



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



**Processo nº** 10480.724729/2018-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.051 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2022  
**Recorrente** NORSА REFRIGERANTES S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

Por expressa determinação de Decreto regulamentar, o Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o DecretoLei nº 288/67, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, e sendo considerado o produto como “concentrado para bebidas não alcólicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM nº 2108.90-10 EX 01, deve ser revetida a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso para **(i.1)** afastar as preliminares invocadas pela defesa, **(i.2)** manter a glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes, e **(i.3)** sobre as glosas não afastadas, aplicar a Súmula CARF nº 108 para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; e **(ii)** por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso para **(ii.1)** reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos

geradores referentes ao período anterior a 20/06/2013; e (ii.2) reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que afastavam a decadência e, no mérito, negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cynthia Elena de Campos. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. O Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 63, §7º, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo –Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 58.380.360,39 (débito original - sem os acréscimos legais), consolidado na data do lançamento, em decorrência das seguintes infrações:

1- CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO - BEBIDAS: O estabelecimento industrial aproveitou indevidamente crédito de IPI recebido em transferência de outras filiais.

2- CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO: KITS DE CONCENTRADOS PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS PROVENIENTES DA ZFM: O estabelecimento industrial calculou indevidamente, como se devido fosse, crédito de IPI nas aquisições de kits de concentrados para elaboração de bebidas do capítulo 22 provenientes da ZFM (Zona Franca de Manaus), em decorrência de erro de classificação fiscal do produto.

3- SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - ERRO NA ALÍQUOTA ESPECÍFICA- Preparação compostas, não alcoólicas (extratos/sabores concentrados) "postmix" e Águas, incluídas águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas: O estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados com destaque de IPI menor que o devido, por erro na alíquota do imposto. Conforme Informação Fiscal, que fez parte integrante

do auto de infração, o Fisco concluiu que o procedimento correto para classificação fiscal dos *kits* adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI n.º 1 sobre cada componente individual, e não sobre o **conjunto, como fez a empresa** e tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, não haveria crédito de IPI a ser escriturado no livro de apuração do imposto. Assim, seria INEXISTENTE o direito a crédito de IPI decorrente das aquisições dos Kits da RECOFARMA.

O Fisco acrescentou que os insumos em questão, denominados pelas empresas de "concentrados", são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), alguns contendo substâncias puras e, por isso, cada produto individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.

Houve também glosa de outros créditos de IPI como valores decorrentes da aquisição bens de uso e consumo, a exemplo de antibactericidas, detergentes, agentes orgânicos de superfície, os quais **não** se prestam a ofertar créditos por **não** se enquadrarem no conceito de **insumos** e também de créditos recebidos de outras filiais, além da tributação da saída de produtos com destaque a menor do imposto, como os produtos classificados nos códigos e posições 2106.9010, Ex 02, e 2202.1000 da TIPI.

Procedeu-se, então à reconstituição da escrita fiscal do IPI no período compreendido entre janeiro 2013 e junho de 2017.

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou impugnação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

#### DA DECADÊNCIA

Preliminarmente a AUTORIDADE decaiu do direito de glosar créditos de IPI e ou de exigir o imposto relativamente ao período anterior a 20.06.2013, porque transcorreram-se mais de cinco anos entre os fatos geradores e a ciência do AUTO, visto que aplicável a hipótese o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10.

Nos termos do já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), é suficiente para aplicar o referido dispositivo que os créditos utilizados para dedução dos débitos sejam admitidos pelo próprio contribuinte, ainda que erradamente, desde que o contribuinte não tenha agido com dolo, fraude ou simulação e não tenha sido imposta multa qualificada (Acórdão da CSRF n.º 9303-003.299, de 24.03.2015, da relatoria do Conselheiro JULIO CESAR ALVES RAMOS).

#### DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

No período atuado, a IMPUGNANTE tem direito aos créditos de IPI e de calcular os referidos créditos de IPI a alíquota correspondente a classificação fiscal indicada pelo fornecedor, porque esse foi o critério jurídico adotado em lançamento anterior e a AUTORIDADE não poderia alterar esse critério retroativamente, sob pena de violação ao art. 146 do CTN.

Ocorre que a previsão constante do art. 146 do CTN se aplica a qualquer forma de manifestação da AUTORIDADE, porque seu objetivo único é o de resguardar o princípio da confiança legítima e qualquer restrição ao seu alcance ofende a regra hermenêutica segundo a qual onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete restringir.

Nesse sentido, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, no Acórdão no 3407-002.537, decidiu que o art. 146 do CTN impede que a Autoridade reveja as atividades do contribuinte realizadas em conformidade com o critério jurídico por ela adotado em lançamentos anteriores.

No caso, há manifestação da própria AUTORIDADE, na qual restou expressamente reconhecido que : (i) o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado para bebidas não alcoólicas, (ii) a classificação fiscal desse produto corresponde a posição 21.06.90.10 Ex. 01 e (iii) esse produto faz jus a isenção do art. 6º do DL no 1.435/75.

Assim, o novo critério jurídico utilizado pela AUTORIDADE não poderia retroagir para atingir fatos geradores anteriores a sua introdução (15.06.2018), data da lavratura do presente AUTO, no qual, pela primeira vez, foram questionados o direito ao crédito de IPI, a natureza do produto adquirido e sua respectiva classificação fiscal em relação a período no qual vigia orientação da própria AUTORIDADE em sentido totalmente diverso ao novo critério jurídico ora adotado. Em suma, é inconteste que houve modificação de critério jurídico aplicada de forma retroativa e, pois, deve ser cancelado integralmente o AUTO e reconhecido o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas na alíquota relativa a posição 2106.90.10 Ex. 01 da TIPI.

#### DA NÃO RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE, COMO TERCEIRO ADQUIRENTE, POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO

Inicialmente, cumpre destacar que a IMPUGNANTE não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor da mercadoria, pois não há na lei nem no regulamento de IPI tal obrigatoriedade e esse entendimento está em linha com a jurisprudência judicial e administrativa.

Na esfera judicial, restou pacificado o entendimento de que a obrigação para o adquirente verificar a correção da classificação fiscal, não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei nº4.502/64 (Mandado de Segurança nº 105.951-RS, 6ª Turma do Extinto Tribunal Federal de Recursos TRF, Relator Ministro CARLOS MARIO VELLOSO, DJ de 29.10.1981, e RBSP nº552.419, 1ª Turma do STJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 19.12.2005, entre outros).

Na esfera administrativa, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Seção do CARF proferiu os acórdãos nºs 3401-003.751, de 26.04.2071, e 3401-003.838, de 28.04.2017, ambos sob a relatoria do Conselheiro LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO, no sentido de que se o crédito do IPI é calculado pelo adquirente com base na classificação fiscal consignada pelo fornecedor na respectiva nota fiscal, autoridade administrativa não pode proceder a sua glosa, em razão do disposto no art. 62 da Lei no 4.502/64.

Portanto, a IMPUGNANTE agiu lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente a classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA.

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS PARA BEBIDAS.

A AUTORIDADE reviu a classificação fiscal adotada pelo fornecedor e reclassificou os concentrados para bebidas não alcoólicas adquiridos pela IMPUGNANTE em diversas posições da TIPI:

Para melhor compreender a adequada classificação dos concentrados para bebidas não alcoólicas adquiridos pela IMPUGNANTE, deve-se, inicialmente, delimitar a sua natureza e características essenciais.

A Portaria Interministerial- MPO/MICT /MCT nº 08, de 25.02.1998, (i) estabelece o PPB dos concentrados para bebidas não alcoólicas, os quais foram correlacionados pela SUFRAMA ao código 0653 e (ii) expressamente reconhece que

esses concentrados são um único produto, composto por partes líquidas e sólidas cuja homogeneização somente ocorre quando necessário. :

Considerando o PPB definido na referida Portaria Interministerial, a SUFRAMA editou a Resolução do CAS n.º298/2001 que, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007.

O Instituto Nacional de Tecnologia (INT) também reconheceu que o produto fabricado pela RECOFARMA é o concentrado para bebidas não alcoólicas, tal como consta do código 0653, e que este concentrado, oriundo do PPB da referida Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º08/98, tem a natureza de uma mercadoria única.

Com efeito, o INT, examinando os aspectos técnicos de cada parte das preparações elaboradas pela RECOFARMA, chegou a conclusão de que essas preparações constituem um produto único.

Assim, na parte em que tecnicamente definiu que os produtos elaborados pela RECOFARMA são uma mercadoria única, entregues em kits, o Laudo do INT deve ser, imperiosamente, adotado, nos termos do art. 30, caput, do Decreto no 70.235/72, e observado nos termos do art. 26-A do no 70.235/72.

Vale ressaltar, por outro lado, que o Laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer mencionado pela AUTORIDADE sequer pode ser utilizado como prova no presente caso:

a) seja porque a AUTORIDADE não juntou a íntegra do referido Laudo (deixou de anexar a parte relativa ao produto "concentrado/kit sabor Coca-Cola Light", citado nos "quesitos para perícia em concentrados/kits produzidos pela RECOFARMA");

b) seja porque não foi elaborado por órgão Federal a que os arts 26-A e 30 do Decreto n.º70.235/72 atribuem força vinculante, como é o caso do INT.

Em suma, somente o Laudo do INT vincula a Administração Pública, nos termos do art. 30 c/c art. 26-A, ambos do Decreto n.º 70.235/72 e a sua conclusão no sentido de que o produto elaborado pela RECOFARMA é mercadoria única é suficiente e bastante para afastar a fundamentação do AUTO.

Sendo vinculante para a Administração Pública a premissa de que o produto elaborado pela RECOFARMA é uma mercadoria única, a Fiscalização jamais poderia reclassificá-lo em partes e em posições diferenciadas da TIPI como se cada componente do produto constituísse um outro produto, sob pena de inobservância.

Expostos os motivos pelos quais as mercadorias não poderiam ser classificadas no código informado pelo autuado, caberia a fiscalização, então, encontrar os códigos da NCM corretos, apresentando os esclarecimentos do fatos, embasado nas características técnicas das mercadorias, e os fundamentos que amparam essa nova classificação. Todavia, quanto a esse aspecto, o auto de infração revelou-se omissivo. Pelo simples exames dos quadros apresentados, vê-se que a fiscalização limitou a descrever o produto importado e a informar o código tarifário por ela considerado correto ou seja, os códigos NCM adotados pela fiscalização não estão acompanhados da prova.

Uma vez definida a natureza única do produto fornecido pela RECOFARMA, passa a IMPUGNANTE a demonstrar que compete a SUFRAMA, qualidade de órgão técnico, proceder a sua classificação fiscal.

Com efeito, é ínsita a competência da SUFRAMA efetuar a classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme PPB definido em Portaria Interministerial, porque somente com respectiva classificação fiscal é possível identificar produto beneficiado, para fins de IPI.

No caso, como visto, o produto elaborado pela RECOFARMA foi classificado pela SUFRAMA no código 0653 concentrado para bebidas não alcoólicas, com a indicação da respectiva classificação fiscal 21.06.90.10. EX. 01 considerando a sua destinação e a sua capacidade de diluição, conforme projeto industrial aprovado pela SUFRAMA para a RECOFARMA.

A própria SUFRAMA confirma também que a RECOFARMA continua observando o respectivo PPB e adotando a mesma classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida, nos termos do ofício n.º 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28.08.2015, e do ofício no 3538-SPR/CGAPI/COPIN, de 26.09.2014, expedidos pela SUFRAMA e apresentados em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola (DOCs. 07 e 08).

Observe-se que a competência da RFB para efetuar a classificação fiscal excludente de produtos não é exclusiva nem excludente.

Com efeito, o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva nem excludente para efetuar a classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico (naquele caso, a ANVISA) e não cabendo a RFB questionar aquela classificação.

... ainda que se pretendesse rever a validade do ato da SUFRAMA, o que se admite apenas para fins de argumentação, seus efeitos seriam prospectivos, e nunca retroativos. Ademais, ainda que a SUFRAMA não tivesse competência para identificar fiscalmente os produtos que incentiva nem que a respectiva classificação fiscal do produto incentivado não constasse de ato administrativo, note-se que, pela interpretação histórica das TIPIs desde 1988, o concentrado para bebidas não alcoólicas sempre foi classificado como mercadoria única constituída por diversos componentes.

Neste particular, é relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado daquela posição para que todos os demais componentes que a ele se juntaram sejam integrados ao mesmo produto e classificados na mesma posição.

Na TIPI de 1988, tais "preparações compostas para elaboração de bebidas" estavam compreendidas na posição 21.06.90.01 e as respectivas subposições apenas variavam em função do seu componente relevante (extrato de coca, ácido cítrico, óleos essenciais de frutos, sucos de frutas, extrato de semente de guaraná, extrato de outras sementes ou qualquer outra); e havia, ainda, previsão de uma classificação residual (0199 qualquer outra).

Com o advento da TIPI de 10.12.1996, a posição 21.06.90.10 continuou sendo as "preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)", o que evidenciava a circunstância de a mercadoria ser composta de várias partes (essa posição 21.06.90.10 consolidou todas as subposições da TIPI anterior, inclusive as residuais).

E, nos EX. 01 e EX. 02, passou a enfatizar a relevância do elemento comum a todas aquelas classificações, qual seja, a sua destinação para elaboração de bebida do capítulo 22:

Essa mesma descrição foi mantida pela TIPI de 2002, na posição 21.06.90.10, sendo que o EX. 01 passou a compreender as "preparações compostas" destinadas a "elaboração de bebida da posição 22.02", o que foi mantido nas TIPI de 2006, 2011 e na recém editada TIPI de 2016.

Assim, para se chegar a interpretação restritiva da AUTORIDADE, no sentido de que o EX. 01 referir-se-ia apenas ao concentrado já homogeneizado e que essa

homogeneização somente ocorreria no estabelecimento da IMPUGNANTE, seria necessário que a redação do referido EX. 01 fizesse referência apenas aos "extratos concentrados ou sabores concentrados", e não ao gênero "preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados) ", como consta expressamente da redação da TIPI da referida posição.

Nesse passo, cabe esclarecer que:

a) a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23.08.1985, citada pela AUTORIDADE, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB;

b) tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurício, Austrália) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b); objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil ocorre pelo fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3o da referida Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao Decreto no 97.409/L9BB); e

d) no Brasil há posição específica com mais de seis dígitos, a saber:21.06.90.10. EX. 01.

Registre-se também que os laudos juntados pela RECOFARMA nos PAs nos 11080.132960/2014-10 e 11080.732871 /2014-28 chegam a mesma conclusão de que os concentrados para bebidas não alcoólicas devem ser classificados na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI (DOCs. 09 e 10) .

Por fim, se houvesse qualquer dúvida quanto a correção da posição 21.06.90.10 EX. 01 aos produtos adquiridos pela IMPUGNANTE, constante das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, essa classificação fiscal deveria prevalecer por ser a classificação dada pela SUFRAMA, em ato administrativo, devendo ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 112 do CTN.

#### ILEGALIDADE DO AUTO - AUSÊNCIA DE ARBITRAMENTO

A AUTORIDADE reconheceu que uma das partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito: Assim, a conclusão da AUTORIDADE é ilógica e ilegal, porque se ela adotou o entendimento de que seria possível separar as partes do referido produto para verificar individualmente a classificação fiscal de cada parte, deveria ter arbitrado o valor da parte supostamente classificada na posição 3302.10.00, ao invés de afirmar que não seria possível calcular essa parcela do crédito individualmente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e ofensa ao art. 142 do CTN, que define o lançamento tributário como sendo ato administrativo vinculado.

Por fim, registre-se, ainda, que tal ilegalidade acarreta no cancelamento integral do AUTO, pois não é possível que a autoridade julgadora determine a sua correção nessa parte e, conseqüentemente, a quantificação do valor do crédito, pois essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, o que viola os arts. 142 e 146 do CTN.

#### FALTA DE PROVAS PARA EMBASAR A AUTUAÇÃO

Além disso, o AUTO utilizou, como suposta prova para respaldar que o produto não seria uma mercadoria única e classificar seus componentes, laudo pericial elaborado durante a fiscalização que originou o PA no 11080.732960/2014-10, instaurado contra a RECOFARMA (Laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer).

Ocorre que tal Laudo não pode ser utilizado como prova suficiente para justificar essa reclassificação, porque não abrange o período correspondente a totalidade dos fatos geradores discutidos no presente processo e a AUTORIDADE não juntou a íntegra do referido Laudo, na medida em que não anexou a respectiva parte relativa ao produto "concentrado/kit sabor Coca-Cola *Light*", citado nos "quesitos para perícia em concentrados/kits produzidos pela RECOFARMA".

Dessa forma, o AUTO é ilegal, porque não tem respaldo probatório.

#### DO DIREITO AO CRÉDITO.

Deve ser reconhecido o direito da IMPUGNANTE ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047183-4 e no MSI n.º 95.0009470-3 e em razão do benefício previsto no art. 6º do DL n.º 1.435/75.

#### • DA COISA JULGADA FORMADA NO MSC N.º91.0047183-4 e NO MSI N.º 95.0009470-3

Em 02.12.1999, transitou em julgado a decisão proferida pelo STF nos autos do MSC n.º91.0047783-4, reconhecendo o direito de todos os associados AFBCC utilizarem o crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos utilizados na industrialização de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus (fls. 250 a 256);

Em relação aos fatos geradores praticados pela NORSA REFRIGERANTES S/A (fevereiro de 2011 a dezembro de 2011), a IMPUGNANTE tem direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, por força da coisa julgada individual formada no MSI n.º 95.0009470-3. Isso porque é indiscutível e incontroverso que nos autos do MSI foi proferida decisão final reconhecendo a IMPUGNANTE o direito de se creditar do IPI decorrente da aquisição de insumo isento para refrigerantes, elaborado pela RECOFARMA, situada na Zona Franca de Manaus.

#### • DO DIREITO EM RAZÃO DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 6º DO DLn.º1.435/75

Não obstante a existência da coisa julgada seja suficiente e bastante para assegurar o direito ao crédito do IPI, porque a isenção tratada na referida coisa julgada (art. 9º do DL n.º 288/67) é autônoma e independente, a IMPUGNANTE passa a rebater também a afirmativa genérica do AUTO de que os insumos fabricados pela RECOFARMA não fariam jus à isenção do art. 6º do DL n.º 1.435/15.

Os insumos são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI, conforme atestado pela Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, e já reconhecido pelo CARF no recente Acórdão n.º 3401003.750, de 26/04/2017, visto que a RFB não pode desconsiderar ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade.

#### DAS CONSIDERAÇÕES DE ORDEM POLÍTICA E ECONÔMICA

Apesar do fato de a AUTORIDADE afirmar que tais considerações não tem repercussão sobre o lançamento, a IMPUGNANTE as rejeita de forma preempatória e

se resguarda no direito de impugná-las se e quando forem objeto de autuação, o que não ocorreu no presente caso.

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA.

A, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

No caso, como já visto, a SUFRAMA tem competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 9º do DL n.º 288/67 e no art. 6º do DL n.º 1.435/75 e, pois, para classificar o produto beneficiado, nos termos do Decreto n.º 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS n.º 202/2006.

