a recorrente esteja se referindo à ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos denominados "kits". No entanto, o art. 146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordida à fiscalização.

Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401001.649– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais autuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".

Eventuais procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (lançamento ou decisão motivada de não lançar) não podem ser estendidos para períodos posteriores, eis que estão vinculados aos fins para os quais foram instaurados. O procedimento fiscal não pode ser dissociado dos fatos ocorridos naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores, no caso de resultar lançamento, por exemplo.

Por essas razões não pode prosperar a alegação da recorrente de alteração dos critérios jurídicos adotados no lançamento a que se refere o art. 146 do CTN. (d. n.)

A linha de pensamento acima é imbatível na medida em que a pretensão recursal desbordaria para a exigência de obrigar a Fiscalização a se manifestar sobre todos os pontos possíveis da conduta da Recorrente, sob pena de eventual distração configurar a aceitação de tal comportamento.

Idêntica tese foi rechaçada pelo acórdão nº 3402-003.799, que consignou na respectiva ementa que, verbis:

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso.

Acrescente-se quem o precedente firmado no REsp 1.130.545/RJ (repetitivo) confirma a tese fazendária. O tema repetitivo foi, nas palavras do Ministro Relator Luiz Fux, "a configuração da alteração de dados cadastrais do imóvel como erro de fato apto a ensejar a revisão do lançamento de IPTU, à luz do disposto nos artigos 146 e 149, do CTN", tendo prevalecido o entendimento assim ementado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

(...)

9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional. Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1.130.545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011).

Entendeu o STJ que o desconhecimento da verdadeira área de um determinado imóvel autoriza a revisão do lançamento do IPTU.

O erro de fato sobre a extensão de um imóvel pode, por exemplo, afetar o enquadramento em faixas de alíquotas progressivas, conforme autorização constitucional (art. 156, § 1º, I, da CF). Há, aqui, um fato que interfere diretamente no critério jurídico adotado. Por isso, à luz do entendimento do STJ, o erro de fato justifica a modificação do lançamento, sem que isso importe violação do art. 146 do CTN. A prevalecer a tese da recorrente, o Município que, em exercícios anteriores, tivesse aceitado a área declarada pelo proprietário e aplicado a alíquota a ela correspondente, não poderia revisar lançamento anterior, nem adotar a alíquota correta para os fatos geradores posteriores.

A mesma conclusão deve ser adotada no presente caso, pois os fatos que motivaram o presente lançamento – a verdadeira composição dos kits concentrados – eram desconhecidos por ocasião dos lançamentos anteriores, o que inviabilizou possíveis questionamentos sobre a correção da alíquota adotada pelo contribuinte.

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.

O termo “reiteradamente” leva ao entendimento de que a autoridade administrativa, após análise do caso concreto, julgando apropriado o procedimento adotado, repetiu-o por vezes.

A mera repetição, entretanto, não é suficiente. 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:

Ementa(s)

Assunto: 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 reunirem os elementos necessários à formação da convicção do julgador (Acórdão nº 3401-002.563).

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.

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 nada modifica a situação jurídica do contribuinte o advento do art. 24 da LINDB, cuja hipótese não abarca o contencioso administrativo-tributário. Como será aprofundado, o lançamento tributário em apreço não representa revisão alguma acerca da “validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado”, hipótese contemplada no aludido dispositivo legal.

Quanto ao precedente do STF favorável ao aproveitamento de créditos de produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (RE 212.484/RS), verifica-se que não se trata de acórdão proferido sob o regime de repercussão geral, de modo que o CARF não está a ele vinculado. Não bastasse isso, tal entendimento, por si só, não invalida o auto de infração, o qual possui o fundamento autônomo de que não havia crédito a ser aproveitado, em razão da incidência da alíquota zero.

2.4 Inaplicabilidade do art. 24 da LINDB

A Lei 13.655/2018 trouxe inovações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com vistas a garantir "segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público". E, de fato, trouxe algumas normas louváveis em prol do seu objetivo.

Conforme noticiado à época, as inovações foram elaboradas tendo como pano de fundo os processos de controle das contratações e dos gastos públicos, como os Tribunais de Contas e a Controladoria Geral da União. O Projeto de Lei foi, declaradamente, fruto de pesquisa publicada na Obra "Contratações Públicas e Seu Controle", dedicada exclusivamente ao tema, e foi amplamente discutido na Academia e em audiências públicas, nunca se tendo revelado particular preocupação com eventuais reflexos no Direito Tributário.

Não obstante, tem-se alegado que o artigo 24 recém-promulgado implica que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal ou, ainda, da época em que foram praticados atos societários com repercussão fiscal futura - a tese advogada ainda não está totalmente esclarecida).

Os autores intelectuais das alterações na LINDB se apressaram em manifestar concordância com tal entendimento, trazendo ares de "interpretação autêntica", segundo sustentam defensores da tese.

Contudo, a pretensa aplicação do art. 24 ao lançamento fiscal não prospera diante de uma apreciação sistemática da legislação tributária.

De início, ressalta-se que, se por um lado a vontade do legislador (*mens legislatoris*) é relevante, por outro, ela não se sobrepõe à vontade da Lei (*mens legis*).

Carlos Maximiliano afirma que "com a promulgação, a Lei adquire vida própria [...] separa-se do legislador; contrapõe-se a ele como um produto novo". Isto porque a Lei promulgada passa a se inserir no contexto de um sistema maior e muitíssimo mais complexo do que ela própria: o ordenamento jurídico.

"Reduzir a interpretação à procura do intento do legislador é, na verdade, confundir o todo com a parte" (Carlos Maximiliano).

Neste sentido, Maximiliano atenua a relevância da *mens legislatoris* lembrando que os motivos que induziram alguém a propor a Lei podem não ser os mesmos que levaram outros (o Congresso Nacional) a aprová-la - e isto é tanto mais verdade quando, a partir de um texto restrito, se pretende emplacar interpretação ampliativa e improvisada para açambarcar âmbito específico, o qual não foi cogitado quando da elaboração da Lei. É exatamente o caso em tela.

Assim, entende-se inviável a aplicação do art. 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF pelo simples fato (mas não apenas) de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário.

O dispositivo tem como objeto a “revisão” “quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”. Esta revisão “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”.