Nesse passo, a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, aprovou o projeto industrial para fruição do benefício do art. 9º do DL n.º 288/67 e do art. 6º do DL n.º 1.435/75 ao concentrado fabricado pela RECOFARMA, bem como o classificou na posição 21.06.90.10 EX. 01.

No caso, a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado (no caso, a IMPUGNANTE), porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é.

Assim, ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a IMPUGNANTE agiu de acordo com a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007.

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

Também não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, que está em pleno vigor e assim dispõe :

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irreversível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado."

No caso, há decisões irreversíveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA), o que atrai os arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida.

E, ainda que se entendesse que o art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64 teria sido tacitamente revogado, o que se admite apenas para fins de argumentação, o próprio fato de o art. 486, II, "a", do RIPI/02 e o art. 567, II, "a", do RIPI/10 excluírem a multa já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, independentemente de qualquer outra

consideração, porque o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 determina a vinculação dos referidos órgãos administrativos às previsões em Decreto.

#### DOS CRÉDITOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

A AUTORIDADE concluiu que IMPUGNANTE NÃO teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos de limpeza que, no seu entendimento, não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem previsto no Parecer Normativo CST n.º 65/79. Ora, a conclusão da AUTORIDADE está equivocada, porque não há dúvida de que os produtos de limpeza utilizados para assepsia e sanitização integram o processo produtivo dos refrigerantes, e que são inerentes à sua produção, inclusive por exigências sanitárias, e são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto.

Com efeito, embora os produtos de limpeza não tenham necessariamente contato direto com a bebida, tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaborados os refrigerantes. Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP n.º 1.075.508 - SC, DJe de 13. 10 2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos).

Por sua vez, ao aplicar o entendimento do Parecer Normativo CST n.º 65/79, em caso em que foi parte a própria IMPUGNANTE, o CARF concluiu que os produtos empregados diretamente no processo de fabricação de refrigerantes para higienização da produção qualificam-se como produtos intermediários. Citem-se a ementa do Acórdão n.º 3402-00.517, de 18.03.2010, e os votos proferidos pelo relator Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA e pelo redator designado Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS.

Cabe registrar, ainda, que em relação às notas fiscais listadas nas fls. 375 a 381 da planilha intitulada "glosa de créditos", a AUTORIDADE indicou indevidamente:

- a) notas fiscais que se referem à devolução de produtos de limpeza que haviam sido adquiridos pela IMPUGNANTE e não a aquisição de tais produtos (Doc. 15); e
- b) notas fiscais que se referem ao cancelamento da devolução descrita acima (DOC. 16) .

#### DOS CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS.

A AUTORIDADE também glosou créditos de IPI aproveitados pela IMPUGNANTE, sob o fundamento de que teriam sido transferidos de filiais de outra pessoa jurídica, pertencente ao mesmo grupo econômico da IMPUGNANTE, o que não seria permitido pela legislação.

Ocorre que a AUTORIDADE incorre em equívoco fático, porque, conforme se verifica do Livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI), os créditos de IPI glosados no AUTO foram recebidos da filial de Arapiraca/AL da própria CBA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA, pessoa jurídica responsável pelos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2013 a agosto de 2013 (fls. 1.959, 1.962, 1.965, 1.968, 1.911, 1.974, 1.917 e 1.981).

Vê-se, pois, que deve ser revertida a glosa dos referidos créditos, porque a IMPUGNANTE observou a legislação que permite a transferência de créditos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

#### DA EXIGÊNCIA DE DÉBITOS DEVIDOS NA SAÍDA DOS REFRIGERANTES FABRICADOS PELA IMPUGNANTE

Não prosperam os argumentos da AUTORIDADE quanto aos débitos de IPI apurados no AUTO e objeto desta seção.

A IMPUGNANTE calculou e escriturou corretamente os débitos de IPI na saída dos seus produtos e observou a legislação pertinente a redução da alíquota do IPI apenas para refrigerantes fabricados com extrato de guaraná ou suco de fruta.

Cite-se, como exemplo, a nota fiscal no 640.704, de 01.09.2014, em que a IMPUGNANTE calculou corretamente o IPI devido sobre a venda do produto "Fanta Laranja", constante do grupo 25, conforme Tabela V do Decreto no 6.747, de 23.12.2008, e o AUTO exige a diferença do IPI, pois calculou o IPI considerando o produto equivocadamente no grupo 31, fato que se repete diversas vezes nas planilhas de "saídas com IPI destacado a menor" (DOC. 17).

Neste particular, considerando o grande volume de operações impugnadas no presente AUTO, a IMPUGNANTE requer que o presente julgamento seja convertido em diligência para que seja atendido o princípio da verdade material e sejam excluídas do lançamento as operações que não impactaram na apuração do IPI, bem como seja reconhecido que a forma de cálculo utilizada pela IMPUGNANTE está correta.

#### DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO.

Como aspecto adicional, superados os argumentos acima que afastam a aplicação de qualquer penalidade, o que se admite apenas para fins de argumentação, seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada contra a IMPUGNANTE, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

De fato, ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do DL n.º 2.323, de 26.02.1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do DL n.º 2.331, de 28.05.1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora).

Os artigos atualmente em vigor (art. 59 da Lei n.º 8.383, de 30.12.1991, e art. 61 da Lei n.º 9.430/96), que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento, não prevêm a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB.

Ora, se a intenção do legislador fosse exigir juros sobre a multa de ofício teria previsto expressamente em lei que os juros de mora incidiriam sobre os débitos e sobre as respectivas multas deles decorrentes.

Registre-se, inclusive, que a jurisprudência administrativa já adotou o entendimento de que não há previsão na legislação ordinária para a aplicação dos juros moratórios sobre as multas de ofício, já que o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 prevê a aplicação da Taxa SELIC apenas sobre os débitos decorrentes de tributos, sem mencionar a multa de ofício.

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

**CRÉDITOS RECEBIDOS DE OUTRAS FILIAIS.**

A transferência de créditos de IPI entre os estabelecimento da mesma empresas, por sua especificidade (autonomia), somente é admitida em circunstâncias específicas determinadas pela legislação.

**CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS NÃO COMPREENDIDOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO.**

As compras de materiais de limpeza e outros materiais não compreendidos no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não legitimam o aproveitamento de créditos de IPI.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.**

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

**ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI NA APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR. INOCORRÊNCIA.**

Tendo a autoridade fiscal afastada, expressa e indubitavelmente, a possibilidade de apropriação de crédito de IPI, e não se vislumbrando, nos autos, a presença de elementos que autorizem imaginar o reconhecimento da existência de parcela de algum tipo de crédito, não cabe cogitar de qualquer ilegalidade na apuração dos saldos devedores, fundamentada na desconsideração de crédito de IPI na referida apuração.

**APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove atuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária.

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

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

**DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS ERGA OMNES. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.**

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos *inter partes* e não vincula os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo

Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

#### ACÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição.

#### OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

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

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

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

#### JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na sua Impugnação.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme consignado no relatório, o processo em análise versa sobre as seguintes matérias remanescentes da autuação:

- i) Créditos incentivados do IPI aproveitados indevidamente de mercadorias provenientes da ZFM em função de erro de classificação fiscal e alíquota;
- ii) Créditos básicos indevidos de bebidas, pois o estabelecimento industrial aproveitou indevidamente crédito de IPI recebido em transferência de outras filiais;

- iii) Glosas de créditos de produtos de limpeza; e
- iv) Saída de produtos sem lançamento do IPI-Erro na alíquota específica;

A empresa atua no ramo de fabricação de bebidas como engarrafadora dos refrigerantes do grupo Coca-cola. Na fabricação dos refrigerantes, a empresa adquire concentrados não alcoólicos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção de IPI e se credita do IPI, como se devido fosse, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Art. 81, II, do decreto nº7.212, de 5/06/2010-Regulamento de IPI-RIPI/2010, que tem base legal no art.9º do Decreto-lei nº288, de 28/02/67, por serem produzidas na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI foi assegurado pela recorrente, expressa e especificamente pela coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo (MSC) nº91.0047783-4 e no mandado de segurança individual nº95.0009470-3; e
- b) A do art.95, III, do RIPI/2010, que tem base legal no art. 6º do DL nº1.455/75, a qual não foi objeto do referido MSC nº91.0047783-4 e no mandado de segurança individual nº95.0009470-3, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art.6º, §1º, do DL nº1.435/75) porque o referido insumo foi elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Nas razões do Recurso Voluntário, a recorrente aborda os seguintes aspectos visando cancelar o auto de infração:

- i) Decadência;
- ii) Não responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;
- iii) Alteração de critério jurídico;
- iv) Do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art.9º do Decreto-lei nº288/67 ( da coisa julgada formada no MSC nº91.0047783-4 e MSI nº95.0009470-3;
- v) Competência da SUFRAMA para realizar classificação fiscal;
- vi) Classificação Fiscal dos Kits;
- vii) Da falta de provas para embasar a autuação;
- viii) Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
- ix) Dispensa multa de ofício base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64;
- x) Créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes;
- xi) Créditos de IPI decorrentes das transferências entre filiais;
- xii) Exigência de débitos supostamente devidos na saída dos refrigerantes fabricados pela recorrente; e
- xiii) Improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício.

Feitas as devidas considerações para melhor entendimento das matérias em debate na lide, passa-se à sua análise.

### **i) Decadência**

Preliminarmente, sustenta a recorrente que uma vez intimada da autuação em 20.06.2018, a Autoridade decaiu do direito de glosar créditos de IPI e/ou de exigir o imposto relativamente ao período anterior a 20.06.2013, porque se passaram mais de cinco anos entre os fatos geradores e a ciência do auto de infração.

Assim, para os fins específicos de contagem de prazo de decadência do lançamento por homologação do IPI, o art.183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor, ainda que tal saldo tenha surgido de erro cometido pelo contribuinte.

Oportuno apresentar o conteúdo do dispositivo invocado pela recorrente:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei no 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei no 10.637, de 2002, art. 49, Lei no 10.833, de 2003, art. 17, e Lei no 11.051, de 2004, art. 4o).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

**III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.**

(negrito nosso)

No dispositivo transcrito, conforme se observa, considera-se como uma das modalidades de pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, **dos créditos admitidos**, sem resultar saldo a recolher.

No caso concreto, observa-se que os créditos fictos da recorrente não foram admitidos por estarem em desacordo com as normas estabelecidas no regulamento, como restará demonstrado quando da análise do mérito. Disso resultou o surgimento de saldos devedores em todos os períodos, conforme se pode conferir no "Demonstrativo da Reconstituição da Escrita Fiscal" elaborado pela Fiscalização.

Assim, como não há nos autos comprovação de pagamento em qualquer das modalidades previstas no art.183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, aplica-se na contagem de prazo para decadência o art. 173, I, do CTN, e, por consequência, nenhum dos períodos lançados estaria atingido pela decadência, pois como o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/1/2013, a contagem do prazo de decadência começa em 1/01/2014, encerrando-se em 31/12/2018, e tendo a ciência do auto de infração ocorrida em 20/06/2018, nenhum período lançado foi atingido pela decadência.

**ii) Não responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;**

Nesse tópico, a Recorrente alega que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que agiu de boa fé ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA. Afirma que não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada pela fornecedora da mercadoria.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a empresa deve seguir as regras de creditamento de IPI previstas no regulamento, dentre as quais, inclui-se a obrigatoriedade de verificação da classificação fiscal da mercadoria adquirida, com fundamento no art.327 do RIPI/2010<sup>1</sup>.

No caso concreto, a empresa não foi autuada por erro na classificação fiscal do seu fornecedor, como faz crer a recorrente, mas sim por inexistir direito a crédito sobre as notas fiscais de entrada da Recofarma, por utilização de alíquota do IPI em desacordo com as características da mercadoria adquirida e com a legislação aplicável ao caso, fato que levou à glosa dos créditos, reconstituição da escrita pela Fiscalização e exigência dos saldos devedores apurados resultantes.

Ademais, entendo que a alegação de boa fé pela recorrente não têm potencial para mudar as conclusões da Autoridade Fiscal, pois, caso fosse admitido crédito nessa situação, resultaria em repassar para a Fazenda Nacional indevidamente um ônus que não lhe cabe, vez que não há amparo legal para o creditamento efetuado. No caso, não foram tomadas todas as cautelas necessárias pela empresa a fim de identificar as reais características dos produtos adquiridos e a correção da sua classificação fiscal, visando a aplicação da alíquota correta nas suas entradas. Dessa forma, resta apenas, em tese, à recorrente ação judicial regressiva contra o fornecedor que supostamente lhe causou o prejuízo nas operações em comento por ter indicado indevidamente classificação incorreta dos produtos vendidos, como forma de ressarcimento das perdas e danos.

Dessa forma, nego provimento nesse ponto.

**iii) Alteração de critério jurídico**

Aduz a recorrente que no lançamento fiscal restaria configurado uma “alteração de critério jurídico”, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores foi reconhecida expressamente que os concentrados para refrigerantes do código 2106.90.10 estaria com classificação fiscal correta.

Equivoca-se a recorrente por esse entendimento, pois o fato da Fiscalização não ter detectado essa infração em procedimentos anteriores, nos quais sequer foi verificada a correção da classificação fiscal adotada, não significa que a Autoridade Fiscal legitimou esse erro de conduta, tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”. Ao identificar o erro na interpretação até aquele momento adotada,

---

<sup>1</sup> Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62 )

deve a Autoridade Fiscal promover a alteração do seu posicionamento, dali para frente resguardando o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.

No presente caso, observa-se que a classificação fiscal do kits adquiridos pela recorrente não foi objeto de discussão nas autuações anteriores, pois nos acórdãos de julgamentos desses procedimentos, resta evidente que o motivo do lançamento naqueles procedimentos foi a não aplicação, pelo contribuinte, do Decreto n.º 7.742/2012, que reduziu a alíquota prevista para o código TIPI 2106.90.10, Ex 01, de 27% para 20%. Tais atos administrativos, assim, não são hábeis para demonstrar o entendimento do Fisco sobre a correção da classificação fiscal. E ainda que se tivesse discutido a classificação fiscal nesses procedimentos fiscais anteriores, não há qualquer vedação legal à aplicação de nova interpretação em outro lançamento fiscal, pois a alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração deve ser considerada a um mesmo lançamento, e não a lançamentos distintos, conforme preconiza o art. 146 do CTN.

Ao contrário do defendido pela recorrente, entendo que o lançamento fiscal ora analisado não afrontou o art. 146 do CTN, estando em conformidade com a legislação tributária. Por consequência, não merece provimento o pleito.

**iv) Do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/67 ( da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4 e MSI n.º 95.0009470-3**

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

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

No que concerne ao MSI, afirma que os fatos geradores praticados pela Norsa, de fevereiro a dezembro de 2017 estão abrangidos pela coisa julgada formada no MSI 95.0009470-3, o que não foi objeto de manifestação pela DRJ.

Preliminarmente, cabe frisar que, embora a Fiscalização tenha citado em seu Relatório Fiscal que alguns componentes dos kits sequer fazem jus à isenção do art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei 1.435/1975 e, por conseguinte, não conferem direito ao creditamento previsto no art. 237 do RIPI/2010, tal temática não foi desenvolvida ao longo de todo o Relatório Fiscal. Os únicos trechos identificados no Relatório Fiscal que tratam dessa matéria sequer detalham os fundamentos para essa afirmação, conforme se pode conferir nos trechos a seguir transcritos:

(...)

**10) Os insumos fornecidos por Recofarma, exceto os componentes elaborados com extrato de guaraná, não podem gerar direito ao aproveitamento dos créditos objeto do artigo 237 do RIPI/2010.**

11) Entretanto, ainda que, apenas por hipótese, houvesse o direito de aproveitamento de créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre insumos procedentes de Manaus, os fatos descritos no presente Relatório demonstram que permaneceria plenamente justificada a glosa total dos créditos em questão, pois é igual a zero o valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre os insumos recebidos de Recofarma.

(...)

Inclusão nos kits de matérias puras que não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010

91) Conforme já mencionado, os kits fornecidos por Recofarma incluem embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte.

92) Os componentes dos kits (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

93) No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, que prevê:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei no 8.387, de 1991, art. 1º):

(...)

**II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento,**

(...)

(negritos nossos)

Observa-se que no Relatório Fiscal a Auditoria apenas tangencia o tema do não atendimento das condições da isenção, pois em nenhum momento prova que os insumos adquiridos pela empresa não são produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de origem regional, a fim de concluir que os insumos adquiridos não fariam jus a isenção prevista no artigo 237 do RIPI/2010.

A Fiscalização, também, em trecho de análise da classificação fiscal de um dos componentes dos *kits* (fls.125), afirma que o produto não faz jus a crédito porque o produto não foi elaborado com matéria-prima extrativa vegetal, remetendo a fundamentação para essa conclusão ao “Relatório de Ação Fiscal nº01”. No entanto, compulsando os autos não foi encontrado o referido relatório, a única descrição dos fatos identificada, que serviu de base para a autuação, foi o relatório denominado de “Termo de Informação Fiscal” constante das fls.67 a 153.

Em outro trecho do Relatório Fiscal, a Fiscalização deixa claro que o fundamento da autuação contida no presente processo, relativa a glosa de créditos de IPI oriundas da ZFM, é unicamente a classificação fiscal:

**197) Caso em procedimento fiscal futuro seja demonstrado de maneira mais concreta o uso abusivo do benefício fiscal do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, inclusive com a quantificação dos créditos aproveitados indevidamente, ficará caracterizada uma nova fundamentação para a glosa dos créditos incentivados, independente das já apontadas em procedimentos anteriores realizados na fiscalizada.**

**198) De qualquer maneira, em relação à fundamentação já colocada na presente autuação, os pontos mencionados neste tópico dão uma ideia do tamanho da distorção gerada pelo enquadramento de mercadorias de baixo valor agregado como se fosse o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10, procedimento que permite que as empresas apliquem alíquota positiva sobre valor tributável cujos**

**principais componentes são o marketing da bebida e o direito a uso da marca estrangeira.**

(negrito nosso)

Por consequência, resta como único fundamento para a glosa de créditos de mercadorias oriundas da ZFM, devidamente desenvolvido e detalhado no Termo de Informação Fiscal (fls. 67 a 153), a questão do erro na classificação fiscal dos produtos adquiridos da Recofarma e, conseqüentemente, a adoção de alíquota incorreta para cálculo do crédito correspondente ao benefício fiscal.

Assim, entendo que a DRJ inovou na fundamentação do lançamento ao considerar que os bens adquiridos da ZFM também não fariam jus ao creditamento do IPI por não subsunção à isenção art. 237 do RIPI/2010, pois tal temática não foi desenvolvida pela Fiscalização, limitando-se a fundamentação, nesse caso, apenas ao erro na classificação fiscal.

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

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

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

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

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

"Art. 45 - São ainda isentos do imposto:

.....

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

(...)

## 6. DO PEDIDO

6.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

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

Da mesma forma, o pedido do MSI 95.0009470-3 vai exatamente no mesmo sentido, conforme trechos da petição inicial:

1.2. Para a fabricação dos seus refrigerantes, a IMPETRANTE adquire matéria prima (concentrado) de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (p. ex.: Docs. 3 a 14).

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

"Art. 45 - São ainda isentos do imposto:

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

1.4. Já o produto final (refrigerante) da IMPETRANTE sujeita-se ao IPI e não goza de isenção.

(...)

5.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para não ser compelida a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 do TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência ao Delegado da Receita Federal;

Nesse processo, o contribuinte obteve decisão favorável da justiça federal, nos seguintes termos:

### 3. DECISÃO

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, *concedo a ordem de impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, na operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem.*

3.2 Transposto o prazo para eventual recurso voluntário, remetam-se os autos à superior apreciação do colendo TRF da 5a. Região, para o reexame necessário, em face do duplo grau obrigatório, que melhor dirá.

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

Tampouco nesses *mandamus* foi levado à discussão ao judiciário se os kits devem ser considerados matérias únicas (composto) ou reunião de vários insumos com classificações próprias. Se a Recorrente pretendesse que fosse analisada a Classificação Fiscal de seus produtos, teria que prestar informações corretas sobre suas características. Entretanto, a empresa não mencionou que o produto que ela tratou como uma preparação única era na realidade um conjunto de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente.

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

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

Assim, por possuírem objetos distintos do presente processo, os julgados dos MSC nº91.0047783-4 e MSI nº 95.0009470-3 não legitimam os pretendidos créditos relativos aos componentes dos “kits” recebidos da Recofarma. Tampouco, há ofensa à coisa julgada

quando o Fisco, ao apurar o “**imposto que seria devido caso não houvesse a isenção**”, verifica que com a correta classificação dos produtos, não haveria créditos a aproveitar, porque os referidos produtos eram, na sua maior parte (à exceção de um), tributados à alíquota zero, razão pela qual não poderia a Recorrente ter se creditado de IPI no período fiscalizado relativo aos insumos oriundos da ZFM.

#### v) **Competência da SUFRAMA para realizar classificação fiscal**

A recorrente sustenta que o produto elaborado pela Recofarma foi correta e legalmente classificado pela SUFRAMA na posição 21.06.90.10, Ex.01 da TIPI/2011, no exercício de sua competência.

Tal questão já foi por inúmeras vezes analisadas por este Colegiado, sempre prevalecendo o entendimento de que as atribuições da Suframa, na sua área de competência, não afastam a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes. Nesse sentido, adoto as razões de decidir do voto vencedor constante do acórdão n.º3402.003.801, de autoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que expressa, com a costumeira maestria, essa posição do Colegiado:

Aduz a Recorrente que de fato, pode-se até questionar se a SUFRAMA teria competência para conceder os benefícios fiscais, mas esse questionamento não afeta sua competência para definir e, pois, classificar fiscalmente produto que será eventualmente beneficiado no projeto industrial aprovado. Sustenta que o autuante estaria equivocado ao limitar a competência da SUFRAMA à aprovação de projetos, excluindo a concessão dos benefícios do art. 9º do Decreto-lei 288, de 1967 e do art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975, tendo em vista os arts. 1º, VI e 4º, I, “c”, ambos do Anexo I, do Decreto n.º 7.139, de 2010.

É cediço que o DL n.º 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto n.º 7.139, de 2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB)**, que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.

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

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

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei n.º 4.502, de 1964, art. 91,e Lei no11.457, de 2007, art. 2o).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**vi) Classificação Fiscal dos “kits de concentrados”**

Conforme antes adiantado, o cerne da lide gira em torno da classificação dos itens adquiridos na Zona Franca de Manaus para preparação dos refrigerantes, caracterizados pela recorrente como *kits* contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM.

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

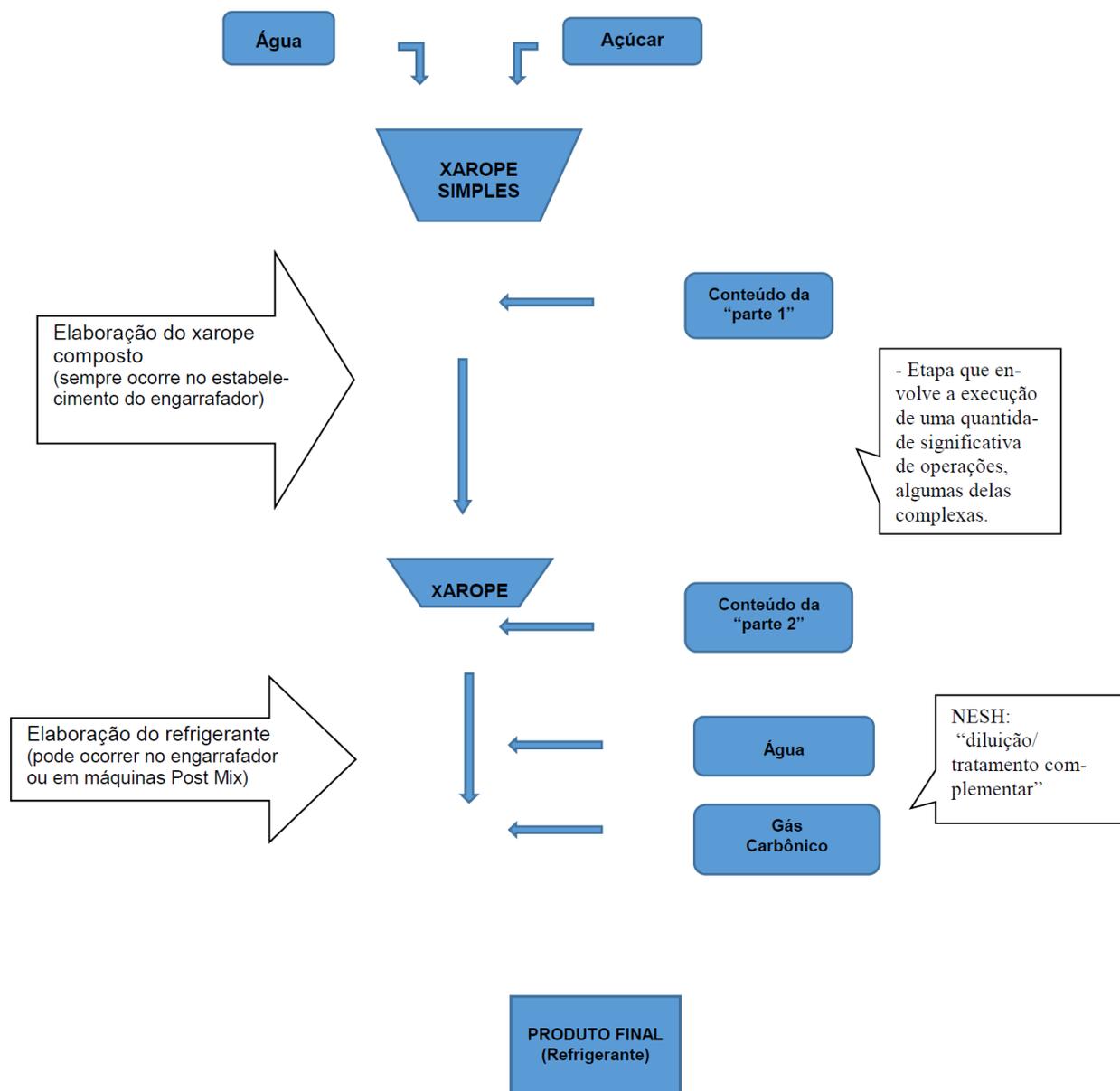
Preliminarmente, cabe frisar que o fato da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/98, o Parecer Técnico n.º 224/2007, a Resolução do CAS n.º 298/2007 e os demais atos mencionados pela recorrente tratarem os denominados "kits" como "produto único", não afastam a competência do Auditor-Fiscal da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

Também o Laudo do INT que trata os *kits* não vincula a Fiscalização. tampouco os julgadores, pois, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto n.º 70.235/72, pois "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos", não sendo hábil tal procedimento realizado por peritos para determinar a classificação fiscal dos produtos sob análise. Assim, nada impede que a Fiscalização tenha um entendimento divergente do laudo, desde que fundamentado pelo uso das regras de classificação fiscal.

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

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

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



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

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

26.2. O conteúdo das embalagens que integram os kits (parte 1 e parte 2) e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada a mistura, é obtido o xarope composto.

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

27) O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são misturados, o

engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

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

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

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

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

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

#### 1) Concentrado/Kit sabor Coca-cola parte 1

**Conclusão**

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

#### 2) Concentrado/Kit sabor Coca-cola parte 2

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

## 9) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 2

**Conclusão**

Trata-se de Preparação à base de Álcool Etilico, Mentatreno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

## 10) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 1

**Conclusão**

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

## 11) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 1A

**Conclusão**

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

## 12) Concentrado/Kit sabor Sprite parte 1G

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

**Conclusão**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A Fiscalização lembrou, oportunamente, que o dispositivo acima mencionado foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos “kits para fabricação de bebidas” produzidos no Brasil. Acrescenta, ainda, que o texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

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

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

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

[...]

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

[...]

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

Observando-se o processo produtivo da empresa anteriormente apresentado, percebe-se que as partes dos kits são, na verdade, matérias-primas na produção do xarope composto (concentrado), não podendo ser confundido de forma alguma com o próprio

concentrado, isso porque as “partes” que compõem os *kits* não são elementos prontos e completos, que, se diluídos individualmente sejam capazes de resultar em um refrigerante com todos os seus aspectos de sabor, cheiro, cor e demais características físico-químicas. Como já demonstrado anteriormente, o concentrado somente é obtido em fase posterior à industrialização na modalidade transformação, ocorrida na engarrafadora, quando então há mistura (a adição dos ingredientes deve ocorrer de forma lenta e cuidadosa e seguir certa sequência, conforme a formulação de cada sabor) das partes contendo os ingredientes com outros elementos (água, açúcar, etc), resultando em produto intermediário para a produção do refrigerante, denominado xarope concentrado, esse sim classificado nas Ex. 01 ou 02 do código 2106.9010 da TIPI, dependendo da capacidade de diluição. Por fim, esse xarope concentrado sofre tratamento complementar com a diluição em água carbonatada, dando origem ao refrigerante. Essa última etapa pode ser realizada tanto no estabelecimento da engarrafadora, como no estabelecimento de um produtor final (bares e restaurantes), nesse último caso utilizando-se as máquinas de post mix.

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

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

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

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

---

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

## ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

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

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

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

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

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

## ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

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

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

## ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

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

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

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

Assim, como nenhuma das partes dos *kits* se classifica no Ex.01 do código 2106.90.10, a Fiscalização definiu o enquadramento correto para cada uma delas, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais e as regras de interpretação do SH e NESH, conforme a seguir transcrito.

Ressalte-se que, quanto à classificação individual dos conjuntos que compõem os diversos kits, a recorrente não manifestou qualquer contestação à reclassificação efetuada pelo Fisco.

#### **Embalagem individual contendo preparação específica para bebidas**

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

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

“Classificam-se especialmente aqui:

[...]

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

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

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

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

**157) Conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contém extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, classifica-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

161.2. A Nota 2 da TIPI do capítulo 33 estabelece: 2.- Na acepção da posição 33.02, a expressão "substâncias odoríferas" abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.

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

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

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

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

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

161.8. O artigo 427 do RIPI/2010 prevê:

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

(...)

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

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

161.10. No curso dos trabalhos realizados em Recofarma, a empresa se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits (ver tópico

“Dificuldades enfrentadas pelo Fisco para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits”).

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

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

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

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

Quanto às “partes” constituídas de substâncias odoríferas classificadas no código 3302.10.00, únicas tributas com alíquota positiva dentre as analisadas (5%), a recorrente alega que, embora a Autoridade Fiscal tivesse reconhecido que uma das partes integrantes deveria ser classificada em código NCM cuja alíquota é de 5%, ela acabou se omitindo quanto ao cálculo desse crédito, o que denota que a Fiscalização elaborou o auto de infração de forma manifestamente ilegal, mas tal fato não foi reconhecido pela DRJ.

Discorre que, se a conclusão do auto, mantida na decisão recorrida, é ilógica e ilegal, porque ela adotou o entendimento de que seria possível separar as partes do referido produto para verificar individualmente a classificação fiscal de cada parte, a Fiscalização deveria ter arbitrado o valor da parte supostamente classificada na posição 3302.10.00, ao invés de afirmar que não seria possível calcular essa parcela do crédito individualmente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e ofensa ao art.142 do CTN que define o lançamento tributário como sendo ato administrativo vinculado.

Sem razão a recorrente.

Conforme consta no Termo de Informação Fiscal, a Fiscalização deixou de calcular o referido crédito por absoluta falta de informação quanto ao valor individual do produto constante do kit, uma vez que na documentação que lastreou a compra inexistia tal informação, constando apenas um valor único abrangendo todos os ingredientes constante do kit. Além disso, noticia-se nos autos que no curso da ação fiscal a Fiscalização solicitou que a fornecedora RECOFARMA informasse quantas embalagens individuais integram cada kit, e identificasse o conteúdo dessas embalagens individuais (foi dispensada a apresentação das informações sobre kits objeto dos exames laboratoriais elaborados no ano de 2014), porém, em resposta, a RECOFARMA se negou a fornecer as informações solicitadas, tendo afirmado que “em hipótese alguma a Intimada poderia descumprir com a verdade e fornecer explicações contrariando a matéria de fato”.

Em se tratando de direito ao crédito de IPI aproveitado pelo contribuinte, cabe o **ônus da prova** ao contribuinte, conforme entendimento pacífico da jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

**CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.**

**No direito aos créditos, o ônus da prova para demonstrar a existência dos referidos créditos cabe ao contribuinte.**

(Acórdão nº3201-006.501 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, sessão de 30 de janeiro de 2020)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

**Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito ,que alega possuir junto a Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.**

VERDADE MATERIAL. PROVA. LIMITES.

Ainda que o Processo Administrativo Fiscal Federal esteja jungido ao princípio da verdade material, o mesmo não é absoluto, sob pena de malferi-lo, bem como aos princípios da legalidade e da isonomia e as regra do devido processo legal.

((Acórdão nº3201-006.501 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, sessão de 30 de janeiro de 2020)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/09/2008

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

**Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória.** O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.

(Acórdão nº 3302-004.637 da 3ªCâmara/2ªTurma Ordinária, relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Derouléde, sessão de 28 de julho de 2017)

Além disso, no curso da ação fiscal, a empresa não se desincumbiu do ônus de discriminar o valor individual de cada componente dos kits, o que também impossibilitou o cálculo do valor do imposto oriundo das preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

Assim, na impossibilidade de se calcular o montante dos créditos das mercadorias constantes do código 3302.10.00 por falta de apresentação de informações e documentos hábeis pela fiscalizada, os referidos créditos não podem ser aproveitados na reescrita fiscal. Por isso, deve ser afastada a pretensão da recorrente de cancelamento da autuação porque a Fiscalização supostamente deixou de considerar uma parcela do crédito de IPI na apuração.

**vii) Da falta de provas para embasar a autuação**

Neste tópico, a recorrente alega que o AUTO utilizou, como suposta prova para respaldar que o produto não seria uma mercadoria única e classificar seus componentes, laudo pericial elaborado durante a fiscalização que originou o PA no 11080.732960/2014-10, instaurado contra a RECOFARMA (Laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer).

Segundo a recorrente, esse Laudo não pode ser utilizado como prova suficiente para justificar essa reclassificação, porque não abrange o período correspondente a totalidade dos fatos geradores discutidos no presente processo e a AUTORIDADE não juntou a íntegra do referido Laudo, na medida em que não anexou a respectiva parte relativa ao produto "concentrado/kit sabor Coca-Cola *Light*", citado nos "quesitos para perícia em concentrados/kits produzidos pela RECOFARMA".

O julgador *a quo* detalha de forma adequada as razões pelas quais o referido laudo de outro processo de autuação da fornecedora RECOFARMA deve ser aceito como prova para a presente autuação, por isso, reproduzo excerto e adoto no presente voto os fundamentos ali expostos:

Quanto à validade dos Laudos do Laboratório Falcão Bauer deve-se lembrar à contribuinte que o laudo foi solicitado como perícia em fiscalização na RECOFARMA que é exatamente aquela fabricante dos produtos em questão, ou seja, os componentes do "kit" adquiridos pela empresa, cuja classificação fiscal está sendo analisada nos autos. A perícia realizada foi para esclarecer o conteúdo destes "kits", não havendo motivo plausível para oportunizar a contribuinte a apresentar quesitos ou se manifestar no curso da perícia ou a ter vista de tais documentos, já que se trata de matéria de exclusiva competência da auditoria em andamento.

A prova, no processo, refere-se exatamente a análise da classificação fiscal destes produtos.

Cabe acrescentar, ainda, que o fato do laudo pericial do Centro Tecnológico Falcão Bauer não abranger período correspondente à totalidade dos fatos geradores, entendo não é argumento suficiente para infirmar a autuação, isso porque não há questionamento ou demonstração nos autos de que os referidos kits tenham sofrido qualquer alteração das suas composições ao longo de todo o período autuado. Além disso, como bem ressaltado pelo advogado público nas suas Contrarrazões: "se fosse exigido uma nova análise a cada fato gerador, afrontaria os princípios da economicidade e eficiência- princípios constitucionais da administração pública (art.37 da CF).

Por fim, quanto ao fato da Fiscalização não ter anexado no laudo a respectiva parte relativa ao produto "concentrado/kit sabor Coca-Cola *Light*", entendo que não causa qualquer mácula na autuação, pelo simples fato de que não há informação nos autos de que houve autuação envolvendo esse tipo de refrigerante (Coca-Cola *Light*) na parte relativa ao erro de classificação fiscal, conforme se pode conferir pela leitura do documento intitulado de "ANÁLISE EFETUADA PELO FISCO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS OBJETO DE EXAME LABORATORIAL (e-fls.2.314) e Termo de Informação Fiscal (e-fls. 67 a 153).

#### **viii) Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária**

Afirma a recorrente que, se restar vencida em todos os pontos anteriores, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art.100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária. Nessa matéria, embora a Receita Federal entenda que a classificação é incorreta, a recorrente seguiu estritamente o que determinam as normas da SUFRAMA, não podendo, por isso, ser penalizada com multa, juros de mora e correção monetária, nos termos do art,100, parágrafo único, do CTN.

Essa questão foi adequadamente analisada no acórdão nº3201.005.720<sup>3</sup> da própria recorrente, envolvendo a mesma matéria e mesmos argumentos, referente a período de apuração diferente, por isso, reproduzo as considerações e adoto no presente voto os fundamentos lá expostos:

Na matéria, a recorrente sustenta que a Suframa tem competência para determinar a classificação fiscal, e apontou como correta a adotada pela Recofarma e utilizada por si na tomada de créditos na aquisição de kits.

Disso decorre que, conquanto a RFB entenda que a classificação seja incorreta, não pode ser apenada com os acréscimos de multa, juros de mora e correção monetária pois observou atos normativos da Suframa para proceder a apuração do Imposto devido em sua escrita fiscal.

O fundamento para a exclusão dos consectários legais é o art. 100, parágrafo único do CTN:

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

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

(...)

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

O fundamento para negar provimento na matéria é singelo.