O parágrafo único manda considerar como orientação geral, além dos atos normativos e das práticas reiteradas, também a “jurisprudência majoritária” - é neste último ponto que o art. 24 efetivamente pretende inovar no ordenamento jurídico tributário, pois o artigo 100 do CTN já reconhecia os atos normativos e as práticas reiteradas como normas complementares, regulando as consequências de sua observância pelo contribuinte.

O lançamento fiscal não se enquadra no artigo 24 da LINDB.

Não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração. Conforme o art. 142 do CTN, lançamento é a atividade tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (situação definida em Lei que gera a obrigação tributária), determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo. Trata-se, portanto, de ato administrativo que aprecia atos/fatos jurídicos e estabelece suas consequências tributárias, não sendo de seu escopo “revisar” atos previamente praticados por autoridade administrativa (dos quais decorreria benefício ao particular) nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída.

É impossível extrair da Lei a interpretação de que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal), e quem assim defende o faz por mera petição de princípio (petitio principii), considerando que tal interpretação, apesar de não encontrar guarida no texto efetivamente publicado, estaria de acordo com o propósito geral das alterações na LINDB, de aumentar a segurança jurídica na aplicação do direito público.

De fato, os defensores da aplicação da norma ao lançamento não indicam, no contexto da constituição do crédito tributário:

i) Qual seria o ato de revisão a que a Lei se refere: o próprio lançamento? A decisão do órgão colegiado que julga a impugnação ou o recurso?

ii) Qual seria o ato revisto: O lançamento? A apuração de tributos feita pelo contribuinte? O fato gerador?

iii) Qual seria a situação plenamente constituída, cuja invalidação é vedada: A apuração de tributos feita pelo contribuinte? O lançamento?

iv) Em qual época se deve considerar a existência de jurisprudência majoritária: A época dos fatos geradores? A época do lançamento? A época em que foram praticados atos societários com repercussão fiscal futura?

Qualquer tentativa de realizar a subsunção dos atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) ao texto legal, de maneira coesa e corente, respeitando a natureza dos institutos e as demais normas do ordenamento, levará a situações absurdas, contrassensos e inclusive inconstitucionalidades.

Tentemos.

Hipótese 1 Se considerarmos que o ato de revisão seria o lançamento, o ato revisto seria a apuração feita pelo contribuinte. O lançamento teria de levar em consideração a jurisprudência majoritária da época (que época? Do lançamento, do fato gerador ou da época em que se praticaram atos que ensejam reflexos tributários futuros?) não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas.

Esta hipótese não resiste a uma apreciação sistemática. Primeiro porque, a teor do art. 142 do CTN, lançamento não constitui ato de revisão. Ademais, a norma se refere à revisão de atos administrativos, contratos administrativos, e processos administrativos, dos quais decorram benefícios ao particular. Isto foi reconhecido, inclusive, por Carlos Ari Sundfeld, em seminário recente sobre o tema⁴. Não se refere, portanto, à apreciação administrativa de atos particulares, que é o que ocorre no lançamento.

Para ser procedente, a hipótese proposta implicaria que a entrega das declarações fiscais e o respectivo pagamento pelo contribuinte geraria uma situação plenamente constituída, vedada sua invalidação. Ocorre que, por definição, a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal (art. 150 do CTN).

Considerar que o próprio lançamento está vinculado à jurisprudência majoritária, também dá ensejo a situações insólitas.

Primeiro: o auditor fiscal quedaria em situação muito peculiar, tendo não apenas que apurar os fatos jurídico-tributários, mas também que adentrar na árdua tarefa de definir se a jurisprudência relativa ao tema é ou não é majoritária. Com base em que elementos? Não se sabe. A dificuldade para se extrair um conceito normativo de jurisprudência majoritária será novamente abordada adiante.

Segundo: se a existência de jurisprudência majoritária (administrativa ou judicial) impede o lançamento, não haverá mais lançamentos, e sem lançamentos não mais haverá como se alterar a jurisprudência. Isto é, uma vez que algum iluminado (que não se sabe ainda quem será) determinar que uma dada jurisprudência é majoritária, cessam os lançamentos e sedimenta-se para sempre esta jurisprudência.

Terceiro: interpretar que o art. 24 se refere ao lançamento como ato de revisão redundaria em grave inconstitucionalidade. Se a jurisprudência majoritária em questão for judicial, impossibilitar a realização do lançamento pelo Poder Executivo conforme sua própria interpretação das leis impõe ofensa ao princípio da Separação de Poderes, eis que acaba por instituir efeito vinculante a decisões judiciais fora das hipóteses previstas na Constituição Federal (art. 102, §2º e 103-A). Interpretar e aplicar as leis de ofício é função típica do Poder Executivo, e só a Constituição Federal poderia retirar ou mesmo relativizar tal competência, jamais Lei ordinária.

Não se pretende, aqui, que o órgão administrativo reconheça a inconstitucionalidade do art. 24. Apenas se pretende mostrar que a interpretação sugerida, de que o dispositivo vincula a atividade administrativa, levaria a conclusão inconstitucional. Portanto, não pode ser este o sentido da norma.

Como se vê, não são poucas as razões que demonstram o total descabimento da interpretação segundo a qual o lançamento seria o ato de revisão referido no art. 24 da LINDB.

Hipótese 2 Se considerarmos que o ato de revisão seria a decisão do órgão colegiado que julga a impugnação ou o recurso do contribuinte, o ato revisto seria o próprio lançamento de ofício, este sim um ato administrativo, realizado por autoridade administrativa. A decisão proferida teria de levar em consideração a jurisprudência majoritária da época não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas. Perceba-se que, neste caso, só é possível considerar que o dispositivo se refere à época do lançamento ou à época da decisão, pois os fatos geradores e a apuração feita pelo contribuinte já não estão mais contidos na hipótese normativa.

Esta hipótese tampouco é coerente. Lembremos que o art. 24 determina que na revisão de atos administrativos serão levadas em consideração as orientações gerais da época. Ou seja, quando o CARF julgar ("rever") o lançamento, deverá levar em consideração a

jurisprudência majoritária da época do lançamento, não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas.

Em primeiro lugar, determinar que o CARF leve em consideração a jurisprudência majoritária da época do lançamento não contribuiria, de maneira eficiente, para os objetivos de segurança jurídica e previsibilidade pretendidos pela norma. Isto porque o lançamento normalmente se reporta a fatos geradores ocorridos 5 anos antes (as vezes até mais).

Segundo esta hipótese, em decorrência da jurisprudência majoritária, a decisão do CARF não poderia invalidar situação plenamente constituída. Qual seria essa situação plenamente constituída, é um absoluto mistério. Do lançamento não decorre nenhuma situação plenamente constituída que não poderia ser invalidada pelo julgamento. A situação plenamente constituída tampouco poderia ser a apuração feita pelo contribuinte, eis que, segundo esta interpretação da norma, os fatos geradores e a apuração feita pelo contribuinte já não estão mais contidos na hipótese normativa.

Além disso, a apuração feita pelo contribuinte é precária por natureza, sujeita a homologação, não havendo que se falar em situação plenamente constituída antes da homologação.

Afirmar que o ato de revisão (decisão do CARF) não poderia levar à invalidação da situação plenamente constituída em decorrência do ato revisto (lançamento) - o que me parece é o objetivo da norma - levará à conclusão teratológica (porém, única conclusão lógica possível) de que a decisão do CARF não pode invalidar o lançamento praticado de acordo com a jurisprudência dominante na época em que realizado, ainda que no momento do julgamento ela tenha "virado" a favor do contribuinte. Um verdadeiro contrassenso.

Assim como na hipótese anterior, a aplicação da norma levaria à cristalização da jurisprudência: se o órgão julgador deve respeito à jurisprudência majoritária que o antecede, ele jamais poderá, legalmente, contrariá-la e, com isso, dar início a um processo de alteração jurisprudencial. Além disso, saber quando a jurisprudência que o antecedeu passa a ser majoritária é problema (sem solução) que será abordado adiante.

Aqui, também, há reservas quanto a subjugar a apreciação da Corte Administrativa à jurisprudência judicial majoritária. Cria-se hipótese de efeito vinculante sem previsão constitucional. É importante asseverar: nada impede que a Administração, voluntariamente, se curve à jurisprudência judicial não-vinculante, mas isso não pode ser uma imposição infraconstitucional.

Novamente, não se pretende, aqui, que o órgão administrativo reconheça a inconstitucionalidade do art. 24. Apenas se pretende mostrar que a interpretação sugerida, de que o dispositivo vincula a atividade administrativa, levaria a conclusão inconstitucional. Portanto, não pode ser este o sentido da norma.

Seja qual for a hipótese adotada, é fácil perceber a inadequação das disposições do art. 24 ao peculiar ato administrativo que é o lançamento tributário e ao seu processo de constituição definitiva.

Vê-se, portanto, que a expressão "levará em conta as orientações gerais da época" jamais poderá ter o alcance pretendido pelos contribuintes, de vincular a atuação administrativa; de vincular o lançamento ou a decisão do CARF a uma jurisprudência pretérita, a ponto de inviabilizar o próprio exercício da competência estabelecida no art. 142 do CTN ou de inviabilizar o julgamento conforme a consciência do julgador.

A expressão indica, na realidade, que a autoridade julgadora deverá sensibilizar seu critério de decisão pela circunstância de que houve, anteriormente, orientações gerais divergentes. Isto, todavia, só interfere onde há espaço para juízo discricionário do

jugador (onde a lei permita a graduação da multa, por exemplo). As orientações gerais da época jamais poderão determinar a decisão do julgador no sentido de ter ocorrido o fato gerador ou não; no sentido de ser devida a tributação ou não; no sentido de ter havido infração tributária ou não.

Quanto à vedação que se declarem inválidas situações plenamente constituídas, sua efetividade dependerá: i) de verificar se, de fato, há situação plenamente constituída que esteja a ser invalidada; ii) da compatibilidade desta vedação com disposições específicas de cada subsistema jurídico, conforme se explicará adiante.

O verdadeiro e possível alcance do art. 24 Para exemplificar como o dispositivo poderia ser aplicado no âmbito do direito tributário, pode-se cogitar de casos de Drawback, quando o contribuinte obteve o ato concessório e adimpliu suas condições. Se, em razão de mudança posterior de orientação, a autoridade tributária ou o MDIC⁷ questionam a validade do ato concessório (e não o cumprimento das condições estabelecidas no ato), poder-se-ia, à primeira vista, invocar o art. 24 para resguardar os efeitos daquele ato concessório sobre as importações realizadas sob seu amparo.

Essa situação deixa bem evidente o âmbito de aplicação do artigo 24 da LINDB: quando um ato administrativo gera uma situação consolidada em favor do administrado (por exemplo, emite-se uma licença de funcionamento, assina-se um contrato, autoriza-se um pagamento, expede-se ato concessório), a mudança posterior de entendimento sobre a validade e regularidade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração ensejou. Esta é a leitura que deve ser feita. Trata-se de circunstância que não é verificada quando se pratica um lançamento fiscal. A apuração de tributos feita pelo contribuinte, além de não configurar ato administrativo que possa ser objeto de revisão, não gera nenhuma situação consolidada, já que é precária por definição. No lançamento de ofício não há ato praticado que gera situação consolidada em favor do contribuinte. No julgamento de processos pelo CARF, de outro ou do mesmo contribuinte, tampouco há ato administrativo que gere situação consolidada em relação ao contribuinte que esteja sendo autuado, a não ser em relação ao próprio fato gerador objeto de julgamento.

É flagrante a incompatibilidade das disposições do art. 24 da LINDB com o lançamento tributário e com o desenrolar do PAF. Não se trata, portanto, de dizer jocosamente que o CARF se acha "imune" à Lei de Introdução. O problema é de inadequação do texto legal a um contexto jurídico específico.

A inadequação quanto à atividade administrativa do lançamento é absoluta e intransponível.

É importante, todavia, acrescentar: a autoridade julgadora, ao adotar o entendimento ora defendido, não está, de forma alguma, julgando a constitucionalidade do art. 24 da LINDB.

O que se propõe é a delimitação da correta interpretação e aplicação da Lei, segundo o único alcance que de seu texto se pode extrair, de maneira coerente, coesa e harmônica com outras disposições do ordenamento tributário (inclusive as de hierarquia superior).

O art. 24, repita-se, determina apenas que quando um ato administrativo gera uma situação plenamente constituída em favor do administrado, a mudança posterior de entendimento sobre a validade e regularidade deste ato, não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração ensejou. Neste caso, não se poderá, por exemplo, resolver o contrato firmado e que depois foi considerado irregular, sem a devida apuração de haveres; não se poderá impor multa pelo funcionamento irregular em razão da invalidação de licença de funcionamento que, depois de concedida, foi considerada indevidamente expedida; não se poderá invalidar os efeitos das importações realizadas sob amparo de ato concessório regularmente expedido, e que depois foi

considerado inválido em razão de mudança de orientação sobre as hipóteses em que caberia a expedição daquele ato.