A Resolução CAS nº 298/2007 de fato aprovou o projeto industrial da Recofarma, tendo como base o Parecer nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos fiscais no âmbito da ZFM. Contudo, o CAS apenas reconheceu que a empresa cumpriu os requisitos que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos ou que tenha determinado a assertividade da classificação fiscal do produto que seria futuramente produzido.

Destarte, repisa-se que a Suframa em momento algum estabeleceu em seu Parecer ou Resolução a classificação fiscal adotada pela recorrente. Não há, portanto, qualquer situação fática presente nos autos que sustente a exclusão dos consectários legais com base no art. 100, parágrafo único do CTN.

Cumpre apontar que o crédito tributário não pago no vencimento sujeita-se à incidência de juros de mora, no intuito de corrigir os valores devidos, sem se configurar em penalidade, conforme prescreve o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96 e 161 do CTN:

Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

<sup>3</sup> Acórdão nº3201.0005,720, da 1ª Turma da 2ª Câmara, relator Paulo Roberto Duarte Moreira, sessão de 25 de setembro de 2019.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

Lei n.º 5.172/66:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Esta norma, construída a partir da literalidade dos textos legais, encontra-se pacificada no âmbito do CARF, com a edição da Súmula n.º 5: " São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral".

#### **ix) Dispensa multa de ofício base no art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/64;**

Defende a recorrente a aplicação do art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/64, que está em pleno vigor, para excluir a penalidade, em face de ter agido de acordo com entendimento prevalente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos.

No entanto, conforme já ressaltado anteriormente, a discussão no presente processo cinge-se à classificação fiscal, de forma que o referido entendimento da CSRF não traria nenhum proveito à recorrente.

Além disso, o entendimento predominante nas turmas do CARF é de que o referido dispositivo foi revogado tacitamente pelo art. 100 do CTN, que veio estabelecer que somente as decisões administrativas para as quais a lei atribuísse eficácia normativa poderiam ter o status de norma complementar no âmbito tributário. Nesse sentido, o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, em sua Declaração de Voto no Acórdão n.º 3402-003.801, esclareceu bem essa questão:

Ou seja, a partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o que, até o presente momento, não existe.

Nada obstante, essa é a multa prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, vazada nos seguintes termos:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

Portanto, há lei válida, vigente e eficaz, que se sobrepõe a qualquer norma regulamentar, que determina a aplicação de multa de ofício específica para o caso de cobrança de IPI por falta de seu recolhimento, como no caso versado nestes autos. Em consequência, escoreta sua aplicação.

Assim, pelo exposto acima, a referida multa de ofício deve ser mantida.

**x) Créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes**

Defende a Recorrente que possui direito ao crédito de IPI originado da aquisição de produtos de limpeza, por entender que tais produtos integram o processo produtivo dos refrigerantes. Afirma que se aplica ao caso o Resp nº 1.075.508-SC, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, visto que o STJ decidiu que podem ter direito a crédito aqueles produtos: i) não integram o ativo imobilizado; e ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes.

Também não prospera esse argumento da recorrente, isso porque, como ela mesmo afirma em seu recurso, os produtos de limpeza são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaborados os refrigerantes, restando claro, assim, que não se incluem dentre aquelas hipóteses previstas em lei para creditamento por não ser integrado ao bem produzido, nem ser consumido na operação de industrialização.

O Relatório de Fiscalização assim consigna a infração constatada:

205) Analisando as notas fiscais de entrada, com créditos de IPI aproveitados pela fiscalizada, verificamos que ela se creditou do IPI incidente sobre a aquisição de ANTIBACTERIAL, MAXJOB MAOS, DRYEXX, TXC-L BB 75KG etc, os quais não podem ser considerados matérias-primas para os produtos por ele fabricados, haja vista não se incorporarem a tais produtos, posto que são, *in facto*, produtos de limpeza (agentes orgânicos de superfície).

206) Também é facilmente verificável que esses itens não se prestam a material de embalagem. Quanto a serem produtos intermediários, igualmente não podem ser assim considerados, por não restar caracterizada a “ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele”.

207) Esses itens são, em verdade, material de uso e consumo, não ensejando o direito ao crédito do IPI, consoante entendimento adotado pela Administração Tributária no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 65/79, antes transcrito.

Por sua vez, o art.226, inc, I do RIPI/2010, estabelece as hipóteses de créditos de IPI pelos estabelecimentos industriais:

**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 matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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;

**II** - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

**III** - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

**IV** - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

**V** - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

**VI** - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

**VII** - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

**VIII** - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

**IX** - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

**X** - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

**Parágrafo único.** Nas remessas de produtos para armazém-geral ou depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e o nº 181/74 estabelecem adequadamente a melhor interpretação para que matérias-primas e produtos intermediários, material de embalagens ou outros bens possam dar direito à crédito de IPI:

Parecer Normativo CST nº 65/79

(...)

11 Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, material de embalagens), quaisquer outros **bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, incluídos no ativo permanente.**

[Parecer Normativo nº 181/1974]

(...)

13 Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, **bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”**

Disso se conclui que, a contrario sensu, não se inclui com direito à crédito aqueles bens que não se integrem, nem sejam consumidos na operação de industrialização, tais como os produtos de limpeza ora analisados.

O Resp nº1.075.508 também em nada socorre a recorrente, pois restou consignado no referido julgamento que o crédito de IPI será admitido quando produto, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização. O entendimento expresso no julgamento está em consonância com o anteriormente expressado, conforme se confere no seguinte trecho do acórdão:

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.

(negritos nossos)

Assim, pelos elementos constantes dos autos, é possível se concluir que os produtos de limpeza citados não foram incorporados aos bens produzidos, tampouco utilizados e/ou consumidos diretamente no processo de industrialização, não gerando, dessa forma, créditos de IPI.

No que se refere a alegação de que a Fiscalização indicou indevidamente na planilha de "Glosa de Créditos" notas fiscais de devoluções de produtos de limpeza, observa-se que essa temática não fez parte da Impugnação apresentada.

Como se sabe, consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente opostas à autoridade julgadora de primeira instância, precluindo-se o direito de a recorrente suscitá-las em segunda instância, exceto quando devam ser reconhecidas de ofício, de acordo com o art.17 do Decreto nº70.235/72.

#### **xi) Créditos de IPI decorrentes das transferências entre filiais;**

Trata essa infração de glosa de créditos do período de janeiro a agosto de 2013 que a empresa recebeu de outras filiais do grupo, sem ter amparo legal na legislação do IPI.

Argumenta a recorrente que, ao contrário do consignado na decisão recorrida, não há qualquer determinação de que a transferência de crédito, nos termos do inciso III do § 1º no art.21 da IN RFB nº1.300/2012, somente possa ser realizada em relação ao crédito apurado pela matriz.

A possibilidade de transferência de créditos de IPI entre estabelecimentos era, no período autuado, regulada pelo art. 39 da IN RFB 1.717/2017, que estabelecia de forma taxativa todas as hipóteses de transferência, *in verbis*:

Art. 39. Alternativamente à manutenção na escrita fiscal de que trata o art. 38, os créditos do IPI **poderão** ser transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, **caso se refiram a:**

I - **créditos presumidos do IPI**, apurados pelo estabelecimento **matriz** da pessoa jurídica, como **ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, previstos na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - **créditos** decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI **a que se refere o art. 1º da Portaria MF n.º 134, de 18 de fevereiro de 1992**; e

III - **créditos presumidos do IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819, de 3 de outubro de 2012**, apurados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica habilitada ao Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (**Inovar-Auto**), nos termos do art. 15 do mesmo Decreto.

Conforme se observa, no indigitado dispositivo legal, a regra geral é que os créditos apurados devem ser mantidos nos próprios estabelecimentos, mas, alternativamente, somente nos casos acima listados, é possível transferir esse crédito para outro estabelecimento. Em sua defesa, a empresa em nenhum momento comprova que os seus créditos se enquadram em qualquer das três situações listadas.

No que se refere à solução de consulta citada pela recorrente, entendo que ela trata de questão jurídica diversa, pois é discutida no caso a aplicação de norma diversa da que se encontra em discussão. O seguinte trecho daquele da Solução de Consulta denota a distinção:

Assim, entende-se que a transferência de créditos do IPI, **de que trata o art. 14, § 1º, inciso III da IN SRF n.º 210/2002**, poderia ser efetuada de uma filial para a matriz, desde que obedecendo aos termos do item 6 da IN SRF n.º 87/1989 (destacou-se).

Assim, não restando provado nos autos que os créditos da recorrente se subsomem às hipóteses permissivas de transferências de créditos de IPI constantes na legislação, devem ser mantidas as glosas de créditos de IPI transferidos sem suporte na legislação.

## **xii) Exigência de débitos supostamente devidos na saída dos refrigerantes fabricados pela recorrente**

O acórdão recorrido bem resumiu a infração, nos seguintes termos:

O Fisco observou a insuficiência de destaque do IPI quando das saídas de produtos do estabelecimento fiscalizado, predominantemente no início de 2013, por inobservância de alteração legislativa.

De acordo com o TIF, o Fisco observou que os produtos classificados nos códigos e posições **2106.9010**, Ex 02, e **2202.1000** da TIPI sujeitavam-se, no período fiscalizado, ao regime geral de tributação previsto no Decreto n.º 6.707, de 23 de dezembro de 2008. Alternativamente, a pessoa jurídica que industrializasse aqueles produtos poderia optar pelo regime especial de tributação, no qual o IPI era apurado em função do valor-base, expresso em reais por litro do produto, definido a partir do preço de referência da respectiva marca/produto.

Alegou-se, no entanto, que o Decreto n.º 7.742/2012 trouxe alterações ao anexo III do Decreto n.º 6.707/2008, as quais não foram fielmente observadas pelo sujeito passivo, pois as NC 21-1 e NC 22-1 (notas complementares da TIPI) que previam uma redução de alíquota do IPI ao produto que contivesse suco de fruta ou extrato de semente de guaraná, nas condições ali exaradas, da qual a fiscalizada se beneficiava, foram revogadas pelo art. 6º do referido decreto.

Posteriormente, o Decreto n.º 8.017/2013, com vigência a partir de 20/05/2013, recriou as - NC 21-1 e NC 22-1 (notas complementares da TIPI), contemplando novos benefícios fiscais, mas com características diferentes dos anteriores.

No recurso voluntário, a recorrente afirma que a Fiscalização calculou incorretamente o IPI devido sobre a venda do produto “coca-cola mini lata”, cuja capacidade é de 250 ml, mas foi considerado no cálculo do IPI considerando a capacidade de 350 ml, ocasionando um valor devido a maior de IPI. Para exemplificar o erro, apresentou os dados de duas notas fiscais envolvendo o referido produto e, por fim, afirma que o fato se repete diversas vezes nas planilhas de “saídas com IPI destacado a menor”.

Em caso de erro de cálculo, é obrigação da empresa indicar tempestivamente na impugnação os pontos de divergência quanto aos cálculos efetuados pela Autoridade Tributária, nos termos do inciso III, art.16 do Dec. n.º70.235/72.

Conforme se observa nos autos, o ponto ora questionado não foi especificamente questionado na impugnação, haja vista que à primeira instância recursal a empresa apenas questionou erro de cálculo relativo ao produto Fanta Laranja/24 290ML KS, não citando o produto “coca-cola mini lata 250 ml”.

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente opostas à autoridade julgadora de primeira instância, precluindo o direito da recorrente suscitá-las em segunda instância, exceto quando devam ser reconhecidas de ofício, de acordo com o art.17 do Decreto n.º70.235/72.

Dessa forma, a referida matéria não deve ser conhecida.

Por fim, quanto ao pedido de cancelamento de toda a autuação por ter sido constatado pela decisão recorrida existência de erro no cálculo do imposto devido por equívoco por volume no cálculo refrigerante vendido, entendo que o erro constatado não causa qualquer mácula no cálculo das diferenças do imposto devido dos demais produtos objetos do lançamento.

Ademais, o art. 32 do Decreto 70.235/1972 prevê a correção de erros materiais e de cálculo de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

### **xiii) Improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício.**

Por fim, no tocante à impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre multa de ofício, essa questão já foi pacificada no CARF por meio da publicação da súmula **CARF n.º 108**, de aplicação obrigatória pelos conselheiros deste colegiado:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**xiv) Dispositivo**

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

**Voto Vencedor**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora Designada.

Com a devida vênia ao entendimento do ilustre Conselheiro Relator, e não obstante os relevantes fundamentos que sustentam o r. voto vencido, em face do empate no julgamento, este Colegiado concluiu por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para **(ii.1) reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 20/06/2013; e (ii.2) reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente**, considerando as razões abaixo demonstradas.

**1. Decadência**

Alega a Recorrente que para determinação do termo inicial do prazo decadência, o simples fato de ter havido recolhimento a menor de IPI já é suficiente para atrair o art. 150, § 4º, do CTN, ainda que os créditos utilizados na escrita fiscal para dedução e apuração do imposto não tenham sido admitidos. E, como a notificação do lançamento ocorreu em 20/06/2018, encontra-se extinto o direito de glosar créditos de IPI e/ou de exigir o imposto relativamente ao período anterior a 20/06/2013.

Defende a PGFN que o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, é claro ao estabelecer que se considera pagamento “a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, *dos créditos admitidos*, sem resultar saldo a recolher”. Portanto, somente os créditos admitidos para dedução dos débitos é que produzem os efeitos do pagamento de IPI. Argumenta, ainda, que a Jurisprudência atual do CARF é no sentido de que, em sendo ilegítimos os créditos glosados e remanescendo saldos devedores quando do exame efetuado pela autoridade fiscal, aplica-se o art. 173, I, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou em relação à matéria, sob repercussão geral em julgamento ao REsp 973.733/SC<sup>4</sup>, pelo qual foi aplicado o artigo 173 do Código Tributário Nacional nos casos em que se configure a ausência do recolhimento, dolo, fraude e simulação.

---

<sup>4</sup> “O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incurrir, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

No caso em análise, não há que se falar em dolo, fraude ou simulação, uma vez que a autuação não abordou tal possibilidade.

Por outro lado, impera observar que os institutos do pagamento e compensação configuram hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos estabelecidos pelo artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Em síntese, o pagamento significa cumprimento ou adimplemento da obrigação, resultando a extinção do vínculo obrigacional<sup>5</sup>. Por sua vez, compensação consiste igualmente em forma de extinção da obrigação através do encontro de débito e crédito até o montante em que se compensarem<sup>6</sup>. Trata-se de pagamento ficto realizado por meio de "encontro de contas".

E, em se tratando a compensação de forma extintiva de obrigação, não há como desvirtuar sua natureza jurídica na análise sobre a configuração do termo de início do prazo decadencial.

Com isso, uma vez que a Contribuinte apurou valores a pagar de PIS e COFINS, compensando com os créditos de tais contribuições e não resultando em saldo devedor, bem como não configurando dolo, fraude ou simulação, tem-se que o direito da Autoridade Fiscal de efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, operando-se em cinco anos contados da data do fato gerador.

Portanto, considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em data de 20/06/2018, deve ser reconhecida a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 20/06/2013.

## **2. Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. RE 592.891/SP. Tema 322.**

A Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

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). *(sem destaque no texto original)*

O artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

**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 nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).** *(sem destaque no texto original)*

<sup>5</sup> CÓDIGO CIVIL: Art. 304. Qualquer interessado na extinção da dívida pode pagá-la, usando, se o credor se opuser, dos meios conducentes à exoneração do devedor.

<sup>6</sup> CÓDIGO CIVIL: Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

O creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei n.º 288/1967, foi autorizada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

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

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

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

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

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

Recurso Extraordinário desprovido.

Portanto, considerando que a decisão do STF transitou em julgado em 18/02/2021 e, por aplicação do artigo 62 da Portaria MF 343/2015, deve ser conferido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Neste sentido:

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

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. (Acórdão n.º 9303-011.896 - CSRF/3ª Turma – PAF n.º 10469.726020/2014-74 – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

## **2.1. Dos requisitos para concessão da isenção. Matéria-prima utilizada no processo produtivo da fornecedora Recofarma na elaboração dos concentrados para bebidas não alcoólicas**

Não obstante a decisão definitiva proferida pelo STF em sede de repercussão geral, é necessária a análise sobre o preenchimento dos requisitos para concessão da isenção em referência, com a utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional na elaboração dos produtos.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado e tem como atividade principal a fabricação e a comercialização de bebidas em geral. Para fabricação de refrigerantes, adquire “kits” fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda (CNPJ 61.454.393/0001-06), descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam, enviados sem destaque de IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Concluiu a Fiscalização pelo aproveitamento indevido de créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010, oriundo das notas fiscais emitidas pela fornecedora, em função de não ocorrer a utilização (exceto no caso de preparações elaboradas com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental), no processo de industrialização, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

**Para legitimidade do direito creditório, devem estar cumpridas as seguintes condições legais:**

- a) Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
- b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95;
- d) Emprego de tais insumos como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

**Quanto à condição de item "a"**, observo que não há dúvidas de que os produtos fornecidos pela Recofarma são produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Apenas para ilustrar o preenchimento de tal requisito, destaco que o **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007**, anexado aos autos com a peça de impugnação (e-fls. 2963), apresentou as características técnicas do produto "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS" (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653), referente ao “Concentrado para refrigerante de sabor “de cola” da seguinte forma:

## d) Características técnicas do produto:

Definição:

O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro

- Odor: característico

- Densidade a 20°C: 136g/cm<sup>3</sup>

- Origem das matérias-primas regionais:

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

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

(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.

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

Sobre o **PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO** da Recofarma, constou no **ITEM 7 do Parecer Técnico** em referência, que a empresa realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, que é terceirizada para produção pela DD. Williamson do Brasil Ltda, localizada ao lado da unidade industrial da fornecedora.