São situações absolutamente alheias à relação Fisco-Contribuinte e ao lançamento fiscal ordinário, em que não existe ato administrativo prévio que seja objeto de revisão e nem tampouco existe situação plenamente constituída passível de ser invalidada.

Transcendendo a questão do lançamento fiscal, há ainda outros reparos a fazer quanto à aplicabilidade ampla e irrestrita do artigo 24, e isto vale para todos os espectros do Direito, não apenas para o Direito Tributário.

Diz-se que as alterações na LINDB têm amplo alcance, pois "normas gerais de interpretação e aplicação de Direito obrigam a todos que interpretam e aplicam o Direito".

Contudo, não é porque a disposição foi posta na LINDB que ela será necessariamente considerada como norma geral de interpretação e aplicação. Não se pode, numa canetada, estabelecer a natureza da Lei, e isto foi reconhecido pelo STJ e pelo STF, quando rejeitaram a auto-proclamação da Lei Complementar 118/05 enquanto Lei interpretativa⁸. Menos ainda se poderia fazê-lo por mero "critério geográfico".

Neste sentido, só é possível afirmar que o artigo 24 da LINDB se reveste de caráter hermenêutico até o ponto em que estabelece que a revisão de atos administrativos "levará em conta as orientações gerais da época".

Nessa altura do enunciado, compreende-se que o aplicador da Lei deve "sensibilizar" seu critério de decisão pelo fato de que o administrado confiou em ato anterior da Administração que o suportava.

Contudo, a partir do ponto em que o dispositivo veda que "se declarem inválidas situações plenamente constituídas", estabelecendo a consequência normativa dessa sensibilização do aplicador da Lei, transborda-se a hermenêutica e passa-se a veicular regra dispositiva de direito material. Constitui um non-facere ao agente que aplica a Lei, e não apenas uma técnica de decisão.

Disso, emergem considerações de duas ordens.

A primeira é que, como regra nova de direito material, o art. 24 da LINDB terá efeitos exclusivamente prospectivos, aplicando-se apenas para as mudanças de orientação geral ocorridas a partir de sua vigência.

A segunda é que a inovação legislativa em apreço não se qualifica como mera "norma sobre aplicação de normas", e que suas disposições, por não serem simples normas gerais de interpretação, devem ser confrontadas com as normas especiais vigentes de cada subsistema jurídico.

Quando a LINDB proíbe que se declarem inválidas situações plenamente constituídas em virtude de alteração posterior de orientação, há que se avaliar se tal disposição não contrasta com disposições específicas (expressas ou tácitas) de cada subsistema. Contrastando, não prevalecerá: *Lex specialis derogat generalis*.

Voltando ao âmbito tributário, a par de não se verificar nenhuma situação plenamente constituída que seja invalidada pelo lançamento fiscal, e descartado o art. 24 enquanto norma geral de interpretação, lembra-se que o art. 146, III, da Constituição Federal reserva à Lei Complementar "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária". O Código Tributário Nacional (CTN) é o diploma que veicula tais normas e possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre as limitações à introdução de

novos critérios jurídicos (isto é, limitações específicas às mudanças de interpretação - art. 146).

Neste sentido, não parece possível que a autoridade fiscal que realiza o lançamento, nem tampouco o julgador administrativo, poderiam, sem violar as normas específicas que regem o Direito Tributário brasileiro⁹, concluir, conforme livre convicção, pela ocorrência do Fato Gerador, e ao mesmo tempo afastar a tributação, supostamente autorizados pelo art. 24 da LINDB.

Para ficar apenas com uma, mencione-se o art. 150, § 6º da Constituição Federal, que estabelece que qualquer supressão de tributos ou anistia de multas tributárias há de ser objeto de lei específica. Portanto, se a decisão é pela ocorrência do fato gerador, a exclusão do tributo ou da multa não poderia decorrer de lei geral, como é a LINDB.

Tampouco se afigura possível afastar a incidência de multa e juros fora das hipóteses do art. 100 do CTN, se a lei assim não determina expressamente.

Aliás, é difícil conciliar a aplicação sugerida do art. 24 da LINDB com o parágrafo único do art. 100 do CTN, inequívoca norma geral em matéria tributária, veiculadora de preceito reservado à Lei Complementar.

O artigo 100 define que decisões normativas, atos normativos e práticas reiteradas são normas complementares tributárias, e o contribuinte que age de acordo com elas, terá afastada a imposição de penalidades e juros de mora. O art. 24, aplicado da forma que se tem postulado, ampliaria o benefício, conferindo ao contribuinte que age conforme jurisprudência majoritária não apenas exoneração de multa e juros, mas também uma espécie de imunidade contra o lançamento fiscal, livrando o contribuinte de pagar até mesmo o principal.

Trata-se de completo absurdo. Quanto mais se pensa em termos sistemáticos (interpretação sistemática), mais esdrúxula a proposta de aplicação do artigo 24 se revela, quando se trata do lançamento fiscal.

Com alguma criatividade, poder-se-ia argumentar que, ao vedar a declaração de invalidade baseada em mudança de orientação geral, o artigo 24 estaria implicitamente conferindo “eficácia normativa” à jurisprudência majoritária, fazendo com que se enquadrasse no CTN como norma tributária complementar, nos termos do art. 100, II (e, assim, excluindo multa e juros).

Definitivamente não é o caso.

Em primeiro lugar, não se lê em lugar algum do referido dispositivo que as “orientações gerais da época” possuam efeito normativo, da mesma forma que tampouco o possui a “mudança posterior de orientação geral”. É desconhecida, no ordenamento jurídico brasileiro, a figura do ato normativo implícito. Em segundo lugar, tivesse a jurisprudência majoritária da época caráter normativo, ela vincularia o próprio auditor atuante, impedindo o lançamento fiscal – alcance que, como visto, a redação da norma e o próprio ordenamento não permitem conceber.

Em terceiro lugar, é da natureza das decisões normativas produzir efeitos prospectivos no tempo, característica que o dispositivo não confere à jurisprudência majoritária da época.