**Colaciono abaixo os compromissos assumidos pela RECOFARMA com relação ao Processo Produtivo Básico:**

**7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA**

## a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus – PIM do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, deverá atender ao **Processo Produtivo Básico - PPB** definidos na Portaria Interministerial n.º 08 - MP/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	<p><b>RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM</b>, conforme a seguir:</p> <p><b>a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL</b> 1 - PESAGEM : As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem.</p> <p><b>b) DE MATERIAS-PRIMAS DIVERSAS</b> 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas.</p> <p>Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através de sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real.</p> <p><b>c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL</b> As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área</p>

	de 144 m2 - estes possui sistema de sprinkler (chuveiro para combate a princípio de incêndio) de 490 litros/minuto, uma vez que produtos inflamáveis são nele armazenados temporariamente para identificação e análise. Nessa área existem plataformas metálicas basculantes com regulagem de altura, permitindo livre acesso ao interior das carretas com paletelas manuais ou empilhadeira elétrica própria para este tipo de serviço.
2	<b>ESTOCAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</b> a) Após recebidas, contadas e identificadas, as matérias-primas são transportadas por empilhadeiras elétricas; b) O processo de estocagem se caracteriza pela automatização do endereçamento de espaço. O sistema SAP (Systemanalyse and Programmentwicklung) controla a disponibilidade de posições - paletes e localiza no estoque a posição disponível de acordo com as características da matéria-prima e o local apropriado de armazenamento nos três ambientes a seguir. c) A estocagem dos insumos líquidos a granel são realizadas em tanques de estocagem de capacidade variada.
3	<b>INSPEÇÃO DA QUALIDADE DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</b> a) Análises de Recebimento das Matérias-Primas: Cromatografia Gasosa - Teste realizado em matérias-primas líquidas para determinação da presença e/ou do nível de concentração de contaminantes. b) Análise de umidade: Teste realizado em matérias-primas sólidas, como grãos, pós e cristais para verificação da quantidade de água contida na amostra. c) Microbiologia: Análise realizada no recebimento de matérias-primas líquidas e sólidas para determinação da presença de microorganismos.
4	<b>PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM)</b> - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias a fabricação corante caramelo.
5	<b>TRATAMENTO DA ÁGUA;</b> A água utilizada no processo de produção é tratada, utilizando-se cloro e filtragem para eliminação de impureza e bactérias, e armazenada em reservatórios apropriados.
6	<b>PESAGEM E DOSAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</b> a) Pesagem das matérias-primas sólidas b) Dosagem e adição das matérias-primas sólidas; Para os tambores, são utilizados braços articulados e talhas elétricas à prova de explosão. Os operadores precisam apenas fixar a garra no tambor e a talha se encarrega de erguê-lo e levá-lo à boca do tanque. c) Dosagem e adição das matérias-primas líquidas; O processo de adição de matérias-primas líquidas pode ser realizado de três formas: 1- Transferência das matérias-primas armazenadas em tanques de estocagem: através de bombas de transferência, o insumo é transferido para os tanques de mistura localizados na sala de produção através de tubulações. Indicadores de peso acoplados aos tanques de mistura informam a quantidade transferida para o operador que interrompe o processo quando atinge a quantidade desejada. 2- Transferência de matéria-prima armazenada em tanques de aço inox. 3- Adição de matérias-primas diversas: dependendo do tipo a ser adicionado, sua embalagem pode variar de formato desde tambores de 200 litros até bombonas plásticas de volumes diversos. São adicionadas manualmente à boca de alimentação do tanque de mistura.

7	<b>MISTURA DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</b> Após a dosagem, as matérias-primas são diluídas e misturadas de forma homogênea através de agitadores incorporados aos tanques, assegurando com isso a estabilidade do concentrado. As misturas são realizadas em salas independentes, de acordo com a característica de cada produto acabado.
8	<b>INSPEÇÃO DA QUALIDADE DOS CONCENTRADOS;</b> a) Cromatografia Líquida: Processo utilizado para verificar a concentração ou teor da mistura. b) Cromatografia de Íons: Processo analítico que verifica a presença de contaminantes no corante caramelo utilizado no concentrado. A análise é realizada em um cromatógrafo de íons com tempo de leitura de 8 minutos por lote e um número máximo de até 127 leituras consecutivas, sem necessidade de supervisão do analista. c) Densímetros automáticos: Equipamentos usados no processo de medição de densidade (peso) dos concentrados para assegurar que estão dentro dos padrões de qualidade. d) Analisador de Partículas: Equipamento que mede o tamanho das partículas sólidas presentes nos concentrados para garantir que estejam dentro dos parâmetros especificados. Um equipamento denominado "analisador de partículas" mede o tamanho e a distribuição estatística das partículas de uma emulsão (forma pela qual alguns produtos são produzidos misturando-se ingredientes a princípio não miscíveis como água e óleo). e) Análise de Aparência e Análise Sensorial: Análise de aparência é um processo de comparação visual de um padrão com uma amostra. A análise sensorial é um teste realizado através dos sentidos humanos (paladar e olfato) com o objetivo de provar ou sentir odores que estejam fora das especificações dos concentrados. f) Análises de Liberação Sucos: Os sucos naturais utilizados na fabricação dos refrigerantes são enviados diretamente pelos produtores aos clientes. Os produtores enviam amostras de cada lote de suco produzido para o Laboratório da fábrica de concentrados e somente após sua aprovação nas análises qualitativas (gosto, odor, aparência, densidade, microbiológica), os sucos são liberados para utilização na produção. g) Processos Auxiliares: Controle de Contra-Amostras e Titulação.
9	<b>EMBALAGEM/ENVASAMENTO;</b> a) Envasamento: A operação de envasamento é monitorada por computadores que analisam a variabilidade do peso colocado em cada bombona ou tanque. As balanças eletrônicas enviam esta informação. As embalagens a serem envasadas são conduzidas por transportadores até as envasadoras automáticas de cada uma das linhas de produção. Os concentrados líquidos vindos da sala de mistura através de tubulações enchem as embalagens. A balança informa ao computador o peso adicionado e, ao ser atingido o padrão, uma válvula automática interrompe o enchimento. b) Fechamento de Bombonas e Garrafas de Vidro: Equipamentos denominados capsuladores fecham as bombonas automaticamente. Um sensor identifica a presença da bombona na área de fechamento. Um cabeçote de fechamento é acionado e aplica a tampa automaticamente. O capsulador automático consta na linha de produção. Operando tanto com tampas plásticas quanto de alumínio, o equipamento elimina qualquer processo manual. Até a colocação das tampas é feita por um sistema de posicionamento automático acima do cabeçote c) Inspeção Final de Peso: Balanças verificadoras de peso foram instaladas em todas as linhas. Elas inspecionam 100% da produção. d) Identificação de Lote e Validade;
	a) Rotulagem; f) Paletização;
10	<b>ARMAZENAGEM E EXPEDIÇÃO DO PRODUTO.</b>

Constata-se que o açúcar cristal e açúcar mascavo são utilizados no concentrado para refrigerante de sabor "cola" e o extrato de guaraná é utilizado em outros tipos de concentrados.

Destaco, ainda, que o fato de a matéria-prima açúcar cristal ser produzida pela empresa Agropecuária Jayolo, bem como o açúcar mascavo ser produzido por produtores rurais do interior do Amazonas e, ainda, de o corante caramelo ser produzido pela terceirizada DD. Williamson do Brasil, em nada altera a origem de tais matérias-primas, uma vez que atende às previsões da **PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT N° 8, DE 25.02.98**, que estabelece o processo produtivo para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus. Vejamos:

OS MINISTROS DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO, DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E DO TURISMO E DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA, no uso da atribuição que lhes confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da

Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto 783, de 25 de março de 1993 e alínea "b", do inciso I, do art. 18, da Medida Provisória nº 1.549-39, de 29 de janeiro de 1998, resolvem:

Art. 1º **Estabelecer para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:**

**II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**

**a) dosagem das matérias-primas;**

**b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e**

**c) homogeneização, quando necessário.**

**III - CORANTE CAMELO**

a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";

b) floculação;

c) filtração;

d) troca iônica;

e) evaporação;

f) filtração;

g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;

h) homogeneização; e

i) filtração.

Parágrafo único. Todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus. **(sem destaques no texto original)**

Art. 2º **Para o cumprimento do disposto acima será admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção estabelecidas no artigo anterior.**

Art. 3º Além do atendimento das etapas de produção estabelecidas no art. 1º desta Portaria, os fabricantes deverão incorporar a gestão da qualidade e produtividade dos processos e dos produtos finais, envolvendo a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade dos produtos finais, sem prejuízo do disposto no art. 2º do Decreto nº 783/93. **(sem destaque no texto original)**

**Reitero que o processo produtivo foi descrito no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 que embasou a concessão do incentivo fiscal e o cumprimento do artigo 1º, inciso II, alíneas a, b e c da Portaria Interministerial acima citada.**

Por sua vez, constata-se igualmente que a especificação da origem do produto igualmente está delimitada no Projeto, com a previsão de que será utilizada como matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado para o concentrado sabor cola, bem como matéria-prima regional extrato de guaraná para outros tipos de produtos.

Com isso, restam configuradas as condições especificadas nos **Itens "b" e "c"** acima citados, quais sejam: utilização como matéria-prima regional os produtos elaborados com açúcar, álcool, extrato de guaraná ou corante de caramelo produzidos na Zona Franca de Manaus a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná adquiridos de produtores localizados na

Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA para concessão da isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010, com redação do artigo 6º do decreto-Lei nº 1.435/75.

E com relação ao **item “d”**, considerando que os insumos em análise são utilizados na elaboração de produtos classificados na posição 2202, resta igualmente atendida a condição sobre o emprego na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Portanto, entendo que estão atendidos os requisitos essenciais para que seja concedida a isenção em referência.

## **2.2. Da competência da SUFRAMA**

Como acima já tratado, os “kits” fornecidos pela Recofarma foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - EX 01) das marcas de refrigerantes a que se destinam, enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Em suma, a Recorrente argumenta que a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e da NESH levam exatamente à classificação dos kits no Código NCM 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI.

Por sua vez, entende a Fiscalização que o “concentrado para refrigerantes” não pode ser analisado como um produto único, uma vez que são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente é entregue pela Recofarma acondicionado em embalagem individual, motivo pelo qual deve ser classificado separadamente, resultando na impossibilidade de enquadramento no EX 01 ou EX 02 da NCM 2106.90.10, tendo em vista que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído.

Concluiu o i. Auditor Fiscal que tais produtos devem ser classificados no Código NCM 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é zero, o que torna legítima a glosa dos respectivos créditos, com o lançamento do saldo devedor de IPI.

Diante da controvérsia acima, argumentou a Recorrente que compete à SUFRAMA efetuar a classificação fiscal do produto produzido conforme o PPB definido em Portaria Inteministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de IPI, na forma prevista pelos artigos 1º, 4º, I, c, do Anexo I, do Decreto nº 7.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução CAS nº 202/2006.

**Com relação à competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais, observo que a fiscalização assim consignou em Relatório Fiscal:**

166) Segundo as empresas do Sistema Coca-Cola, a classificação fiscal utilizada por Recofarma estaria consubstanciada em ato administrativo da SUFRAMA.

166.1. Na realidade, ao contrário do que alegam as empresas, inexistente discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

166.2. A fiscalização não deixou de reconhecer efeitos de ato da SUFRAMA. O que a fiscalização está questionando aqui não é o atendimento a requisitos para gozo da isenção, mas sim a alíquota utilizada pelos adquirentes para cálculo dos créditos, decorrente da adoção de classificação fiscal incorreta.

166.3. Registre-se que o art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem, dentro de sua área de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos.

166.4. Dentro de suas atribuições, que incluem a análise do atendimento a requisitos para o gozo de benefícios fiscais, nada impede que a SUFRAMA se refira aos insumos de Manaus como “concentrados”, nome adotado nos projetos que os fabricantes apresentam para a autarquia, e que é comumente utilizado para fins comerciais.

A forma usada para identificar a mercadoria não determina sua classificação fiscal.

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

166.6. Além do sabor cola, Recofarma elabora kits para industrialização de diversos outros refrigerantes, com diferenças significativas em seus ingredientes. A empresa também elabora kits para fabricação de néctares e isotônicos.

166.7. Qualquer autoridade competente para avaliar a classificação fiscal das mercadorias não poder tomar como base apenas um dos diversos produtos industrializados pela empresa sob análise. Para tal fim, é necessário que se faça uma análise minuciosa de cada produto, fundamentada com base nas Regras de classificação.

166.8. Isenção e classificação fiscal são matérias independentes. A constatação de que os kits comercializados por Recofarma não se enquadram no Ex 01 do código 2106.90.10 em nada altera a validade, para os fins a que se destinam, dos Pareceres e Resoluções da SUFRAMA emitidos para a empresa. E, existindo ou não direito ao benefício, as classificações e alíquotas dos componentes permanecem as mesmas.

166.9. As empresas alegam que a classificação fiscal dos produtos sob análise decorre da “definição” dada a eles pela SUFRAMA.

166.10. Nem a SUFRAMA, e nem mesmo a Receita Federal, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM (por exemplo, criar a ficção de que um kit de ingredientes embalados individualmente deve ser tratado como se fosse um produto misturado), pois as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

166.11. A SUFRAMA não é o órgão competente para tratar de definições relativas ao setor de bebidas nem mesmo quando se trata de outros fins que não sua classificação fiscal.

166.12. A SUFRAMA é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, com a “responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais”.

166.13. No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918/1994.

166.14. Portanto, para as bebidas é o MAPA, e não a SUFRAMA, que tem papel nas definições de produtos, assim como, por exemplo, a ANVISA é responsável por definições técnicas de produtos sujeitos à vigilância sanitária.

166.15. Como se demonstrará posteriormente, as definições apresentadas pelo MAPA para concentrados estão perfeitamente de acordo com as apresentadas pela fiscalização para reforçar o entendimento de que uma “parte de concentrado” (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola) não pode ser enquadrada no Ex 01 do código 2106.90.10.

166.16. Entretanto, apenas por hipótese, se houvesse algum conflito nas definições, para fins de classificação fiscal prevaleceriam as regras internacionais, como determina o artigo 98 do CTN.

Tal conclusão foi mantida pelo ilustre Julgador de primeira instância, o qual observou que a Receita Federal tem competência exclusiva para aplicar as normas internacionais que regem a classificação fiscal de mercadorias. Vejamos excerto extraído da r. decisão recorrida:

Rebateu a impugnante que, a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela RECOFARMA, a própria autarquia reconhece que o concentrado, sendo “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Neste contexto, a SUFRAMA teria competência para efetuar a classificação fiscal de mercadorias pois, para aprovação do PPB do produto incentivado, é necessário definir o produto, e definir o produto, para fins do IPI, é efetuar sua classificação fiscal.

Para reforçar sua tese, a impugnante mencionou que o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, em um caso envolvendo a ANVISA (REsp nº 1.555.004), devendo prevalecer a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, não cabendo à RFB questionar aquela classificação.

Alegou também que o Laudo do INT vincula a Administração Pública, nos termos do art. 30 c/c art. 26-A, ambos do Decreto nº 70.235/72 e a sua conclusão é de que o produto elaborado pela RECOFARMA é mercadoria única, e, sendo assim, a Fiscalização jamais poderia reclassificá-la em partes e em posições diferenciadas da TIPI como se cada componente do produto constituísse um outro produto, sob pena de inobservância.

Não se olvide que o Decreto nº 70.235, de 1972, assim determina:

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

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

(grifou-se)

(...)

No entanto, segundo a disposição do PAF, a classificação fiscal **não é aspecto técnico** e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

Por outro lado, o que define a classificação fiscal de um produto **não são as características técnicas**, condição esta que, aliás, também é extraída das RGI/SH (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado) e da própria TIPI, posto que **não há nenhuma menção de que as descrições contidas nos textos devam estar condicionadas às características técnicas das mercadorias** como determinantes para enquadramento em um ou outro código, a não ser quando elas assim especificam.

Assim, primazia do conhecimento técnico a respeito de um produto não garante ao perito o conhecimento suficiente para realizar classificação fiscal. Maior prova disto é a frequência com que laudos técnicos elaborados por empresas de engenharia, para efeito de contestação da classificação fiscal realizada em autos de infração do IPI, equivocam-se em matéria de classificação, muitas vezes violando claramente alguma das regras gerais de classificação.

O principal aspecto envolvido na classificação fiscal de um produto é a **sua identidade precisamente como descrito nos textos das posições, subposições, itens e subitens da Tabela**. Neste diapasão, a despeito de qualquer classificação científica, técnica ou comercial em que as mercadorias possam se enquadrar, para os efeitos da classificação

fiscal importa saber como a elas se referem os textos, observados os critérios das RGI/SH.

Ademais, a legislação pátria incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a competência para tratar oficialmente da matéria. Isto decorre das disposições contidas na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, combinadas com a Lei n.º 8.490, de 19 de novembro de 1992, artigos 16, III, “b”, e 19, II, “i”, o Decreto n.º 766, de 3 de março de 1993, art. 2.º, e o Regimento Interno da RFB.

A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias foi assinada pelo Brasil em 31 de outubro de 1986, e incorporada à legislação nacional por meio do Decreto Legislativo n.º 71, de 1988, sendo regulada pelo Decreto n.º 97.409, de 23 de dezembro de 1988, alterado pelo Decreto n.º 766, de 3 de março de 1993. Ela estabelece que a competência para realizar a classificação fiscal é da Administração Aduaneira dos países signatários, no caso do Brasil, a RFB.

Acrescente-se que, no caso específico do IPI, a classificação fiscal insere-se no contexto da competência de fiscalização. Assim, a reclassificação de produtos por meio de auto de infração compete aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei n.º 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6.º, I, “c”, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 2007.

Em relação ao julgado do REsp n.º 1.555.004, deve-se ressaltar que não se desconhece a decisão do Superior Tribunal de Justiça que, inusitadamente, conferiu à ANVISA a competência para “alterar a classificação fiscal de um produto”.

A alegação de que outros órgãos técnicos poderiam ser responsáveis pela classificação fiscal dos produtos é absolutamente **equivocada**. Tanto é que nenhuma disposição normativa que trate dessa suposta competência foi mencionada na impugnação.

Embora a decisão não produza efeitos no presente caso<sup>4</sup>, deve-se ressaltar que o mencionado acórdão, na verdade, não reconheceu exatamente a competência da ANVISA para efetuar classificação fiscal, conforme demonstra a parte a seguir reproduzida do voto condutor do acórdão:

*9. Destarte, é da ANVISA a atribuição em definir o que é medicamento e o que é cosmético; convém recordar, neste ponto, mas apenas para fixar um dos pontos fundamentais do sistema normativo de organização dos poderes do Estado, que, quando se confere a certo e determinado órgão administrativo alguma atribuição operacional, se está, ipso facto, excluindo os demais órgãos administrativos do desempenho legítimo dessa mesma atribuição; essa é uma das pilstras do sistema organizativo e funcional estatal e abalá-la seria o mesmo que abrir a porta da Administração para a confusão, a celeuma e mesmo o caos.*

Além disso, embora o acórdão distinga a classificação de um produto como cosmético ou como remédio da sua classificação de mercadorias, vincula essa classificação àquela efetuada pela ANVISA, fazendo tal classificação sobrepor-se às regras contidas na convenção internacional. Não se pode confundir, como fez o acórdão citado, competência técnica para decidir o que é medicamento e o que é cosmético com competência para realizar classificação fiscal de mercadorias.

(...)

Portanto, é totalmente descabido afirmar que a SUFRAMA tenha competência para efetuar a classificação fiscal de produtos ou tenha definido a classificação fiscal dos produtos da RECOFARMA.

**Data máxima vênua aos entendimentos expostos no Relatório Fiscal e no v. Acórdão de primeira instância, da análise da legislação que atribui competência à SUFRAMA é possível extrair conclusão favorável aos fundamentos da defesa. Vejamos:**

Inicialmente, impera destacar que a Constituição Federal, ao tratar sobre a limitação do poder de tributar, estabelece em seu artigo 150, § 6º que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

O Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Emenda Constitucional 01/1969<sup>8</sup> e, após, pelo Texto Constitucional de 1988<sup>9</sup>, confere competência à Autoridade Administrativa para concessão de benefícios fiscais. Vejamos:

Art. 176. **A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão,** os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (*Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975*)

Art. 179. **A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.**

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

---

<sup>8</sup> Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

<sup>9</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155. *(sem destaques no texto original)*

**Não há dúvidas de que o benefício fiscal concedido no presente caso está revestido de todos os requisitos formais previstos para sua validade.**

A SUFRAMA foi criada pelo **Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**, regulamentado através do Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, os quais definem a finalidade e localização da Zona Franca de Manaus (Capítulo I), bem como a aplicação e controle dos incentivos fiscais (Capítulo II).