Em quarto lugar, atos normativos possuem data de início de vigência e data de revogação – não se pode conceber ato normativo cuja normatividade se crie de maneira gradual e se dilua no tempo. Ressalte-se, nesse diapasão, que o art. 103, II, do CTN, define que as decisões normativas entram em vigor 30 dias após sua publicação.

Pergunta-se: quando se daria essa publicação no caso da fluida e etérea jurisprudência majoritária? Sem a publicação de um hipotético compêndio que caracterize e dê publicidade à jurisprudência majoritária, a suposta decisão normativa por ela constituída jamais entrará em vigor.

Em quinto lugar, a lei não traz nenhum parâmetro para que se caracterize o que é jurisprudência majoritária, sendo impossível que se dê efeito normativo a algo que sequer é minimamente definido pela norma.

Por último, cabe novamente lembrar que o intérprete deve sempre evitar interpretação que "conduz ao vago, ao inexplicável, ao contraditório e ao absurdo". Se a lei realmente conferisse eficácia normativa à jurisprudência majoritária, estar-se-ia diante de norma que promove inaceitável e irreversível engessamento dos órgãos julgadores. Diante do suposto caráter normativo, o órgão julgador "X" jamais poderia contrariar a jurisprudência que o antecedeu no julgamento de determinada matéria, de modo que a jurisprudência majoritária seria sempre corroborada e jamais deixaria de ser majoritária.

Trata-se de situação bastante distinta do efeito normativo conferido pelo ordenamento às decisões do STF em controle concentrado, por exemplo. Neste caso, a eficácia normativa promana de um único órgão, que tem a prerrogativa de evoluir e rever suas próprias decisões. No caso da "jurisprudência majoritária", a eficácia normativa emanaria da profusão de decisões, de diversos órgãos, não havendo órgão capaz de, legalmente, contrariar tal normatividade.

Considerar que o art. 24 confere eficácia normativa à jurisprudência majoritária seria advogar sua negação: a jurisprudência jamais seria alterada, em razão de sua normatividade e, portanto, inútil e desnecessária seria a previsão do próprio artigo 24 a fim de regular mudanças de orientação, que não existiriam.

Teleologicamente, portanto, entender a jurisprudência majoritária como "ato normativo" conduz a situação absurda. Pelas mesmas razões expostas, é inviável qualquer interpretação no sentido de que seja estendido o conceito de "lei", previsto no art. 144 do CTN, para abarcar também o vago conceito de "jurisprudência majoritária". Ademais, interpretar desta forma geraria uma contradição interna do próprio CTN: se o art. 100 distingue e aparta o conceito de leis e de normas complementares, dando à observância das últimas efeitos limitados à multa e aos juros, não poderia o art. 144 estar-lhes equiparando e dando os mesmos efeitos.

Não se advoga, portanto, suposta imunidade do CARF quanto às alterações na LINDB. Suas disposições se aplicarão ao órgão naquilo que tenham caráter geral e naquilo que não conflitem com o subsistema específico em que se insere o Processo Administrativo Fiscal, desde o lançamento até a constituição definitiva do crédito tributário.

A norma do art. 24 da LINDB nem é inteiramente norma geral de interpretação e nem é compatível com o procedimento específico do lançamento fiscal, não sendo cabível, nem recomendável, aplicá-la de improviso a contexto para o qual não foi pensada e, principalmente, ao qual não se ajusta.

O que se pretende extrair do dispositivo é uma imunidade ao lançamento fiscal praticado em desacordo com jurisprudência identificada como majoritária. Tal pretensão é fruto de interpretação extensiva que desborda da mera vedação à invalidação de "situações plenamente constituídas".

Na prática, o que se deseja é alcançar, por meio de interpretação extensiva, uma regra geral, imperativa e automática, de modulação de efeitos no caso de alteração de jurisprudência - um arremedo mal feito e piorado do art. 927, § 3º do CPC, que confere apenas aos Tribunais, e em caráter excepcional, a iniciativa da modulação, quando assim o impuserem critérios de interesse social e segurança jurídica.

Não é isso que o artigo 24 estabelece.

O art. 24 assegura que, quando praticado ato administrativo com base numa orientação vigente e que gera efeitos favoráveis ao administrado, a revisão desse ato fundada em mudança de orientação não prejudicará o administrado que agiu sob a tutela do ato original - neste sentido, não serão declaradas inválidas as situações plenamente constituídas por aquele ato. Não se está, aqui, a negar a possibilidade de que sobrevenham leis para normatizar os efeitos da mudança de jurisprudência no âmbito tributário e, em particular, no PAF. Seria salutar. Mas a hipotética norma teria que ser pensada especificamente para o Sistema Tributário Nacional e seus subsistemas, respeitando suas peculiaridades, respeitando a reserva de Lei Complementar, onde necessário.

Como já dito, não cabe aplicar de improviso ao PAF, uma norma que a ele simplesmente não se ajusta.

Tivesse o legislador tido o devido foco no Direito Tributário, o problema da insegurança jurídica diante da alteração de jurisprudência no PAF poderia facilmente ser endereçado com a inclusão no CTN de previsão semelhante à existente no art. 927, § 3º, do CPC, sem o inapropriado "caráter automático" da modulação de efeitos e, principalmente, definindo devidamente o que se entende por jurisprudência majoritária para tais fins (a meu ver, deve ser um conceito restrito a decisões emanadas de órgãos de cúpula, jamais de decisões esparsas).

Assim, o CARF, por seu órgão máximo e mediante procedimento específico, poderia, em cada situação de alteração jurisprudencial: i) avaliar se, de fato, houve jurisprudência dominante que fora revertida; ii) fixar termo inicial e final para os efeitos da modulação; iii) definir os termos da modulação.

O problemático conceito de Jurisprudência Majoritária Passemos agora a elucidar sobre problemas na aplicação do art. 24 da LINDB que, acredita-se, não se restringem às peculiaridades do PAF, mas que serão verificados em muitas outras searas. Trata-se de dificuldades práticas decorrentes da fluidez e subjetividade do conceito de jurisprudência majoritária.

A fragilidade técnica de que se valeu o legislador não passou despercebida pelo Ministério Público Federal, na Nota Técnica Conjunta n.º 1/2018, que recomendou o veto integral ao PL 7.448/2017, que deu origem à Lei 13.655/18:

Mais uma vez a prodigalidade do PL na utilização de expressões genéricas e de conteúdo indeterminado ("orientações gerais" e "atos públicos de caráter geral") gera, de imediato, interpretação equívoca quanto ao seu conteúdo. O que são "orientações gerais"?

Embora o parágrafo único intente responder essa pergunta, fá-lo com termos igualmente vagos, que geram novas perguntas: O que são "atos públicos de caráter geral"? O que se entende por "jurisprudência administrativa majoritária"?

No que aqui interessa, cabe reprimir: O que se entende por "jurisprudência administrativa majoritária"? Como caracterizá-la? A quem cabe reconhecê-la? Uma coisa é a autoridade julgadora reunir um punhado de julgados, citando-os de forma meramente exemplificativa, e dizer que julga de acordo com a jurisprudência majoritária. Outra completamente diferente é a lei atribuir efeitos jurídicos relevantes a um débil e impreciso conceito de "jurisprudência majoritária". É preciso cuidado e método para defini-lo devidamente.

Já faz algum tempo, o ordenamento confere efeitos vinculantes a certas decisões, não por seu caráter reiterado (e, por conseguinte, majoritário), mas em razão do procedimento especial adotado para sua prolação e/ou da precedência do órgão prolator

no sistema jurídico. É o caso dos acórdãos do STF em controle concentrado de constitucionalidade (art. 927, I, CPC); dos acórdãos de resolução de demandas repetitivas e as orientações do plenário dos Tribunais, relativamente à sua jurisdição (927, III e V, CPC); os acórdãos de julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário (art. 927, III, CPC);

das resoluções do Pleno do CARF (art. 76, RICARF).

Diferentemente, as decisões judiciais ou administrativas “comuns”, prolatadas fora do espectro retratado no parágrafo anterior, não possuem efeito vinculante e experimentam lenta e gradativa escalada em seu poder persuasivo, apenas na medida em que corroboradas por reiteradas e concordantes decisões.

Estabelecer o momento em que reiteradas e concordantes decisões passam a configurar jurisprudência majoritária, dotada de poder persuasivo a ponto de se tornar vinculante, como se pretende, é problema que o parágrafo único do art. 24 impõe e em nada contribui para solucionar.

Quantas decisões reiteradas seriam necessárias? Essa quantidade deve variar conforme a proeminência da instância prolatora? A caracterização de jurisprudência majoritária deve se resumir aos casos de “flagrante evidência”?

Havendo decisões em sentidos diversos, o “cálculo” do caráter majoritário se daria por “maioria simples” ou por “maioria qualificada”? O termo “majoritário” pode ser encarado sob um critério não-quantitativo, mas qualitativo, de modo que a primeira e única decisão, prolatada por um órgão de cúpula, como por exemplo a CSRF ou o STJ configuraria “jurisprudência majoritária”? Será que as primeiras decisões sobre um determinado tema, proferidas por um mesmo colegiado, numa mesma sessão, possuem os predicados de uma “jurisprudência majoritária”, ou o conceito deve envolver também um critério de “estabilidade” da jurisprudência, no sentido de ser “pacífica”?

O julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos no CARF, que não tem efeito vinculante expresso, estabelece automaticamente o caráter majoritário da jurisprudência? Estão os operadores do direito fadados a desperdiçar seu empenho na caracterização, caso a caso, da condição majoritária dos precedentes, no caso de existirem decisões pretéritas em sentidos opostos?

São questões que terão de ser enfrentadas pelos órgãos julgadores administrativos, cuja solução não será nada fácil. Noutra giro, cumpre asseverar que, conforme preconiza o art. 926, § 2º do CPC, a edição de enunciados de súmulas deve se ater às circunstâncias fáticas dos precedentes. Por analogia e por questão de lógica, o reconhecimento formal de que dada jurisprudência é majoritária também o deve.

É dizer: qualquer alegação, perante os órgãos julgadores, no sentido de que jurisprudência majoritária existente à época invalida o lançamento fiscal, precisará demonstrar haver identidade entre as circunstâncias fáticas dos precedentes apontados e aquelas do feito sob julgamento.

Considerando-se exemplificativamente a questão do aproveitamento fiscal do ágio mediante incorporação de empresa-veículo, é necessário que se demonstre que as empresas-veículo utilizadas nos casos que formaram os precedentes ostentavam, no contexto do planejamento tributário analisado, características e função semelhantes às da eventual empresa-veículo que interveio no caso concreto sob análise.

Ademais, ainda tomando como exemplo o caso da amortização do ágio, fenômeno no qual os fatos geradores autuados se prolongam no tempo (aproveitamento mensal de despesas indedutíveis), deverá o julgador (ou a diligência) também verificar se a jurisprudência se manteve favorável ao contribuinte durante todos os anos-calendário lançados ou se, em algum momento compreendido entre o ano-calendário inicial e o

final, houve a reversão da jurisprudência majoritária, não havendo que se falar no cancelamento do auto de infração a partir de então.

Como se pode verificar, a par da completa inadequação em relação ao lançamento fiscal e ao PAF, a redação do art. 24 da LINDB quis abraçar o mundo com as pernas, excedeu na ousadia e descuidou na cautela e na clareza, ao atribuir consequência jurídica relevante e impositiva a conceito jurídico de elevadíssima abstração (desconhece-se autor ou precedente que tenha se dedicado a definir "jurisprudência majoritária"), num evidente contrassenso com a finalidade da própria Lei 13.655/2018, que era justamente propor normas que aumentassem a segurança jurídica na aplicação do direito público.

Classificação fiscal dos Kits concentrados

A recorrente alega a necessidade de revisão da decisão para a correta classificação fiscal dos kits concentrados, e que deve ser analisado o laudo técnico e a correta aplicação das normas do Sistema Harmonizado. Apresenta argumentação sobre a interpretação do SH e agrega jurisprudência e doutrina.

O assunto não é novo no CARF e já foi discutido nesse Colegiado, por isso tomo a liberdade de reproduzir acórdão 3401-006.747, julgado em agosto de 2019, para o mesmo contribuinte, de relatoria do conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares, em que a turma decidiu por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso:

V.2 - DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS CONCENTRADOS DE ACORDO COM AS RGI'S E COM A NESH

Sustenta o recorrente que para se proceder à classificação fiscal de uma mercadoria, não basta a aplicação dos códigos do Sistema Harmonizado de forma discricionária, sendo imperioso verificar todas as características técnicas - intrínsecas e extrínsecas -, bem como as funções por ela exercidas, a fim de se verificar em qual código NCM ela se enquadra, baseado em fatores técnicos, e não tributários.