**A competência da SUFRAMA para atos como a Resolução nº 298/2007, ora tratada, foi estabelecida pelo artigo 4º, inciso I, alínea "c" do Capítulo IV do Anexo I do Decreto nº 4.628, de 21 de março de 2003, o qual estava vigente quando da Resolução nº 298/2007, e cuja redação foi parcialmente mantida pelo Decreto nº 7.139/2010, vigente há época dos fatos geradores, assim previa:**

Art. 4º **Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:**

I - **aprovar:**

c) **os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem assim estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; (sem destaques no texto original)**

O Decreto nº 4.628/2003, acima mencionado, aprovou a Estrutura Regimental da SUFRAMA, ao tratar da natureza e finalidade, estabelecendo em seu **artigo 1º, inciso VI do Anexo I** que:

Art. 1º **A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:**

VI - **administrar a concessão de incentivos fiscais.***(sem destaque no texto original)*

Por sua vez, cabe destacar que a participação do Ministério da Fazenda no processo de análise do projeto industrial e aprovação do benefício foi previsto pelo **artigo 11 do Decreto nº 61.244/1967**, nos termos abaixo citados:

Art 11. **Estão isentas do impôsto sôbre produtos industrializados tôdas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.**

§ 1º **Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação dêsse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.**

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no

parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º). *(sem destaques no texto original)*.

**Observo, ainda, que o Decreto-Lei nº 288/1967, acima já mencionado, assim prevê:**

**Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus**, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, **estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados**, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, **desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB)**. *(sem destaque no texto original)*

§ 6º **Os Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia estabelecerão os processos produtivos básicos** no prazo máximo de cento e vinte dias, contado da data da solicitação fundada da empresa interessada, devendo ser indicados em portaria interministerial os processos aprovados, bem como os motivos determinantes do indeferimento. *(sem destaque no texto original)*

§ 8º Para os efeitos deste artigo, **consideram-se**

b) **processo produtivo básico** é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que **caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto**. *(sem destaque no texto original)*

**Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º **A isenção de que trata este artigo**, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, **ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei**. *(sem destaque no texto original)*

Constata-se que o artigo 9º, acima citado, condiciona a isenção à observância dos requisitos estabelecidos no artigo 7º, sendo que nos §§ 6º e 8º, alínea “b” acima citados, resta clara a redação de que deve ser respeitada a natureza do produto definido pelo PPB.

**Outrossim, o Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, que alterou a redação dos artigos 7º, §§ 1º ao 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, assim estabeleceu em seus artigos 6º e 8º:**

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 nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

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

Art. 8º. O Superintendente da Zona Franca de Manaus, ouvido o Conselho de Administração, fixará condições e requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos que se dediquem à comercialização, naquela área, de mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos no Decreto-lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967. (sem destaques no texto original)

E, diante de tais atribuições, a SUFRAMA, através do artigo 1º da RESOLUÇÃO Nº 298/2007, aprovou o projeto industrial da Recofarma, na forma do PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007 para produção de concentrado de bebidas não alcoólicas, possibilitando o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, no artigo 6º do Decreto-lei nº 1435/1975 e legislação posterior.

Outrossim, impera igualmente salientar que as condições estabelecidas para o direito aos incentivos concedidos estão previstas no artigo 4º da Resolução nº 298/2007, quais sejam:

Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75;

III- o atendimento das exigências da Política Nacional do Meio ambiente, conforme disciplina a Legislação no âmbito Federal, Estadual e Municipal;

IV- a manutenção de cadastro atualizado na SUFRAMA, de acordo com as normas em vigor; e

V- o cumprimento das exigências contidas na Resolução n.º 202, de 17 de maio de 2006, bem como as demais Resoluções, Portarias e Normas Técnicas em vigor.

Por sua vez, o PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007 foi elaborado para análise da possibilidade de concessão dos seguintes incentivos pleiteados:

#### 4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do Imposto de Importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-lei nº 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

Consigno, por oportuno, que a **competência para fiscalização do projeto industrial** que embasou a Resolução SUFRAMA n.º 298/2007 estava prevista pelo artigo 15, inciso III do Anexo I do já citado Decreto n.º 4.628/2003. Vejamos:

Art. 15. À Superintendência Adjunta de Projetos compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

III - acompanhamento, fiscalização e avaliação de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços.

A competência da Superintendência Adjunta de Projetos igualmente é prevista pela **Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA n.º 203, de 10 de dezembro de 2012**, vigente no período do fato gerador desta autuação, que dispõe sobre a sistemática de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais nos seguintes termos:

#### **TÍTULO VI - DO ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DOS PROJETOS INDUSTRIAIS**

##### **CAPÍTULO I - DA OPERAÇÃO**

Art. 17. **Após concluída a implantação, total ou parcial, de suas instalações industriais a empresa titular do projeto deverá requerer à SUFRAMA a emissão do Laudo de Operação (LO), que é o documento comprobatório da adequação das instalações industriais, máquinas e equipamentos, necessários à operacionalização do projeto técnico-econômico aprovado, observado o dimensionamento nele constante.**

Art. 18. **O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à Superintendência Adjunta de Projetos (SPR), na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, instruído com a seguinte documentação:**

##### **CAPÍTULO II - DA PRODUÇÃO**

Art. 23. **Iniciada a fabricação de quaisquer produtos aprovados a empresa titular do projeto deverá requerer a SUFRAMA a emissão do Laudo de Produção (LP), que constituir-seá no documento comprobatório do atendimento das etapas estabelecidas no Processo Produtivo Básico (PPB) de cada produto e do cumprimento de outros parâmetros dimensionados no projeto técnico-econômico aprovado.**

Art. 24. **O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à SPR, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA.**

Parágrafo único. **Quando se tratar de projetos beneficiados com os incentivos fiscais estabelecidos no art. 6º, do Decreto-lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a empresa titular do projeto deverá apresentar demonstrativo, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, das aquisições de insumos efetuados no mercado regional.**

Art. 25. O LP, emitido conforme modelo definido pela SUFRAMA será específico para cada produto e terá prazo de validade indeterminado, observado o disposto nos arts. 26 e 32, desta Resolução.

Art. 26. **O LP, garantido o contraditório e a ampla defesa, poderá ser cancelado a qualquer momento pela SUFRAMA, mediante ofício da SPR a ser encaminhado à empresa, desde que seja constatado o não cumprimento do PPB e/ou outros parâmetros nele descrito, ou que o produto seja cancelado por algum dispositivo previsto nesta Resolução.**

##### **CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS**

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos

ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprobatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAIs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.

#### CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

Art. 43. **A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.**

#### TÍTULO VIII - DAS PENALIDADES

Art. 54. Sem prejuízo das demais cominações legais cabíveis, e, **observando-se o devido processo legal, garantido o contraditório e ampla defesa, o não atendimento do disposto nesta Resolução ensejará, conforme o caso, a critério do Superintendente da SUFRAMA,** as seguintes penalidades:

I - advertência;

II - suspensão do Pedido de Licenciamento de Importação (PLI), quando aplicável;

III - bloqueio do cadastro;

IV - **cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos a produto, mediante encaminhamento de proposição ao CAS;** e

V - **cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos à empresa, mediante encaminhamento de proposição ao CAS.**

§ 1º A inadimplência da empresa quanto à validade dos Laudos de Operação e Produção, bem como à entrega do LTAI, implicará na suspensão automática dos PLIs referente à(s) linha(s) inadimplente(s), até a sua regularização.

§ 2º No caso específico do LP, a penalidade disposta no parágrafo anterior poderá ser sustada por um prazo de até 60 (sessenta dias), nos casos onde a empresa interessada comprove não poder retomar sua produção por falta de insumos.

Art. 55. A SUFRAMA enviará comunicado à Receita Federal do Brasil (RFB) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução. (sem destaques nos texto original)

Da análise dos dispositivos legais acima invocados, entendo que está correto o argumento da defesa sobre a competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais objeto deste litígio.

Com isso, considerando que a Recofarma submeteu o seu processo industrial à aprovação da SUFRAMA que, através de um grupo técnico examinou a elaboração do “concentrado para bebidas não-alcólicas” e definiu o Processo Produtivo Básico (PPB), na forma prevista pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, identificando e incluindo o produto no Código 0653, **não deve ser afastado o enquadrando na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01, considerando a descrição constante do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 aprovado através da Resolução nº 298/2007, que abaixo colaciono:**

d) Características técnicas do produto:

**Definição:**  
O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

**Tipo/Modelo de referência:** Concentrado para refrigerante de sabor “de cola”.

**Especificações Técnicas:**

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 1,36g/cm<sup>3</sup>

**Origem das matérias-primas regionais:**

- (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
- (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
- (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
- (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Observe, ainda, que o ilustre Auditor Fiscal considerou que “ao contrário do que alegam as empresas, **inexiste discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.**”

Todavia, consta entre a documentação acostada com a peça de impugnação (e-fls. 3001), o enquadramento na NCM 2106.90.10 – EX 01 autorizado pela SUFRAMA e utilizado pela fornecedora. Vejamos:

INFORMAÇÕES TEXTUAIS DO PRODUTO	
<b>Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS de cola</b>	
Texto: Caracterização do Produto	
Caracterização do Produto	
São concentrados para bebidas não-alcoólicas, que constituem preparados químicos industriais compostos de partes líquidas e sólidas.	
Modelo de Concentrado utilizado como Base para Elaboração deste Projeto : O utilizado na fabricação do refrigerante Coca - Cola, o de maior participação nas vendas da empresa, mesmo a empresa produzindo dezenas de tipos de concentrados.	
Concentrado para Refrigerante Coca Cola	
Aparência:	Líquido de cor caramelo escuro
Odor:	Odor característico
Densidade a 20°C:	1,36g/cm <sup>3</sup>
<b>Enquadramento na NCM</b>	
<b>NCM n.º. 2106.90-10 Ex. 01-</b>	

**Cumpra observar que o Código NCM 2106.90.10 – EX 01 possui a seguinte descrição:**

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

É importante esclarecer que em nenhum momento deve ser retirado dos Ilustres Auditores da Secretaria da Receita Federal o dever funcional de fiscalizar o Contribuinte, diante de suspeitas de aproveitamento indevido de créditos e demais formas de burlar a legislação tributária. Inclusive a atividade de fiscalização da administração fazendária é previsão garantida pelo artigo 37, XVIII da Constituição Federal, artigos 194 e 195 do CTN e artigos 505 a 508 do RIPI/2010.

Não se questiona que, de fato, a Receita Federal do Brasil tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização dos benefícios fiscais, e cobrar os valores de impostos que sejam devidos aos cofres da União, na forma prevista pelos artigos 506 e 507 do RIPI/2010<sup>10</sup>, como observado no Relatório Fiscal.

E a conclusão acima demonstrada não limita o exercício da competência da Receita Federal na fiscalização do benefício sob análise.

Todavia, não é razoável entender que a Autoridade Fiscal, no exercício das atribuições de seu cargo, tenha a prerrogativa de retirar e/ou a discricionariedade de ignorar o que foi estabelecido através da Resolução nº 298/2007, que aprovou o projeto industrial da Recofarma, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, emitido em atenção a toda estrutura normativa acima já exposta. Como já mencionado, no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 consta a identificação do produto como “concentrado para bebidas não-alcoólicas”, incluído no Código 0653 e cuja definição das características do produto incorre na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01.

Saliento que está correto o argumento da defesa, ao afirmar que o i. Auditor Fiscal poderia questionar a classificação fiscal do produto objeto do PPB, caso tivesse concluído pela identificação errada pela SUFRAMA com relação à posição fiscal, ou seja, se ocorresse a

<sup>10</sup> Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Art. 507. As atividades de fiscalização do imposto serão presididas e executadas pela autoridade administrativa competente (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 93).

Parágrafo único. A autoridade administrativa a que se refere o caput é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 93, Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

identificado do produto como refrigerante (Posição 22.02) ao invés de concentrado, considerando que o PPB se refere à produção de concentrado.

Com isso, assiste razão à Recorrente ao argumentar que a Fiscalização deve respeitar a natureza do produto objeto do PPB autorizado nos termos do processo produtivo definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/98.

**Neste mesmo sentido, destaco o r. voto da Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, constante do v. Acórdão n.º 3402-004.929, proferido no Processo Administrativo Fiscal n.º 15956.720178/2015-43, cujo posicionamento sempre foi acompanhado por esta Relatora:**

#### **I.1 - DA COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL NA FISCALIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DISCIPLINADOS PELA SUFRAMA.**

A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA é uma autarquia criada pelo Decreto-lei n.º 288/1967, atualmente vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, à qual foi atribuída a administração da Zona Franca de Manaus - ZFM.

Atentando-se em especial para a disciplina dos incentivos fiscais concedidos nesta área (e, posteriormente, na área da Amazônia Ocidental do Decreto-lei n.º 291/1967), observa-se que originariamente a atuação da SUFRAMA exigia o aval do Ministério da Fazenda, que igualmente participava do processo de aprovação dos projetos de industrialização passíveis de serem desenvolvidos naquela área e de gozarem dos incentivos fiscais. A disciplina originária igualmente se preocupava em garantir a competência do Ministério da Fazenda no controle da entrada e saída das mercadorias no âmbito da ZFM.

É o que se depreende da disciplina do Decreto n.º 61.244/1967, que originariamente regulamentou o Decreto-lei n.º 288/1967:

*"Art 11. Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados todas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.*

*§ 1º Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei n.º 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.*

*§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.*

*§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei n.º 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei n.º 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º).*

*Art 12. Toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao controle da SUFRAMA, respeitada a competência legal atribuída à fiscalização aduaneira e de rendas internas do Ministério da Fazenda.*  
(grifei)

Especificamente quanto à análise de entrada das mercadorias nacional ou estrangeira, referenciada no art. 12 acima transcrito, constata-se que o Ministério da Fazenda manteve seu controle na forma indicada no art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, que disciplina o controle da entrada e saída de mercadorias da ZFM e das áreas da Amazônia Ocidental. Esse dispositivo, inclusive, é o único no regimento interno da Receita Federal que faz referência às essas áreas em específico:

"Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas - Derpf, às Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e às Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes "Especial A", "Especial B" e "Especial C", quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF n.º 512, de 02 de outubro de 2013)

(...)

§ 3º Às Alfândegas Porto de Manaus e Aeroporto Internacional Eduardo Gomes compete ainda:

**- proceder ao despacho de internação de mercadorias da Zona Franca de Manaus para o restante do território nacional;**

**- processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Zona Franca de Manaus com suspensão de tributos; e**

**- controlar a saída da Zona Franca de Manaus de mercadorias nacionais nela ingressadas.**

§ 4º - Às DRF Boa Vista, Porto Velho, Ji-Paraná, Rio Branco e Macapá compete ainda:

**- proceder ao despacho de internação de mercadorias da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio para o restante do território nacional;**

**- processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio com suspensão de tributos; e**

**- controlar a saída da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio de mercadorias nacionais nela ingressadas."** (grifei)

Por outro lado, no que concerne aos critérios e requisitos para a concessão de incentivos fiscais no âmbito da Zona Franca (referenciada no art. 11 do Decreto n.º 61.244/1967 acima transcrito), observa-se que com o transcorrer dos anos a influência do Ministério da Fazenda foi afastada por completo, com garantia de plena autonomia à SUFRAMA para tanto.

Com efeito, como se depreende das disciplinas regulamentares trazidas nos Decretos n.º 2.566/1998, n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e até no atualmente vigente Decreto n.º 7.139/2010, a administração da concessão de incentivos fiscais é atribuída de forma exclusiva à SUFRAMA, independentemente, portanto, de qualquer aval do Ministério da Fazenda. Vejam-se pela redação do art. 1º, VI, do Anexo I destes Decretos, todos com redação no mesmo sentido<sup>2</sup>:

**Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:**

(...)

**VI - administrar a concessão de incentivos fiscais."** (grifei)

Sob essa perspectiva que os referidos Decretos atribuíram ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) a competência para aprovar "os projetos das empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais", bem como "estabelecer normas, exigências, limitações e condições" para estes projetos, sem depender de qualquer outro órgão, inclusive do Ministério da Fazenda (art. 3º, I, 'c', do Anexo I do Decreto n.º 2.566/1998 e art. 4º, I, 'c' do Anexo I dos Decretos n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e n.º 7.139/2010).

Exatamente no exercício de sua competência, o CAS expediu a Resolução CAS n.º 202/2006, posteriormente revogada pela atualmente vigente Resolução CAS n.º 203/2012, com os requisitos para a aprovação dos projetos industriais para a concessão e gozo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental, dentre os quais aquele objeto desta autuação do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75.

Esta disciplina normativa com os procedimentos de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais para fins de concessão dos incentivos fiscais evidenciam a autonomia da SUFRAMA no processo de aprovação e acompanhamento dos projetos, indicando expressamente que, **quando comprovado por aquele órgão o inadimplemento dos requisitos para o gozo dos incentivos fiscais**, a Receita Federal será devidamente notificada para que tome as providências cabíveis.

Vejamos pelo teor da Resolução CAS n.º 202/2006, vigente à época da análise do projeto da RECOFARMA objeto deste processo (cujas disciplinas, nos pontos sob enfoque neste voto, não foram substancialmente alteradas pela Resolução CAS n.º 203/2012<sup>3</sup>):

**"Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes:**

- isenção do Imposto de Importação (II), relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo interno na ZFM;

- redução do II, relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo em outros pontos do território nacional;

- isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo a produtos produzidos na ZFM destinados à comercialização em qualquer ponto do território nacional;

**- isenção do IPI para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusiva de origem pecuária;**

**- crédito do IPI, calculado como se devido fosse, para o adquirente de produtos, de que trata o inciso anterior, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto; e**

- isenção do II e do IPI relativo a bens de capital destinados à implantação de projetos industriais.

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica a armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes se destinados, exclusivamente, a consumo interno na ZFM, ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais.*

(...)

**Art. 5º Os projetos submetidos à apreciação da SUFRAMA deverão atender, cumulativamente, aos seguintes objetivos e condições para a concessão e fruição dos benefícios fiscais:**

- atendimento aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

- incremento da oferta de emprego na região;

- concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

- incorporação de tecnologias e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;

- níveis crescentes de produtividade e competitividade; VI - reinvestimento de lucros na região;
- investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico; e
- atendimento ao Processo Produtivo Básico (PPB) exigido para seus produtos.

§ 1º No caso de empresas cujo objeto seja a produção de bens e serviços de informática, além do atendimento do disposto neste artigo, deverá ser observada a legislação específica que trata dos investimentos compulsórios em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D).

§ 2º Quando da apresentação de projeto de implantação, deverá ser apresentada cópia autenticada da Licença Prévia emitida pelo Instituto de Proteção Ambiental do Amazonas - IPAAM, órgão ambiental competente, do estado do Amazonas.

(...)