Alega, contudo, que o procedimento em tela não foi adotado no presente caso, uma vez que tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida desconsideraram elementos essenciais para a determinação da classificação dos kits concentrados, o que, por óbvio, culminou na adoção de interpretação equivocada da NESH e das RGIs, pautada nas premissas equivocadas de que (i) classificação fiscal de mercadorias independe de seus aspectos técnicos e que (ii) o fato de os kits serem compostos por elementos acondicionados em embalagens individuais seria suficiente para impossibilitar seu enquadramento no NCM 2106.90.10 EX 01.

A posição 2106.90.10, EX. 01, possui o seguinte texto na TIPI/2011:

Código da posição Texto da posição Alíquota

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas 0

Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado 20

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo fornecedor

acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

Do quanto exposto verifica-se que, para que o contribuinte possa se creditar do IPI nas operações objeto da autuação, faz-se necessário determinar quais as alíquotas de IPI que incidiriam nestas operações, caso não fossem isentas. Para tanto, deve realizar a classificação fiscal das mercadorias pela TIPI, e assim obter as alíquotas correspondentes a cada classificação.

O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fosse um produto único, na posição 2106.90.10, EX. 01, cuja alíquota era de 20%. Fazendo incidir estas alíquotas sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A fiscalização, por sua vez, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela 3 acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

Art. 12. As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

Os arts. 15 a 17 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), regulamentam a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei nº 4.502/64:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 10).

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:

Art. 1.º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2.º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3.º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).

A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:

REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

(...)

b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

(...)

REGRA 2

(...)

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

(...)

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, QUANDO FOR POSSÍVEL REALIZAR ESTA DETERMINAÇÃO.

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) Os produtos misturados;
- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preenchem, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

Em consequência, a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;

– uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

A RGI 2, por sua vez, determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos, como é o caso em questão efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de concentrados, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todas as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: a) que seja uma preparação "composta"; b) que não seja alcoólica; c) que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; d) que seja própria para

elaboração de bebida da posição 22.02; e) que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

A Fiscalização entendeu que os kits de concentrados não atenderiam às características "a", "c" e "e". Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente.

O art. 29 do Decreto n.º 6.871, de 04/06/2009, que regulamenta a Lei n.º 8.918/94, a qual dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, traz outro conceito para o que seja um "preparado":

Art. 29. Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

Mesmo que se entenda que não existe um conceito técnico preciso do que seja uma "preparação" nas NESH, o que autorizaria a que se fizesse uso do seu sentido comum, ainda assim verificaria se tratar de "coisa preparada, composta, manipulada, obtida por meio de composição, de forma a poder ser utilizado" ou "qualquer coisa feita, equipada ou composta para determinado fim, que tenha sofrido operação ou processo de aprontar qualquer coisa para uso ou serviço". Como "preparação química", seria uma mistura de substâncias adequadas para uma determinada experiência ou operação química.

Nesse sentido, teríamos uma mistura, algo que não fosse uma matéria individual. E "pronto para uso" não significa que não possa sofrer alterações posteriores, ou que tenha que se destinar a um consumidor final. Um produto intermediário, por exemplo, pode perfeitamente ser uma "preparação composta".

Entretanto, quando se busca analisar se tal produto seria um extrato concentrado ou sabor concentrado, tal como exige o texto da posição, constata-se que assiste razão à Fiscalização. De fato, como bem destacado pela Autoridade Fiscal, o art. 13, § 4º, do já citado Decreto n.º 6.871/2009, que regulamentou a Lei n.º 8.918/1994, especifica o que seja um produto (extrato ou sabor) concentrado:

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

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

(...)

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

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o fluxograma do processo produtivo, constante do TVF, além de todas as partes que compõem os "kits" só serem misturados dentro das instalações do recorrente, também a adição de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento. Assim restou assentado no TVF:

6.55 A utilização, no Ex 01 e no Ex 02 do código NCM 2106.90.10, da expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” demonstra que as citadas exceções tarifárias estão tratando de uma preparação composta que é capaz de, por simples diluição, resultar na bebida. Prova disso é que a diferenciação entre o Ex 01 e Ex 02 é a capacidade de diluição. Enquanto o primeiro trata de preparação com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, o segundo trata de diluição igual ou inferior a 10 partes. Assim, se a preparação diluída não resultar na bebida final não há como se definir sua capacidade de diluição em “partes da bebida por cada parte do concentrado.

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de concentrados, mesmo em conjunto, como um “extrato ou sabor concentrado”, segundo o conceito especificado no art. 13, § 4º, do Decreto nº 6.871/2009.

Há, ainda, uma segunda razão para a mercadoria não ser classificada na posição 2106.90.10 Ex. 01 por aplicação automática da RGI 1, derivada do motivo acima identificado. Como os “kits” ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade de introdução do açúcar na preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como determina o art. 13, § 4º, do Decreto nº 6.871/2009, o “kit”, após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto “com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”, o que não ocorre, efetivamente. Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não restaria atendida.

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits de concentrados como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto “com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”, tendo em vista a necessidade de adição de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto “com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”.

Esclarecida a tese suscitada pelo recorrente, volto à aplicação das RGI's. Verificado que as “preparações” são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, para realizar sua classificação fiscal é necessário valer-se da RGI 3, segundo a qual os produtos misturados classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação. Trata-se de um método de classificação específico para produtos misturados, conforme preconiza a Nota Explicativa VI, da RGI 3 b).

Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preenchem, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;

– uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.

Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente: 1) camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, cada um desses produtos apresentados numa lata metálica; 2) bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, cada qual em sua respectiva garrafa; e 3) café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, porém acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

A Nota afirma, de forma cristalina, que "No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada". Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

Além disso, a Nota Explicativa XI da RGI 3 b) também não permite que mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, possa ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única.

Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3 b) ainda há uma particularidade referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.

A Nota Explicativa XI da RGI 3 b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira 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" objeto do presente processo.

O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

O texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por

objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto, neste aspecto, o entendimento da Autoridade Fiscal.

Do quanto exposto neste voto, verifica-se que nenhum componente dos "kits", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.

O Auditor-Fiscal realizou a classificação das partes componentes dos kits no tópico “8 – DA IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES FISCAIS E ALÍQUOTAS PARA OS COMPONENTES DOS CHAMADOS “KITS/CONCENTRADOS”, ao qual remeto a leitura para fins de verificação das classificações fiscais atribuídas aos produtos. Tal matéria restou incontroversa nos autos, posto que o recorrente não contestou cada classificação isoladamente, mas tão somente a própria reclassificação em si, pugnando pela manutenção da classificação por ele mesmo proposta, no Ex. 01 da posição 2106.90.10.

Voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

Boa-fé da recorrente

A recorrente solicita a convalidação dos créditos apropriados em virtude da boa-fé, e a impossibilidade de aplicação de responsabilidade objetiva, e que exigir a verificação e fiscalização da correta classificação fiscal de cada produto adquirido com isenção inviabiliza as atividades. Para ela o art. 327 do Decreto 7.212/10 prescreve prática irrealizável.

O art. 136 do CTN prescreve a responsabilidade objetiva do agente:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seus fornecedores.

A multa foi aplicada pelo não recolhimento do IPI devido, sem qualificação da multa já que não foi identificada conduta dolosa.

Por isso voto por negar provimento a essa alegação.

Direito ao creditamento do IPI referente à aquisição de rolhas, tampas e filmes plásticos.

A decisão firmou entendimento que é indispensável a utilização de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem regional com interpretação liberal do art. 111, II do CTN. A recorrente prestou os esclarecimentos e houve vitória técnica em seu estabelecimento industrial. O dispositivo legal concede o benefício para os casos de utilização de matéria-prima regional e no caso dos filmes plásticos ficou comprovada a utilização do óleo de dendê, apesar de ser alegado pela fiscalização resultante de um processo anterior ao refinamento e encontrado em quantidade ínfima.

O Decreto-Lei n.º 1.435/1975 estabeleceu a isenção do IPI para produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, de produção regional por estabelecimentos localizados na área da Amazônia Ocidental, o que foi regulamentado pelo RIPI/2010, acrescentando que deveria haver projeto aprovado pela Suframa para usufruto do benefício:

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei n.º 291, de 28 de fevereiro de 1967.

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

Pelo teor do dispositivo verifica-se que os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados estão excluídos do benefício. Não sendo possível inferir que os filmes plásticos usufruem da isenção.

No caso da aquisição de tampas, rolhas, filmes plásticos e filmes SH provenientes das fornecedoras América Tampas e Arosuco a Fiscalização alega que tais mercadorias são elaboradas a partir da utilização de insumos de origem mineral, e segundo a recorrente a fiscalização não apresentou parecer técnico.

A empresa América Tampas da Amazônia apresenta esclarecimento de que não aplica produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, citado no artigo 92 (Amazônia Ocidental), inciso III, do RIPI/2002 e sim pelo artigo 69 (Zona Franca de Manaus) do RIPI/2002 na sua produção.

Concluo que as tampas, rolhas e filmes plásticos não atendem aos requisitos normativos e não sendo necessário o laudo para embasar as conclusões da fiscalização, já que os elementos apresentados na autuação foram suficientes.

Direito constitucional ao crédito do IPI referente aos insumos desonerados adquiridos da ZFM.

A recorrente alega que independente do insumo originário da ZFM ser isento ou estar enquadrado em classificação fiscal tributada a alíquota zero há o direito de crédito do IPI em virtude do princípio da não cumulatividade. A glosa de créditos decorrentes da aquisição dos kits concentrados implica a desnaturação da sistemática não-cumulativa.

Segundo o art. 237 do RIPI/2010 os estabelecimentos industriais poderão se creditar do valor do imposto sobre os produtos adquiridos da Amazônia Ocidental com isenção desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem:

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

Em 25/04/2019, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.891/SP, o pleno do STF votou que:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

A decisão ainda não transitou em julgado, existindo ainda a possibilidade de ser proposta modulação dos efeitos da decisão, portanto, como não existe lei federal específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, voto por negar provimento.

Regularidade do creditamento do IPI, inclusive extemporâneo, decorrente da aquisição de materiais intermediários e insumos.

No recurso voluntário também é apresentado sua insatisfação com a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de materiais intermediários e insumos, Para a recorrente a expressão “consumidos no processo de industrialização” deve ser interpretada no sentido de bens serem desgastados ao longo do processo produtivo, e a fiscalização glosou o créditos em virtude dos Pareceres Cosit nº 65/1979 e 181/1974, que parte do contato físico com o produto final.

As alegações comportam as glosas de insumos consumidos no processo fabril, a saber: partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos com desgaste em prazo inferior a um ano, além de materiais químicos para limpeza dos equipamentos.

A controvérsia se dá acerca do conceito de insumos, à luz da legislação do IPI, matéria regulamentada no art. 226 do RIPI/2010 que dispõe:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem

consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Conforme Parecer Normativo CST 65/1979, a expressão "consumidos no processo de industrialização", há de ser entendida em sentido amplo abrangendo exemplificativamente o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, o que está de acordo com o decidido majoritariamente pelo CARF e REsp 1.075.508/SC (repetitivo) do STJ:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1.075.508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009).

Produtos de limpeza, lubrificantes, partes e peças das máquinas sofrem desgaste no processo produtivo de forma indireta, não tendo contato direto com o produto fabricado (bebidas) por isso não há que se falar em direito ao crédito.

O critério a ser considerado não é o da utilidade do bem para o processo produtivo, noção que amplia, sem respaldo normativo, o conceito de insumo; tampouco é suficiente o mero desgaste do bem empregado na atividade empresarial. Vide Acórdãos nº 9303-004.404, 3301-002.182, 3403-001.622, 0203.528, 0203.567, exemplificativamente.

Improcedência e ilegalidade da multa de ofício, vedação ao confisco.

A recorrente traz argumentação jurídica e doutrinária para justificar a improcedência e ilegalidade da multa de ofício aplicada, e que no patamar atuado configura prática de confisco que é vedada na legislação.

A multa imposta encontra previsão legal no art. 44, inciso I, c/c os §§ 1º e 2º, inciso I, da Lei n.º 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

A matéria já se encontra pacificada administrativamente, nos termos da Súmula CARF n.º 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Com última alegação apresenta a improcedência e a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício lançada.

A questão já se encontra pacificada, nos termos da Súmula CARF n.º 108, sendo que a aplicação é obrigatória pelas turmas do CARF:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional e voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)

Fl. 46 do Acórdão n.º 3401-006.879 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10380.730569/2017-86