Art. 8º A SUFRAMA efetuará a análise de todos os projetos que atendam ao disposto no art. 5º desta Resolução devendo dar prioridade àqueles que apresentem:

- produção de componentes, partes e peças, subconjuntos e materiais de embalagem destinados principalmente ao adensamento das cadeias produtivas do Pólo Industrial de Manaus;
  - programa de exportação;
  - aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;
  - maior geração de empregos por unidade de renúncia fiscal projetada; e
  - Índice de Desenvolvimento Regional - IDR superior à média do subsetor ao qual a empresa pertença, de acordo com regulamentação estabelecida pela SUFRAMA, sendo:
- (...)

Art. 10. Compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) deliberar acerca da aprovação dos projetos que visem o gozo dos incentivos de que trata o art. 1º, apresentados por empresa que se encontre em situação fiscal regular, mediante apresentação da Certidão de Regularidade Cadastral - CRC junto à SUFRAMA ou das certidões negativas de débitos ou documento equivalente expedidos pelos órgãos competentes, nos termos da alínea d do art. 38 desta Resolução e cujos produtos possuam PPB previamente aprovado, nos termos do art. 4º, do Decreto nº 2.891/98.

§ 1º Excepcionalmente, em casos devidamente justificados, os projetos que não apresentem situação fiscal regular, mas que tenham apreciação favorável do CAS, desde que apresentem comprovação de regularidade no prazo de 60 (sessenta) dias, improrrogáveis, contados da data de apreciação do projeto pelo Conselho, poderão ter seus atos aprovatórios expedidos pela(o) Superintendente.

§ 2º As empresas que não atenderem ao prazo estipulado no parágrafo anterior somente poderão ter seus projetos incluídos em nova pauta do CAS mediante a regularização prévia de sua documentação e/ou cadastramento junto à SUFRAMA.

§ 3º A aprovação de projetos somente terá eficácia após a publicação do correspondente ato aprovatório no Diário Oficial da União (DOU).

(...)

Art. 58. A SUFRAMA enviará comunicado a Secretaria da Receita Federal (SRF) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução. " (grifei)

E aqui é importante salientar que a referência à necessidade de aprovação dos projetos pela SUFRAMA é igualmente depreendida da disciplina legal dos incentivos fiscais, tal como aquele objeto de análise nos presentes autos. Vejamos novamente o teor do dispositivo que respalda o incentivo fiscal condicionado sob análise (art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75):

*"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 nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

*§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.*

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

Portanto, observa-se que a autoridade competente para identificar as condições para o gozo das isenções deferidas no âmbito da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, na forma do *caput* do art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, autoridade administrativa com personalidade jurídica própria, e não a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

*"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. (...)." (grifei)*

Em outras palavras, o despacho da autoridade administrativa necessário à concessão das isenções onerosas ou condicionadas relativas à ZFM e à Amazônia Ocidental, a que se refere o art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, à quem a legislação atribuiu competência específica. Por conseguinte, cabe aos demais órgãos administrativos, dentre os quais a Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar as condições delineadas por aquela autoridade administrativa específica.

Em conformidade com a disciplina trazida pelo CAS nas Resoluções n.º 202/2006 e 203/2012, os projetos apresentados pelos sujeitos passivos visando ao gozo dos incentivos fiscais, após a apreciação da Superintendência, são aprovados por ato do Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) devidamente publicado no Diário Oficial.

No presente caso, à luz da Resolução CAS n.º 202/2006, após solicitação da empresa fornecedora da Recorrente (RECOFARMA) da renovação de seu projeto para o gozo dos incentivos fiscais, foi proferido Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007 pela Superintendência Adjunta de Projetos da SUFRAMA (e-fls. 1.400/1.411), devidamente aprovado pelo CAS por meio da Resolução n.º 298/2007, com validade até 05/10/2023.

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais sob análise é restringida pelos despachos administrativos proferidos pela SUFRAMA que o concedem (Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS). Portanto, não pode a fiscalização da Receita Federal se dissociar dos termos identificados pela SUFRAMA nestes documentos.

Importante frisar que não se nega de qualquer forma o poder-dever da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil de proceder com a análise da validade dos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA no âmbito da ZFM e da Amazônia Ocidental, com fulcro no art. 37, XVIII da Constituição Federal. Contudo, **o que não se admite é que a fiscalização ultrapasse os termos dos despachos administrativos de concessão dos incentivos fiscais, para trazer requisitos outros além daqueles disciplinados pela SUFRAMA, como órgão competente.** O próprio dispositivo constitucional mencionado é claro ao limitar a atuação da administração fazendária "dentro de suas áreas de competência"<sup>4</sup>.

E aqui essencial enfatizar que para que seja atestado o descumprimento das condições, a SUFRAMA traz procedimentos administrativos específicos, com a emissão em uma periodicidade de 3 (três) anos dos Relatórios de Acompanhamento de Projetos (RAP) e com a possibilidade de vistorias técnicas a qualquer tempo. É o que se extrai da Resolução CAS n.º 203/2012 atualmente vigente:

*"CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS*

**Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.**

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprovatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAIs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.

#### CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

**Art. 43. A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.**

Art. 44. A empresa deverá permitir aos servidores da SUFRAMA ou a seu serviço, devidamente identificados e credenciados, amplo, geral e irrestrito acesso a quaisquer de suas instalações fabris, bem como aos livros, demonstrações contábeis, fiscais e sistemas de informações, informatizadas ou não, para efeito de emissão dos Laudos de Operação e de Produção e para realização das vistorias técnicas.

Parágrafo único. A empresa deverá manter seus documentos organizados de maneira a facilitar seu manuseio e conferência por ocasião das visitas técnicas ou demais acompanhamentos realizados pela SUFRAMA." (grifei)

Dessa forma, a autoridade competente para avaliar o cumprimento das condições das isenções deferidas por meios dos projetos específicos é a SUFRAMA, não cabendo à Receita Federal fugir à esse procedimento e trazer condições diversas àquelas estabelecidas pelo órgão competente.

A restrição da atuação fiscal da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA já foi externada em distintas oportunidades pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF e pelas câmara ordinárias<sup>5</sup>. Vejamos, a título de exemplo, algumas manifestação da CSRF:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 20/06/1998 a 31/12/1998

**IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. COMPETÊNCIA PARA APURAÇÃO**

**Por expressa determinação de decreto regulamentar, é da competência do Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus a análise do atendimento ao processo produtivo básico para fins de aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o Decreto-Lei n.º 288/67 com a redação que**

**lhe deu a Lei n.º 8.387/91. Definidos em Resolução daquele órgão, regularmente expedida, cabe sua observância pela Secretaria da Receita Federal.**

Recurso Especial do Procurador Negado." (Número do Processo 10283.009636/2001-31  
Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA N.º Acórdão  
9303-002.664 - Unânime - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração:  
01/01/2003 a 20/10/2004

POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA ETAPA PREVISTA NA LETRA "H" DO  
ARTIGO 1.º DA PORTARIA INTERMINISTERIAL N.º 185/93, PARA EMPRESA  
ESTABELECIDNA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

**Não cabe restringir a possibilidade de terceirização à empresa estabelecida na  
Zona Franca de Manaus e com projeto aprovado pela SUFRAMA, para o gozo do  
benefício de isenção do IPI, quando a norma pertinente não o faz expressamente e o  
órgão responsável pela concessão do processo produtivo básico autorizou a  
terceirização da etapa "h" nesses termos.**

Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 10283.007961/2007-54  
Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO N.º Acórdão  
9303-003.825 - grifei)

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal, quanto à análise de incentivos  
fiscais concedidos pela SUFRAMA, não possui ampla liberdade para a identificação dos  
parâmetros de atuação do contribuinte para o gozo dos incentivos, devendo se ater às  
condições identificadas nos documentos expedidos pela SUFRAMA, quais sejam,  
Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS de aprovação.

Considerando os fundamentos acima, concluo que deve ser respeitada a natureza  
do produto definido no PPB da Recofarma, aprovado pela Resolução n.º 298/2007, cujo Parecer  
Técnico n.º 224/2007 o identifica como "concentrado para bebidas não-alcólicas", incluído no  
Código 0653 e, portanto, enquadrado na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01.

Por tais razões, deve ser reconhecida a competência da Superintendência da Zona  
Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos "kits de  
concentrados", e mantido o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela  
Recorrente. Por consequência, deve ser afastada a glosa dos créditos incentivados decorrentes da  
aquisição de concentrados para refrigerantes fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas  
Ltda.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

- ✓ Reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos  
fatos geradores referentes ao período anterior a 20/06/2013;
- ✓ Reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de  
Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos "kits de  
concentrados", e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma  
utilizada pela Recorrente.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Fl. 72 do Acórdão n.º 3402-010.051 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724729/2018-19

## Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos, ousou dela discordar quanto à decisão de reconhecer a competência da SUFRAMA para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”. Explico.

O Recorrente alega que, ao estabelecer a competência para a concessão dos benefícios fiscais, a legislação de regência assumiria que a SUFRAMA também poderia definir a classificação fiscal a ser adotada pelos fabricantes dos produtos agraciados pela regra isentiva. Em seu entender, não poderia a Receita Federal do Brasil (i) adentrar na prática de atos privativos da SUFRAMA e (ii) afirmar que esta não teria competência para tratar de definições concernentes a classificação fiscal.

**Os argumentos trazidos pelo Impugnante, entretanto, não podem ser julgados procedentes.** Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

**XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**

O dispositivo legal que define as áreas de competência da Administração Fazendária é a Lei n.º 9.003, de 1995:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal, órgão central de direção superior de atividade específica do Ministério da Fazenda, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, tem por finalidade a administração tributária da União.

Art. 2º Constituem área de competência da Secretaria da Receita Federal os assuntos relativos à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições, bem assim os previstos em legislação específica.

(...)

Art. 8º O regimento interno da Secretaria da Receita Federal será aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, estabelece o seguinte:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

(...)

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar **as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;**

(...)

Art. 129. À Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - Coana compete:

(...)

III - coordenar e supervisionar as **atividades relativas à classificação fiscal de mercadorias, inclusive quanto ao desenvolvimento e implementação de nomenclaturas que tenham por base o Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias;

(...)

Art. 144. À Divisão de Nomenclatura e Classificação Fiscal - Dinom compete coordenar, orientar e avaliar **as atividades concernentes à nomenclatura e classificação fiscal.**

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

**Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:**

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

**a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;**

**b) elaborar e proferir decisões** ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta**, restituição ou compensação de tributos e contribuições **e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

**c) executar procedimentos de fiscalização**, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro**, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

**e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;**

**II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

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

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

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

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

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

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

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei n.º 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

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

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

**I - a unidade central;** ou

II - a unidade descentralizada.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

O Decreto nº 70.235/72, por sua vez, determina o seguinte:

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

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

(...)

## CAPÍTULO II

### **Do Processo da Consulta**

(...)

**Art. 54. O julgamento compete:** (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

(...)

III - Em instância única, ao **Coordenador do Sistema de Tributação**, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

#### **a) sobre classificação fiscal de mercadorias;**

O art. 50 da Lei nº 9.430/96, determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias serão solucionados em instância única, e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O mesmo art. 50 determina também que a unidade central da RFB poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias. E ainda estabelece, no § 4º, uma competência exclusiva no âmbito internacional, ao determinar que o envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela unidade central da RFB.

Feita essa digressão legislativa conclui-se, sem qualquer possibilidade de dúvida, que é da Receita Federal a competência **EXCLUSIVA** para decidir sobre classificação fiscal, inclusive através de processos de consulta. **E a Constituição Federal determina que**, mesmo

que existisse outro órgão com esta mesma competência, nos casos em que essa classificação fiscal tivesse qualquer repercussão em matéria tributária (como no presente caso, em que está diretamente relacionada à apuração de IPI), **tem que prevalecer o entendimento da Administração Tributária**, pois esta, juntamente com seus servidores fiscais, tem precedência sobre os demais setores administrativos.

**Vale ressaltar que a Autoridade Tributária em nenhum momento questionou a concessão do benefício fiscal por parte da SUFRAMA**, pois tal ato realmente se encontra dentro de suas atribuições institucionais. A classificação fiscal, por sua vez, define a alíquota de IPI aplicável ao produto; assim sendo, está diretamente vinculada à apuração do tributo, matéria sobre a qual a Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos.

**Por outro lado, ao analisar o Decreto-Lei nº 288, de 1967** (norma legal que criou a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA), **não constatei a existência de qualquer competência relativa à “classificação fiscal de produtos”,** ou à “aplicação das regras de classificação fiscal da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)”, muito menos à “classificação fiscal para efeitos de atribuição da alíquota de IPI aplicável”:

### CAPÍTULO III

#### Da Administração da Zona Franca

Art. 10. A administração das instalações e serviços da Zona Franca **será exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)** entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, com sede e fôro na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas.

Parágrafo único. A SUFRAMA vincula-se ao Ministério do Interior.

#### **Art. 11. São atribuições da SUFRAMA:**

- a) elaborar o Plano Diretor Plurianual da Zona Franca e coordenar ou promover a sua execução, diretamente ou mediante convênio com órgãos ou entidades públicas inclusive sociedades de economia mista, ou através de contrato com pessoas ou entidades privadas;
- b) revisar, uma vez por ano, o Plano Diretor e avaliar, os resultados de sua execução;
- c) promover a elaboração e a execução dos programas e projetos de interesse para o desenvolvimento da Zona Franca;
- d) prestar assistência técnica a entidades públicas ou privadas, na elaboração ou execução de programas de interesse para o desenvolvimento da Zona Franca;
- e) manter constante articulação com a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), com o Governo do Estado do Amazonas e autoridades dos municípios em que se encontra localizada a Zona Franca;
- f) sugerir a SUDAM e a outras entidades governamentais, estaduais ou municipais, providências julgadas necessárias ao desenvolvimento da Zona Franca;
- g) promover e divulgar pesquisas, estudos e análises, visando ao reconhecimento sistemático das potencialidades econômicas da Zona Franca;
- h) praticar todos os demais atos necessários as suas funções de órgão de planejamento, promoção, coordenação e administração da Zona Franca.

Art. 12. A Superintendência da Zona Franca de Manaus dirigida por um Superintendente, é assim constituída:

- a) Conselho Técnico;

b) Unidades Administrativas.

Art. 13. O Superintendente será nomeado pelo Presidente da República, por indicação do Ministro do Interior e demissível *ad nutum*.

Parágrafo único. O Superintendente será auxiliado por um Secretário Executivo nomeado pelo Presidente da República, por indicação daquele e demissível *ad nutum*.

**Art. 14. Compete ao Superintendente:**

a) praticar todos os atos necessários ao bom desempenho das atribuições estabelecidas para a SUFRAMA;

b) elaborar o regulamento da entidade a ser aprovado pelo Poder Executivo;

**c) elaborar o Regimento Interno:**

Da mesma forma, no Regimento Interno da SUFRAMA vigente à época dos fatos, estabelecido pela Portaria MDIC nº 123, de 03/06/2008, não constatei a existência de qualquer competência relativa à “classificação fiscal de produtos”:

O MINISTRO DE ESTADO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 2º do Decreto nº 6.372, de 14 de fevereiro de 2008, resolve:

Art. 1º Aprovar o Regimento Interno da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, na forma do Anexo à presente Portaria.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revoga-se a Portaria/GM/MDIC nº 573, de 24 de dezembro de 2003, publicada no Diário Oficial da União, de 29 de dezembro de 2003, Seção 1, p.79, republicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 19 de janeiro de 2004, p.58.

ANEXO I

REGIMENTO INTERNO DA SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS  
CAPÍTULO I

DA NATUREZA E FINALIDADE

Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia, criada pelo Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

I - identificar oportunidades com vistas a atração de empreendimentos para a região;

II - identificar e estimular investimentos públicos e privados em infra-estrutura;

III - estimular e fortalecer os investimentos na formação de capital intelectual e em ciência, tecnologia e inovação pelos setores público e privado;

IV - intensificar o processo de articulação e de parceria com órgãos e entidades públicas e privadas;

V - estimular ações de comércio exterior; e

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais.

(...)

Art. 4º Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar:

a) as diretrizes gerais para elaboração dos planos anuais e plurianuais de trabalho;

b) o seu regimento interno;

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos;

d) a indicação para nomeação e exoneração do titular da Auditoria Interna;

e) o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna;

f) as normas e critérios gerais para a execução de planos, programas, projetos, obras e serviços a cargo da entidade, em especial:

1. os convênios, acordos e contratos;

2. as operações de créditos e financiamento, inclusive para custeio de estudos, serviços e obras; e

II - sugerir a formação de equipes técnicas para análise de matéria de conteúdo específico.

Parágrafo único. A composição do Conselho de Administração da SUFRAMA está definida na Lei Complementar nº 68, de 13 de junho de 1991.

**Me parece muito evidente que todas estas competências estão voltadas para promover o desenvolvimento sócio-econômico**, de forma sustentável, da Zona Franca de Manaus, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, **o que não tem qualquer correlação com a classificação fiscal estabelecida pela NCM, cujos objetivos são tributários**, servindo para determinação das alíquotas aplicáveis aos impostos de importação e de exportação, no âmbito do comércio internacional, bem como para criação da TIPI, onde se encontram as alíquotas aplicáveis no IPI.

A tese defendida pela ilustre Relatora levaria à conclusão de que cada órgão regulador deverá fazer a classificação fiscal das mercadorias que tenham qualquer relação com sua atividade, devendo a Aduana brasileira aguardar pela decisão destes órgãos nos despachos aduaneiros para, só então, liberar as mercadorias, pois estaria impedida de realizar tal procedimento.

No mesmo sentido, trago à colação precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu correta a classificação feita pela RFB, afirmando sua competência nesta matéria:

**j) Apelação Cível nº 5098725-63.2019.4.04.7100/RS, Relator Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Apelante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Data da Decisão 13/09/2022:**

A sociedade empresária ora apelante foi autuada pelo Fisco por haver-se indevidamente apropriado dos créditos de IPI, pertinentes ao período de agosto a dezembro de 2010, o que é objeto da execução fiscal ora embargada, contra a qual opôs todas as defesas precedentemente indicadas no Relatório, sob as alíneas 'a' a 'p', desenvolvidas nas páginas 10 a 119 da apelação.

**O 'cerne' da controvérsia, todavia, reside na questão da classificação fiscal dos produtos adquiridos - concentrado em forma de 'kit' para preparação do refrigerantes da marca 'Coca-Cola'** - pela ora apelante à sociedade empresária RECOFARMA, localizada na Zona Franca de Manaus. Enquanto a apelante defende que a correta classificação fiscal desses produtos é a posição 21.06.90.10 da TIPI (o que, na época dos fatos geradores do benefício fiscal, corresponderia a um IPI de 27%), o Fisco entendeu que são produtos individualizados, que não podem ser classificados como se fosse um só produto composto, e concluiu que não tem a apelante direito a crédito nenhum, em relação ao apontado período.

(...)

Isso posto, principio o exame do caso pelas duas questões preliminares (defesas das alíneas 'a' e 'b'), depois passo diretamente ao cerne da controvérsia (o qual envolve as defesas das alíneas 'c', 'd', 'e' e 'f'), e, em sequência lógica, examino as defesas que o contribuinte pode, subsidiariamente, opor ao Fisco (alíneas 'g' a 'p').

#### 4. Preliminares ao mérito da causa

(...)

##### 4.2. Segunda preliminar: ofensa à coisa julgada do MS nº 91.0009552-4 (RE 212.484)

Como já dito no tópico anterior, os motivos da sentença não integram o seu dispositivo, nem, por conseguinte, fazem coisa julgada. Na página 24 da apelação, a recorrente transcreve o dispositivo da sentença que concedeu o mandado de segurança, a qual, conforme a técnica processual, não explicitou os motivos, entre os quais a classificação fiscal dos produtos. Confira-se:

(...)

E nem poderia ser diferente, porque **se a disputa fosse a exata classificação fiscal dos produtos, certamente seria necessária uma perícia para apurar as características físico-químicas respectivas, como, aliás, fazem as autoridades aduaneiras, quando a mera inspeção visual não esclarece o conflito entre o importador e o Fisco.** Ora, não cabe, no âmbito de mandado de segurança, a realização de perícia. **Evidentemente, a ora recorrente poderia ter ajuizado ação ordinária, mas é provável que tenha escolhido o mandado de segurança justamente para evitar uma perícia que esclarecesse ao juízo as características físico-químicas do produto, com risco de derrota.** Portanto, a própria recorrente preferiu deixar a classificação fiscal dos produtos como simples 'motivo' da decisão judicial, limitando-se a pedir que lhe fosse reconhecido o direito de aproveitamento dos créditos de IPI, ainda que esse tributo não tenha incidido na aquisição dos produtos pela recorrente, tal como reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 212.484. Na verdade, a controvérsia (exclusivamente de direito) resolvida pelo mandado de segurança nº 91.0009552-4 restou reduzida à seguinte questão jurídica: pode a saída do produto do estabelecimento produtor, sendo isenta, gerar crédito de IPI aproveitável pelo comprador?

Ao final, o STF limitou-se a dizer que não ofendia o art. 153, §3º, II, da Constituição o fato de o contribuinte creditar-se do valor do IPI incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, e não mais que isso. Confira-se:

(...)

Aliás, a peculiaridade ora apontada (classificação fiscal da mercadoria como matéria de fato não abrangida pelo mandado de segurança impetrado) não seria novidade para a recorrente, pois, em consulta fiscal do ano de 1988, na qual apoia algumas de suas alegações (Evento 1, OUT32), o Fisco, ao final, esclareceu:

(...)

#### 5. Mérito da causa

##### **5.1. A classificação fiscal dos produtos adquiridos pela recorrente de sociedade empresária localizada na Zona Franca de Manaus**

A classificação fiscal defendida pela recorrente é assim descrita na apelação:

**c) TIPI 2006 vigente à época dos fatos geradores sub judice (agosto a dezembro de 2010):**

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	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	27

Mas o Fisco apurou que, na verdade, a recorrente, no período objeto da autuação fiscal (agosto a dezembro de 2010) comprava um 'kit' de produtos, uns líquidos, outros sólidos, embalados separadamente, para a fabricação de seus refrigerantes, não podendo, portanto, considerar-se um só produto ou preparação composta.

Possivelmente em períodos mais recuados o produto adquirido pela recorrente para fabricação dos seus refrigerantes se ajustasse à classificação por ela agora defendida, por ser efetivamente uma 'preparação composta', mas se, por razões diversas, esse produto depois passou a ser individualizado em várias partes, a mesma classificação não é cabível para cada uma dessas partes individualizadas. Bastante elucidativa, a respeito desse ponto, a já mencionada consulta do ano de 1988 (Evento 1, OUT32):

(...) *Quanto ao extrato para fabricação de 'Coca-Cola', cumpre informar que se trata de um produto internacionalmente reconhecido como uma preparação daquelas compreendidas pela posição 21.07, conforme decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, transcrita a seguir:*

*21.07 - PREPARATIONS COMPOSÉES POUR LA FABRICATION DE BOISSONS NON ALCCOLIQUES VG CONSTITUÉES PAR UN SIROUP AUQUEL ON A AJOUTÉ UN EXTRAIT CONCENTRÉ DE LA POSITION NR. 21007 CONTENANT NOTAMMENT DE L'EXTRAIT DE COLA ET DE L'ACIDE CITRIQUE, COLORÉES À L'AIDE DE SUCRE CAMELISÉ.*

Como se vê desse antigo documento, as 'preparações compostas' (*preparations composées*) para fabricação de bebidas não alcoólicas do tipo 'Coca-Cola' compreendiam tradicionalmente um xarope ao qual se adicionava um extrato concentrado que continha principalmente extrato de cola e ácido cítrico, sendo coloridas com açúcar caramelizado (atualmente corante artificial).

Também não deve ser desconsiderado que, no julgamento do RE nº 212.484, pelo qual a recorrente teve reconhecido o seu direito de aproveitamento de créditos de IPI na aquisição do produto isento à saída do estabelecimento do produtor localizado na Zona Franca de Manaus, o próprio autor do voto condutor do julgamento, Ministro Nelson Jobim, partiu da premissa de que se tratava efetivamente de um só produto composto, que denominou simplificadamente 'xarope de Coca-Cola':

(...)

Por outro lado, **é da competência privativa da autoridade fiscal o exame da classificação fiscal das mercadorias na TIPI para apuração do IPI e outros tributos federais (Código Tributário Nacional, art. 142), e não da SUFRAMA ou de outros órgãos governamentais, que vão limitar-se, no âmbito da sua competência, a verificar requisitos e condições para que possam ser aproveitadas as isenções e os incentivos fiscais** especiais previstos na legislação atinente à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental. Bastante claro, a respeito, é o que dispõem o §1º do artigo 9º do DL nº 288, de 1967, e o §2º do artigo 6º do DL nº 1.435, de 1975, *in verbis*:

(...)

Objeta a recorrente, todavia, que é ínsita à competência da SUFRAMA de aprovar projetos industriais para fins de fruição de benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67 a de efetuar classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme processo produtivo básico (PPB) definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de fruição do referido incentivo regional; sem a referida classificação fiscal, não se teria como saber que produto teria sido beneficiado pela SUFRAMA ao aprovar o respectivo projeto industrial (apelação, págs. 34-35).

**Certo é, porém, que o 'processo produtivo básico' (§8º do artigo 7º do DL nº 288, de 1967), cuja aprovação compete à SUFRAMA, e que constitui um dos requisitos da isenção do IPI (cf. parte final do §1º do art. 9º do DL nº 288, de 1967), é aprovado conforme projetos e relatórios descritivos apresentados pelo interessado à SUFRAMA, que para tal efeito fará uma classificação do produto dele resultante. Mas a aprovação desse 'processo produtivo básico', assim como a classificação do**

**produto correspondente não será feita, evidentemente, pelos servidores da SUFRAMA** à vista do efetivo funcionamento do processo produtivo e à vista dos objetos efetivamente produzidos. Tudo se passa de forma semelhante à obtenção da patente de invenção de um processo produtivo: o interessado protocola no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) os documentos indicados no artigo 19 da Lei nº 9.279, de 1996 (LPI), entre os quais 'relatório descritivo', 'reivindicações' e 'desenhos, se for o caso', e, à vista desses documentos, entendendo que a invenção de processo produtivo satisfaz os requisitos da novidade, atividade inventiva e aplicação industrial (LPI, art. 8º), o INPI concede a patente de invenção de processo produtivo (LPI, art. 42, II). Como se vê, o que esse hipotético requerente obtém é a patente de uma criação intelectual, sem que o INPI examine produtos já prontos ou processos produtivos em funcionamento prático. **O mesmo se passa com a 'classificação fiscal' do objeto resultante do 'processo produtivo básico' a que se refere a alínea "b" do §8º do art. 7º do DL 288, de 1967, que venha a ser feita pela SUFRAMA: o que é classificado pela referida autarquia é o objeto intelectual, e não um produto fisicamente existente.** Aliás, nem seria concebível que algum empresário fizesse investimento na Zona Franca de Manaus sem antes obter a aprovação da SUFRAMA para seus processos produtivos básicos, pois, caso não obtenha tal aprovação, de que decorrerão os benefícios fiscais, nem sequer perderá tempo e dinheiro iniciando a produção do que quer que seja. Os empresários - nunca é demais lembrar - visam ao lucro, preferencialmente com o mínimo risco.

De considerar, além disso, que **a SUFRAMA aprova apenas processos produtivos básicos, o que permite que o empresário venha depois a alterar o processo produtivo total, mantendo porém seus fundamentos básicos, do que resultarão provavelmente produtos com diversa classificação fiscal. O controle não será feito, evidentemente, pela SUFRAMA, a não ser que mantivesse permanentemente vários fiscais especializados em cada estabelecimento; o controle da exata classificação dos produtos efetivamente produzidos será feito pela Receita Federal do Brasil, em procedimentos de fiscalização e lançamento tributários.**

**Assim, há duas ordens de competências diversas: a SUFRAMA e o Ministério da Indústria e Comércio, de um lado, verificam os requisitos previstos na legislação da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental para que os empresários lá instalem seus estabelecimentos, e possam depois usufruir dos benefícios fiscais correspondentes, sem, porém, fazer o exame físico de processos produtivos e dos produtos efetivamente produzidos, o que será sempre da competência privativa da Receita Federal do Brasil, no cumprimento da legislação tributária federal.**

Rejeitam-se, pois, os fundamentos da apelação atinentes ao 'cerne' da controvérsia.

## 5.2. Alteração de critério jurídico

A apelante alega que a sua classificação fiscal era há muito de conhecimento da Receita Federal do Brasil, e que em outros casos o Fisco a aceitou, vindo, no auto de infração impugnado, objeto da execução fiscal embargada, a alterá-lo.

Ora, a alteração de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), ocorrerá quando, em um lançamento, a autoridade tributária adote expressamente um critério jurídico, e em lançamentos futuros, pertinentes ao mesmo contribuinte e a fatos geradores antecedentes à adoção do referido critério, venha a adotar outro critério jurídico.

Sucedo que, no caso dos autos, tal como notícia a própria recorrente na página 95 da sua apelação, houve o cancelamento pelo CARF de auto de infração atinente ao aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados da RECOFARMA em 29-01-2016, porém o auto de infração ora impugnado, objeto da execução fiscal embargada, é de 17-07-2015. A alegação de que, por outras situações, a Receita Federal "teria conhecimento" da classificação fiscal adotada pela recorrente não significa, evidentemente, a modificação de critério jurídico adotado "no exercício de lançamento", tal como prevê o artigo 146 do CTN.

Rejeita-se, pois, essa alegação da recorrente.

**5.3. Não responsabilidade da apelante por suposto erro na classificação fiscal do 'concentrado'**

Diz a apelante, na página 99 do seu recurso de apelação, que não há na lei (art. 62 da Lei nº 4.502/64) e não existe no regulamento a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal. Esse dispositivo legal, por seu turno, está assim redigido:

**Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprêgo ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao sêlo de contrôle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se êstes satisfazem a tôdas as prescrições legais e regulamentares.**

*§ 1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se êste se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.*

*§ 2º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

**Como visto, na parte final do caput do dispositivo em tela está escrito que os antes mencionados (fabricantes, comerciantes e depositários) deverão, sim, verificar se os produtos tributados ou isentos que receberem ou adquirirem estão acompanhados dos documentos exigidos e estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.**

Assim, diferentemente dos simples consumidores, os fabricantes (caso da recorrente) têm a obrigação não somente de verificar se os produtos estão acompanhados das notas fiscais, mas também de checar se elas satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

Admitindo-se, só para argumentar, que a satisfação de todas as prescrições legais e regulamentares pelos documentos fiscais não alcançasse a classificação fiscal das mercadorias, como quer a recorrente, **certo é que, em se tratando especificamente de benefícios fiscais de significativa expressão monetária, como no caso, a apelante, na qualidade de fabricante de refrigerantes, deveria minimamente, por cautela, verificar se a classificação fiscal, da qual decorre o benefício fiscal, corresponde exatamente ao produto adquirido como isento, e, em caso de dúvida, consultar seu staff especializado (advogados tributaristas, contadores, auditores et alii), e ainda, se fosse o caso, para espancar quaisquer dúvidas remanescentes, reportar-se à Receita Federal do Brasil.**

Mais proveitoso seria à apelante, em vez de contratar advogados justributaristas somente para o contencioso administrativo ou judicial, os contratasse, preventivamente, para lhe fornecerem um parecer escrito e pormenorizado (a consultoria jurídica é atividade privativa dos advogados: Lei nº 8.906, de 1994, art. 1º, II) sobre os tópicos mais importantes do seu "planejamento fiscal", entre os quais, sem dúvida alguma, está a matéria tratada na presente demanda.

Não é demais lembrar, aqui, que em 1991 a ora recorrente impetrou um mandado de segurança preventivo, julgado definitivamente pelo STF no âmbito do RE nº 212.484, para que fosse declarado que poderia aproveitar "créditos do IPI relativos às compras procedentes da Zona Franca de Manaus, de concentrado de refrigerantes, isento, nas alíquotas de incidência relativas a este produto, devido pelas indústrias localizadas fora da Zona Franca de Manaus" (MS nº 91.0009552-4, Do Requerimento, alínea "f"). E,

como já examinado anteriormente, esse mandado de segurança resolveu apenas a questão (de direito) de poder o comprador aproveitar créditos de IPI, apesar de o produto comprado estar isento desse tributo, mas não a questão (de fato) de o produto efetivamente comprado ser isento.

Conclui-se, portanto, que, no contexto do caso concreto, cabia à recorrente (e ela o podia perfeitamente) esclarecer-se sobre a correta classificação fiscal do produto dito isento para usufruir os benefícios fiscais previstos em lei.

Rejeita-se, pois, também esse fundamento da apelação.

#### **5.4. Terceiro adquirente de boa-fé**

Desde logo, observo **que é questionável que uma pessoa jurídica empresária de grande porte venha a alegar 'boa-fé', uma vez que** - diferentemente da generalidade das pessoas físicas, das microempresas e das empresas de pequeno porte - **conta com bastantes recursos materiais e humanos** (contadores, auditores, advogados), que lhe possibilitam o chamado "planejamento fiscal", pelo qual faz um meticuloso cálculo das suas ações e dos consequentes riscos tributários.

Como quer que seja, **não basta alegar boa-fé, é preciso prová-la, e bem provada**, pois se trata de questão de fato: justamente por isso não se extrai qualquer conceito de boa-fé dos julgados dos tribunais superiores. Recorrendo-se, então, à melhor doutrina jurídica, tem-se que a boa-fé, aqui, seria aquela da espécie subjetiva, e dentre as várias concepções de boa-fé subjetiva a mais justificável, a meu ver, é a concepção ética, tal como defende o professor luso-brasileiro Fernando Noronha:

(...)

Nos quadros da concepção 'ética' da boa-fé, exige-se, para que se possa falar em boa-fé subjetiva, uma ignorância que seja 'desculpável' da situação de lesão de direito alheio. A ignorância seria indesculpável quando a pessoa houvesse desrespeitado deveres de cuidado; ela estaria de má-fé quando se pudesse atribuir-lhe um desconhecimento meramente culposo.

O mais poderoso argumento em favor da concepção ética está na afirmação de que **o negligente e o impulsivo não podem ficar em situação mais vantajosa ou mesmo igual à do avisado e do prudente**: quem erra indesculpavelmente não poderá ficar na mesma situação jurídica de quem erra sem culpa (NORONHA, F. O Direito dos Contratos e seus Princípios Fundamentais: autonomia privada, boa-fé, justiça contratual. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 134).

Ora, limitou-se a recorrente a alegar a boa-fé, mas não trouxe prova convincente dessa alegação, **sendo desvaliosa a simples declaração de que se apoiou em pareceres e outros atos da SUFRAMA e do Ministério da Indústria e Comércio, mormente considerando que as competências da primeira e do segundo não se sobrepõem àquela da Receita Federal do Brasil, que tem a competência privativa para a fiscalização do recolhimento do IPI e do correto aproveitamento dos benefícios fiscais, inclusive mediante o exame físico de produtos**, como detalhadamente explicado em tópico anterior.

Enfim, é difícil entender como a recorrente, com todo o seu aparato de profissionais e especialistas dos quais se cerca, possa seriamente afirmar que "respeitou todos os deveres de cuidado", de tal modo que a sua ignorância da situação lesiva aos interesses do Fisco, objeto da presente controvérsia, se mostraria seguramente 'desculpável'.

Rejeita-se, pois, também esse fundamento da apelação.

(...)

Dispositivo

Ante o exposto, voto por indeferir a realização de outra sessão telepresencial (Evento 58) e negar provimento à apelação.

**ii) Apelação/Reexame Necessário n.º 5007649-32.2013.404.7208/SC, Relator Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 17/04/2015:**

Mérito da causa

**O cerne do litígio está em saber qual a correta classificação fiscal para o produto importado pela autora**, se na posição NCM 3401.11.90, como pretende essa, ou se na posição NCM 3401.11.10, como quer o Fisco.

Assim dispõe a NCM/SH, na parte em que interessa à solução da controvérsia:

34	Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem, preparações lubrificantes, ceras artificiais, ceras preparadas, produtos de conservação e limpeza, velas e artigos semelhantes, massas ou pastas para modelar, ceras para dentistas e composições para dentistas à base de gesso
34.01	Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.
34.01.1	Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.
34.01.11	De tocador (incluindo os de uso medicinal)
34.01.11.10	Sabões medicinais
34.01.11.90	Outros

Cumpra, pois, verificar se a mercadoria importada pela autora (sabonetes em barra da marca Asepxia, utilizados na prevenção e tratamento de cravos e espinhas) constitui sabão medicinal ou outro tipo de sabão.

O parágrafo único do art. 94 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 2009) estabelece que, para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei no 1.154, de 1o de março de 1971, art. 3o, caput).

Considerando que, no caso, as Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares não elucidam a questão aqui examinada, cumpre valer-se das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (aprovadas pelo Decreto 435, de 1992), que assim dispõe quanto ao Capítulo 34 da NCM:

*Considerações gerais*

(...)

*I - Sabões**Incluem-se aqui especialmente:*

(...)

*d) Os sabões medicinais, que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.*

É certo, portanto, que a mercadoria importada pela autora, por possuir em sua composição enxofre e ácido salicílico (evento 1, OUT5, fl. 9), deve ser considerada sabão medicinal, não cabendo seu enquadramento na posição residual, referente a 'outros sabões'.

**Cumpra ressaltar que, ao contrário do que entendeu o juiz da causa, não cabe aplicação de normas exaradas pela ANVISA (que estabelecem uma porcentagem mínima para que o produto seja considerado medicamento) para fins de classificação fiscal, mormente quando as regras a que se refere o Regulamento**

**Aduaneiro** (Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) **elucidam eventual dúvida.**

**De qualquer sorte, é certo que a ANVISA não tem a competência de estabelecer normas acerca da classificação fiscal das mercadorias, estando voltada para atividades de regulação, normatização, controle e fiscalização na área de vigilância sanitária** (Lei 9.782, de 1999).

Impõe-se, pois, reforma da sentença, para rejeitar a demanda.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares