



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.725940/2018-41
ACÓRDÃO	3201-011.914 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/03/2017

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para se configurar alteração de critério jurídico, é necessário que, em algum momento no passado, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

ATOS NORMATIVOS. NATUREZA JURÍDICA.

Os atos normativos considerados como normas complementares são aqueles destinados a explicitar os comandos legais, de maneira a favorecer o fiel cumprimento das leis, tratados e decretos em matéria tributária, não abarcando os atos administrativos definidores de critérios técnicos na área de atuação dos órgãos e instituições que os veiculam.

MULTA. ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, sendo legítima a sujeição passiva em autuação cujo objeto foi a glosa de créditos de IPI tidos como indevidos em razão de erro na classificação fiscal.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 167.

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

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/03/2017

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

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

CRÉDITO FICTO. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Mesmo na hipótese de aquisição isenta de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplica-se na apuração do crédito ficto a alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Constatado que a decisão judicial transitada em julgado se restringe ao reconhecimento da isenção dos produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM), inexistente vinculação quanto à classificação fiscal e à apuração da alíquota aplicável no cálculo do crédito ficto.

CRÉDITO. INDIVIDUALIZAÇÃO DO PRODUTO ADQUIRIDO.

Para fins de classificação fiscal e apuração do crédito, o produto adquirido deve estar devidamente individualizado, com identificação da quantidade e do valor correspondentes.

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.

Somente geram direito a crédito do imposto os insumos ou produtos intermediários que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida, situação em que não se enquadram os produtos utilizados na limpeza do parque industrial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 23 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flávia Sales Campos Vale e Hélcio Lafeté Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), decorrente da glosa de créditos do imposto e da constatação de ocorrência de saídas de produtos do estabelecimento sem o devido lançamento.

Do Termo de Informação Fiscal, que embasou o lançamento de ofício, extraem-se as seguintes constatações:

a) “a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM”;

b) o fornecedor, Recofarma, adotou a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, e “não destacou o IPI nas notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto”;

c) “[a] fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, baseou-se no artigo 237 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010) para escriturar no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits” (27% até 30/09/2012 e 20% a partir de 01/10/2012);

d) diante da recusa da empresa Recofarma em apresentar dados técnicos dos produtos por ela vendidos, a Fiscalização procedeu à coleta de amostras dos kits, enviando-as ao Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, responsável pela realização dos exames laboratoriais, cujos laudos de análise foram anexados aos presentes autos;

e) os kits fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada um está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido, havendo, ainda, extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada;

f) o processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma: (i) 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, obtendo-se o xarope simples, e (ii) o conteúdo das embalagens que integram os kits e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas, havendo, ainda, em alguns casos, adição de suco de frutas recebido de terceiros, obtendo-se, assim, o xarope composto, que é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição;

g) “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)”;

h) “nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente”, tendo-se em conta a disciplina do item XI da Nota Explicativa da Regra Geral de Interpretação (RGI) 3b e a classificação obtida a partir da aplicação da RGI 1 da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado);

i) o “item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira) nos anos de 1985 e 1986 sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa.”;

j) “não se pode admitir (...) que uma preparação que não contenha ingredientes como ácido cítrico, agentes de conservação, sucos de frutas e/ou outros extratos seja considerada como um concentrado, pois ela não tem capacidade de diluição. Para resultar na bebida, não basta diluir esta preparação em água, ou submetê-la a um “tratamento complementar”, sendo obrigatória a realização de uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, as quais não podem ser ignoradas para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados”;

k) a “mistura do conteúdo dos componentes dos kits fornecidos por Recofarma, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010”, após o quê “se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10”;

l) os “componentes dos kits (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010”, e “nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010”, dado tratar-se de processo de acondicionamento ou reacondicionamento;

m) “as preparações compostas não alcoólicas próprias para elaboração de bebida da posição 22.02 que não se enquadrem como concentrados para elaboração de bebidas devem ser enquadradas no “caput” do código 2106.90.10, independentemente de sua importância no

processo produtivo (o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 não faz qualquer menção à relevância do insumo na composição do produto final)", ou seja, "um componente de kit para refrigerantes que contém extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, classifica-se no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero";

n) aplicando-se a "1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as "Preparações alimentícias diversas" classificam-se no Capítulo 21", sendo que, "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", posição essa que "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";

o) "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", nos seguintes termos: "o código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio", "o código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio", "o código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico" e "o código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio";

p) "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%", sendo que, por não serem elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal, elas não podem gerar direito a crédito. Além disso, "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". "No curso dos trabalhos realizados em Recofarma, a empresa se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits", o que impede o cálculo do valor do imposto oriundo de preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse;

q) "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";

r) 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", cabendo, no Brasil, ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) "a competência em relação

aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos”, conforme previsto na Lei nº 8.918/1994;

s) “as empresas do Sistema Coca-Cola alegam que desde 1988 o texto das TIPI identificaria o concentrado para refrigerantes como uma mercadoria única constituída por diversos componentes, sendo que a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado seria suficiente para que todos os demais componentes [integrassem] o mesmo produto”, sendo que “o texto das TIPI mais antigas indica o contrário do alegado”;

t) “a prática que foi adotada por Recofarma é a de comercializar insumos menos completos. Dentre os insumos que geram créditos para fabricantes de bebidas, incluem-se até mesmo substâncias que são adquiridas no centro do país e passam por simples reacondicionamento em Manaus. Assim, os insumos adquiridos pela fiscalizada têm baixo valor agregado, sendo responsáveis pela criação de uma quantidade bastante reduzida de empregos diretos e indiretos na região amazônica”;

u) além dos créditos indevidos decorrentes das aquisições da Recofarma, “a fiscalizada escriturou como créditos de IPI valores decorrentes da aquisição bens de uso e consumo, a exemplo de antibactericidas, detergentes, dentre outros agentes orgânicos de superfície, os quais **não** se prestam a ofertar créditos por **não** se enquadrarem no conceito de **insumos.**”

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, aduzindo o seguinte:

a) os créditos de IPI tiveram origem, precipuamente, na aquisição de concentrados para produção de bebidas não alcoólicas, fabricados pela empresa Recofarma, sediada na Zona Franca de Manaus (ZFM), empregados na fabricação de refrigerantes, sendo beneficiados por duas isenções, a saber: a primeira, cujo direito ao crédito fora reconhecido em mandado de segurança transitado em julgado, decorrente do art. 81, II, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, e a segunda do art. 95, inciso III, do mesmo RIPI/2010 (base legal: art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975), dado tratar-se de insumos elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental;

b) direito ao desconto de crédito nas aquisições de concentrados para bebidas não alcoólicas e de produtos de limpeza utilizados no processo produtivo de refrigerantes;

c) alteração de critério jurídico (art. 146 do CTN), pois a fiscalização, em verificações fiscais anteriores, tendo a mesma pessoa jurídica como requerente, já havia concluído acerca da natureza dos concentrados no mesmo sentido do adotado nestes autos pelo contribuinte;

d) ilegalidade do auto de infração por ausência de arbitramento quanto aos créditos referentes a insumos com alíquota positiva de 5%;

e) inocorrência de responsabilidade do requerente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do produto;

f) a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto no 435/92, impõe que está correta a classificação fiscal do concentrado para bebidas não alcoólicas na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI;

g) a Suframa tem competência para efetuar a classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme PPB (Processo Produtivo Básico) definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado para fins de IPI (arts. 1º, 4, I, c do Anexo I do Decreto nº 1.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução do CAS nº 202/2006);

h) o Instituto Nacional de Tecnologia (INT), cujas análises/laudos vinculam a Administração Pública, “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 no 08/98, tem a natureza de uma mercadoria única”;

i) ilegalidade do auto de infração em razão das seguintes constatações: (i) a Fiscalização reconheceu que uma das partes do concentrado se sujeitava à alíquota de 5% mas deixou de computar o referido crédito, (ii) “em relação aos meses de janeiro a março de 2017, deveria ter sido reconhecida também a alíquota de 14% para cálculo do crédito de IPI relativo às partes do concentrado classificadas na posição 27.06.90.10 pela autoridade, porque o Decreto nº 8.950, de 29.12.2016, que aprovou a nova TIPI, alterou a alíquota da referida posição de zero para 14%”, e (iii) falta de provas, uma vez que o laudo técnico utilizado pela Fiscalização se refere a período que não abrange a totalidade dos fatos geradores destes autos e nem mesmo foi juntado em sua integralidade;

j) impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, tendo em vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN;

k) improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício.

O acórdão da DRJ denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/03/2017

CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE “KITS” DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI, UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos isentos do referido imposto, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para concentrados, em detrimento da classificação correta, individualizada, em relação a cada um dos componentes dos “kits”.

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI.

É legítimo o lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, por falta de recolhimento desse imposto, decorrente de glosa de créditos indevidos.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

CRÉDITO . INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2018

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto condutor do acórdão de primeira instância, se extraem os seguintes trechos:

1) “de fato houve o trânsito em julgado o Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, renumerado para 0009470-05.1995.4.05.8100, impetrado por Refrescos Cearenses S/A, atual Norsa Refrigerantes S/A, cuja sentença garantiu *“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.”*. Interposta apelação, a mesma foi negada pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5), com baixa definitiva em 18 de junho de 1997”;

2) “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 ao direito pretendido pela interessada. Ainda que legítimas e idôneas, aspecto que não é alvo de embate neste processo, não possuem mais a

capacidade suficiente para respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa, pois não existe previsão legal para a manutenção de créditos indevidos. Principalmente por estes créditos serem incentivados, já que a saída se deu por isenção, e não houve qualquer ônus financeiro por parte da contribuinte”;

3) “os componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, não como uma mercadoria única. Trata-se, simplesmente, da razão de ser da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), em nítida colisão com a tese que a impugnante pretende fazer prosperar”;

4) segundo “a Informação Fiscal anexa aos autos, foram relatadas diversas dificuldades enfrentadas pelo Fisco para obter esclarecimentos sobre os componentes do Kit: Os engarrafadores, quando solicitados a apresentar esclarecimentos respondem que o questionamento deve ser dirigido à Recofarma. Quando questionada sobre o assunto, Recofarma se recusa a prestar informações básicas sobre seus produtos.” (...) “Assim, não há como calcular o montante do crédito alegado, já que o produto foi apresentado como mercadoria única e a contribuinte se recusa a discriminá-la. Aqui, o ônus da prova cabe à manifestante. Se ela quer se aproveitar do crédito do imposto, deve provar sua existência e seu valor.”;

5) quanto à alegação do Recorrente de que, quanto aos meses de janeiro a março de 2017, “deveria ter sido reconhecido crédito relativo às partes do concentrado classificadas pela Autoridade Fiscal na posição 2106.90.10, uma vez que Decreto nº 8.950, de 29.12.2016, que aprovou a nova TIPI, teria alterado a alíquota da referida posição de zero para 14%”, há que se destacar que “referido ato aprovou a nova Tipi, em vigor a partir de janeiro de 2017 e, de fato, em sua publicação original constou a alíquota de 14% para o código, sendo, entretanto, que o erro foi retificado no DOU de 30 de dezembro de 2016, Seção 1, voltando a constar alíquota zero.”;

6) quanto ao art. art. 81, II, do RIPI/2010, que preconiza a isenção de produtos industrializados da Zona Franca de Manaus, “inexiste previsão legal expressa e específica a permitir a apropriação de créditos, valendo-se a impugnante da decisão judicial para defender o cabimento do crédito. Entretanto, conforme já afirmado, a glosa deu-se pela utilização para cálculo dos créditos de alíquota não aplicável aos insumos vendidos, em momento algum negando a validade da referida decisão”;

7) “o valor correspondente ao consumo” dos produtos de limpeza “deve ser considerado como **gasto geral de fabricação, ou custo indireto incorrido na produção**, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por meio de rateio, como também os são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica, etc.”;

8) “não há contestação acerca dos débitos apurados e inseridos na reconstituição, motivo pelo qual se considera não impugnada essa parte do lançamento”.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 15/02/2019 (fl. 2.357), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 15/03/2019 (fl. 2.366) e requereu a reforma da decisão, com o cancelamento do auto de infração, repisando os argumentos de defesa, sendo

ênfatisados os seguintes argumentos: (i) de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998, os atos administrativos da Suframa, o laudo do INT e a decisão transitada em julgado no MS 95.0009470-3, todos com caráter vinculante para a Receita Federal e à Suframa, o concentrado não homogeneizado é concentrado, produto único, não se tratando de hipótese de industrialização a sua mera homogeneização, dada a ausência de mudança no produto, devendo, portanto, ser classificado na posição 2106-9010 Ex. 01, com o consequente direito de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos junto a fornecedor sediado na ZFM, (ii) o Decreto nº 9.394/2018 alterou de 20% para 4% a alíquota do produto classificado na posição 2106-9010 Ex. 01, com vistas a aumentar a arrecadação tributária, dada a redução do crédito, fato esse a indicar que a própria Receita Federal, em interpretação autêntica, coaduna com o entendimento adotado pelo Recorrente, (iii) diferentemente do afirmado no acórdão recorrido, a retificação do Decreto nº 8.950/2016 reduzindo a alíquota do imposto de 14% para zero somente foi publicada no DOU em 31/03/2017, encontrando-se vigente, portanto, a referida alíquota no período de janeiro a março de 2017, o que indica mais uma ilegalidade do auto de infração não passível de correção por parte do CARF.

As contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda (PGFN) encontram-se às fls. 2.502 a 2.562.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), decorrente da glosa de créditos do imposto e da constatação de ocorrência de saídas de produtos do estabelecimento sem o devido lançamento.

Segundo a fiscalização, a maior parte dos créditos do IPI escriturados pelo Recorrente refere-se aos chamados “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 2202, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., que adotara, na saída dos produtos da Zona Franca de Manaus (ZFM), a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, sem destaque do imposto nas respectivas notas fiscais, por entender aplicável a isenção.

A fiscalização promoveu a reclassificação fiscal da mercadoria por considerar que, na verdade, estar-se-ia diante, não de um produto único (concentrado), mas de uma mistura de componentes que são misturados em etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador, em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, tendo-se por caracterizada,

assim, uma operação de transformação, definida no art. 4º, inciso I, do RIPI/2010, cujo resultado é uma preparação conhecida como xarope composto que se classifica na posição NCM 2106.90.10.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos do recurso.

I. Crédito ficto. Isenção. Arbitramento.

De início, o Recorrente alega que os concentrados adquiridos da Recofarma são beneficiados por duas isenções com direito a crédito ficto do IPI, a saber: a primeira decorrente do art. 81, II, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, e a segunda do art. 95, inciso III, do mesmo RIPI/2010, base legal: art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Segundo ele, o crédito de IPI reclamado encontrava-se previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975, direito esse reconhecido pelo julgador *a quo*, sendo que, no MSI nº 95.0008470-3, não se controverteu acerca desse fato.

Na petição inicial do MSI nº 95.0008470-3, o Recorrente pleiteou o direito de manter o crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplicando-se a alíquota do imposto prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), vindo a constar da sentença da Justiça Federal no Ceará a concessão da ordem “para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI nas operações de aquisição do concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto na origem”, decisão essa mantida no TRF5, não tendo havido, contudo, definição judicial acerca da composição ou da natureza dos concentrados.

Não se pode esquecer, ainda, principalmente em razão de sua força vinculante, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, submetido à sistemática da repercussão geral, nos seguintes termos: "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".

Entretanto, independentemente de ter havido reconhecimento de isenção pela fiscalização ou em ação judicial, ou, ainda, de previsão expressa na própria legislação, no presente caso, conforme se apurou no auto de infração, está-se diante de aquisições, em sua grande maioria, sujeitas à alíquota zero da TIPI, sendo esse o fundamento do não reconhecimento do direito ao crédito ficto do imposto.

Em relação à pequena parcela sujeita à alíquota de 5%, o Recorrente não se desincumbiu - dado tratar-se de um direito creditório - do ônus de discriminar e determinar o valor tributário dessas mercadorias, tendo sido alegado tratar-se de medida impraticável.

Essa alegação de impossibilidade de discriminação dos diferentes itens que compõem o conjunto identificado como “concentrado” não se mostra verossímil, pois, na produção de cada componente do concentrado, têm-se os custos dos fatores de produção que podem ser extraídos destacadamente – salvo na hipótese de total ausência de controle da produção –, uma vez tratar-se de produtos contendo composição físico-química própria, que foram comercializados separadamente, ainda que em conjunto.

Tendo havido provimento judicial transitado em julgado assegurando o direito a crédito na aquisição de produto isento, esse crédito precisa ser quantificado em função da alíquota a que estiver sujeito o produto, sendo que, diante da oposição do interessado à individualização dos diferentes componentes adquiridos, oposição essa relativa a um crédito que o beneficia, pretendeu-se transferir peremptoriamente à fiscalização referido ônus probatório, exigindo dela um arbitramento destituído das premissas básicas necessárias à apuração da natureza e da composição do produto, sem qualquer colaboração da parte beneficiária, contrariando o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Ressalte-se que, de acordo com o inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF)¹, é dever do administrado “prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos”.

Portanto, não merece guarida este tópico do Recurso Voluntário.

II. Classificação fiscal do concentrado.

O Recorrente argumenta que demonstrara que o produto objeto da autuação é um produto único, qual seja, concentrado para bebidas não alcólicas da posição TIPI 2106.90.10 Ex 01, estando sua defesa em conformidade com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998, em que se estabeleceu o Processo Produtivo Básico (PPB) para projetos industriais da Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como com a Resolução CAS nº 298/2007 e com outros atos administrativos da Suframa relativos à aprovação do projeto industrial da Recofarma.

Ainda segundo ele, o “concentrado” previsto na referida portaria interministerial - portaria essa que é vinculatória para a Receita Federal e a Suframa - pode ser homogeneizado ou não homogeneizado, uma vez que tal ato estatuiu não ser obrigatória a etapa de homogeneização, tendo sido tais constatações referendadas no laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT).

¹ Lei nº 9.784/1999 (...)

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Firmada a premissa de se tratar de um concentrado, continua o Recorrente, a classificação fiscal correta, com base na Regra Geral de Interpretação nº 1 do Sistema Harmonizado (SH), é a da posição TIPI 2106.90.10 Ex 01 (posição mais específica).

Contudo, a fiscalização demonstrou que o chamado “kit” era, na verdade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários distintos fornecidos pela Recofarma aos fabricantes de refrigerantes em embalagens separadas, havendo dentre eles, inclusive, substâncias na forma pura, como o benzoato de sódio e o ácido cítrico.

Ainda de acordo com a fiscalização, bem como com a DRJ e a PGFN, o termo “preparações” dos Ex 01 e Ex 02 da posição TIPI 2106.90.10 refere-se a produtos já preparados, prontos para uso, o que as diferencia dos “concentrados”, estes vendidos separadamente e que serão misturados pelo adquirente dos insumos no processo final de fabricação do refrigerante.

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

Não se pode ignorar que, na classificação fiscal de mercadorias, devem-se observar as Regras Gerais para Interpretação e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que se originam do entendimento firmado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) ou Organização Mundial das Aduanas (OMA) a partir da análise técnica de dúvidas e questionamentos a ela submetidos.

Na Regra 3b da NESH, inseriu-se a Nota Explicativa XI definindo que os “sortidos” não alcançavam as “mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas”, o que indica que o sistema deu tratamento próprio aos componentes separados vendidos em conjunto para fabricação de bebidas, componentes esses que deverão ser classificados de forma individualizada.

A classificação fiscal defendida pelo Recorrente cuida de “preparações compostas não alcoólicas” para preparação de refrigerantes, em que os componentes já se encontram misturados, dependendo apenas da diluição final, situação essa distinta daquela em que os componentes vendidos separadamente serão misturados somente no processo produtivo final do engarrafador.

Nas notas explicativas da posição 2106 da NESH, as “preparações compostas” presentes na classificação fiscal defendida pelo Recorrente encontram-se definidas da seguinte forma:

7) As **preparações compostas**, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), **do tipo utilizado 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 (sumos) de fruta, 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, mesmo com 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. (g.n.)

Verifica-se do excerto supra que as “preparações compostas” da posição 2106 decorrem da mistura de diversas substâncias e contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, mistura essa que dependerá apenas da diluição final para se caracterizar como bebida para consumo, inclusive doméstico.

Referidas preparações compostas não são produzidas pelo fornecedor Recofarma, pois este comercializa componentes vendidos separadamente, ainda que em conjunto, vindo as referidas preparações compostas a ser fabricadas somente no ambiente produtivo do adquirente, havendo, portanto, especificidades técnicas que não podem ser ignoradas na classificação fiscal dessas mercadorias.

É o próprio Sistema Harmonizado que assim definiu tais regras de classificação, não podendo atos administrativos da Suframa ou de outros órgãos e entidades estatais e paraestatais pretender alterá-las ou ignorá-las sob o argumento de se tratar de matéria técnica afeta a sua área de competência ou de administração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no acórdão nº 9303-006.987, de 14/06/2018, decidiu pela compatibilidade entre as atribuições administrativas da Suframa com a competência fiscalizatória da Receita Federal, *verbis*:

CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. **As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei** (art. 37, XVIII, da Constituição Federal). (g.n.)

Inobstante o importante suporte que laudos e outros documentos de natureza técnica possam fornecer ao procedimento de classificação fiscal de mercadorias, não se pode

ignorar que eles são utilizados apenas como subsídio, pois é o agente competente que definirá a classificação a partir das Regras Gerais para Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e não a partir de orientações advindas de outras fontes, ainda que de origem pública.

Assim, para a fiscalização, tratando-se de componente de kit de uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, ele deve ser classificado de forma individualizada, nos seguintes termos: “o código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio”, “o código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio”, “o código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico” e “o código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio”.

Parte significativa da jurisprudência do CARF caminha nesse sentido, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

(...)

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.

(...)

(Acórdão 3201-009.972, rel. Márcio Robson Costa, j. 22/11/2022)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

(...)

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.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos em desobediência aos requisitos legais (matérias-primas agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais), sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891/SP. (Acórdão 3301-013.805, red. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, j. 27/02/2024)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

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

CRÉDITO FICTO. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Mesmo na hipótese de aquisição isenta de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplica-se, na apuração do crédito ficto, a alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Constatado que a decisão judicial transitada em julgado se restringe ao reconhecimento da isenção dos produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM), inexistente vinculação quanto à classificação fiscal e à apuração da alíquota aplicável no cálculo do crédito ficto.

CRÉDITO. INDIVIDUALIZAÇÃO DO PRODUTO ADQUIRIDO.

Para fins de classificação fiscal e apuração do crédito, o produto adquirido deve estar devidamente individualizado, com identificação da quantidade e do valor correspondentes.

(...)

(Acórdão 3201-006.669, rel. Hélcio Lafeté Reis, j. 17/03/2020)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2016

(...)

PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE.

A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão 3401-005.943, rel. Lázaro Antônio Souza Soares, j. 27/02/2019)

Segundo o agente fiscal, “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%”, sendo que a Recofarma se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits”, o que impediu o cálculo do valor do imposto oriundo de preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

O Recorrente alegara, na primeira instância, que, quanto aos meses de janeiro a março de 2017, “deveria ter sido reconhecido crédito relativo às partes do concentrado classificadas pela Autoridade Fiscal na posição 2106.90.10, uma vez que Decreto nº 8.950, de 29.12.2016, que aprovou a nova TIPI, teria alterado a alíquota da referida posição de zero para 14%”, vindo a DRJ a destacar que, de fato, na publicação original constara a alíquota de 14% para o código, sendo que o erro veio a ser retificado no DOU de 30 de dezembro de 2016, Seção 1, voltando a constar alíquota zero.

No Recurso Voluntário, o Recorrente argui que, diferentemente do afirmado no acórdão recorrido, a retificação do Decreto nº 8.950/2016 reduzindo a alíquota do imposto de

14% para zero somente foi publicada no DOU em 31/03/2017, encontrando-se vigente, portanto, a referida alíquota no período de janeiro a março de 2017, o que indica mais uma ilegalidade do auto de infração não passível de correção por parte do CARF.

Contudo, em consulta ao referido Decreto na internet,² obtém-se a seguinte informação:

Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

(Publicado no Diário Oficial da União de 30 de dezembro de 2016, Seção 1)

RETIFICAÇÃO

No Capítulo 21 da Seção IV da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI anexa ao Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, onde se lê:

“NCM-DESCRIÇÃO-ALÍQUOTA (%)

2106.10.00 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas – 14

2106.90 – Outras - 2106.90.10 - Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas - 14

Leia-se:

“NCM-DESCRIÇÃO-ALÍQUOTA (%)

2106.10.00--Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90--Outras- 2106.90.10-Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas - 0

Assim, constata-se haver razão à DRJ quanto à retificação da alíquota.

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

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

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

² Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm#anexo>> Acesso em 11/06/2024.

produtivo do adquirente, hipótese essa, conforme já dito exaustivamente neste voto, não coincidente com a sob análise nestes autos.

O fato de a redução da alíquota de 20% para 4% ter como objetivo o aumento da arrecadação em nada altera a presente análise, pois, aqui, conforme já apontado, controverte-se sobre componentes vendidos separadamente, ainda que em uma operação conjunta, situação em que os argumentos do Recorrente não se ajustam.

Por fim, informa-se que, conforme divulgado na imprensa em 15/07/2024, “por 7 votos a 1, a 3ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) negou ao contribuinte o direito de aproveitar créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre o kit de concentrados para produção de refrigerantes. Prevaleceu a tese da Fazenda Nacional, de que a classificação fiscal dos kits não deve ser feita como se o kit fosse um produto único, e sim como matérias-primas separadas.” (acórdão ainda não publicado).

Em relação a eventual decisão judicial favorável à empresa Recofarma, constata-se dos anexos trazidos aos autos recentemente pelo Recorrente, que se trata da apreciação de um caso específico, qual seja, um auto de infração formalizado no processo nº 11080.732817/2014-28, não alcançando os fatos controvertidos nestes autos. Os fundamentos da decisão judicial até podem subsidiar a presente análise, mas eles não detêm caráter vinculante.

Nesse sentido, também não se acolhe a defesa do Recorrente quanto a essa matéria.

III. Erro na classificação fiscal. Responsabilidade.

O Recorrente alega que, por ausência de previsão na legislação de regência, ele não podia ser responsabilizado por erro na classificação indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor da mercadoria, conforme jurisprudência judicial e administrativa.

Contudo, é dever da fiscalização verificar a correta classificação fiscal dos produtos, obrigação essa que, a princípio, perpassa eventual boa-fé do adquirente³, e, sendo a atividade fiscalizatória vinculante e obrigatória, ela independe da intenção do sujeito passivo, salvo nas hipóteses de agravamento ou qualificação da multa de ofício.

O Recorrente alega que o RIPI 2002/2010 não determina a responsabilidade do adquirente na verificação da correta classificação fiscal adotada pelo fornecedor, no entanto, tal possibilidade não pode ser interpretada como um dado imutável, pois, uma vez demonstrado o erro na classificação fiscal constante do documento, a fiscalização tem o poder-dever de ajustá-la

³ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

às normas jurídicas correspondentes, sob pena de violação do art. 142 do CTN⁴, conforme já decidiu, recentemente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em processo do mesmo contribuinte destes autos, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei no 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE no 592.891/SP. Acórdão 9303-015.038, rel. Rosaldo Trevisan, j. 10/04/2024)

A 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF também já decidiu no mesmo sentido, conforme se verifica das ementas mais recentes a seguir transcritas:

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS KITS. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável, pois caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 3401-007.043 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 23/10/2019)

AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

(Acórdão nº 3402-006.589 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 21/05/2019)

Conforme se verifica dos excertos transcritos acima, a 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF já alterou o entendimento externado nos acórdãos nº 3401-003.751 e 3401-003.838, citados pelo Recorrente, o que desfavorece, indubitavelmente, a defesa quanto a essa matéria.

Além disso, as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) referenciadas pelo Recorrente não têm conexão direta com a controvérsia destes autos, pois que cuidaram de matérias julgadas no âmbito da competência tributária dos Estados e relativas ao ICMS, este regido pela Lei Complementar nº 87/1996.

Afasta-se, também, o recurso voluntário quanto a este item.

IV. Alteração de critério jurídico.

Alegando violação ao art. 146 do CTN,⁵ o Recorrente argumenta ter havido, no lançamento de ofício sob comento, alteração de critério jurídico, pelo fato de que, segundo ele, o Fisco cancelara a revisão de lançamentos sujeitos à homologação anteriores relativamente à mesma matéria.

De pronto, deve-se destacar que o Recorrente faz uma alegação genérica acerca de um posicionamento anterior da fiscalização quanto à classificação fiscal do mesmo produto, posicionamento esse que a impediria de aplicar nova interpretação da norma jurídica tributária a fatos ocorridos anteriormente à sua introdução, não indicando em que situação isso se dera e nem em que momento, alegação essa que se mostra, portanto, desprovida de lastro probatório.

Neste tópico, o Recorrente se ampara em acórdão do CARF (3401-002.537) cujo entendimento já foi superado na mesma turma de julgamento (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção), *verbis*:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. O fato de uma classificação fiscal não ter sofrido reclassificação em procedimentos anteriores não implica sua aceitação pelo Fisco de forma expressa, a ponto de vincular a Administração Tributária. Para que haja mudança de critério jurídico, é necessário que, em algum momento, tal

⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco. (Acórdão nº 3401-007.043, de 23/10/2019)

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade. (Acórdão nº 3401-006.879, de 24/09/2019)

Nesse contexto, nada há de irregular no lançamento de ofício quanto a essa questão.

V. Exigência de multa, juros e correção monetária.

Amparando-se no art. 100, parágrafo único, do CTN⁶, o Recorrente pleiteia a exclusão da multa, dos juros de mora e de correção monetária, alegando observância de atos normativos, a saber: a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998, em que se estabeleceu o Processo Produtivo Básico (PPB) para projetos industriais da Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como com a Resolução CAS nº 298/2007 e com outros atos administrativos da Suframa relativos à aprovação do projeto industrial da Recofarma.

No entanto, o inciso I do art. 100 do CTN faz referência a atos “normativos”, cuja característica básica é a veiculação de um comando abstrato e geral de explicitação das leis e dos decretos e não a definição de um processo produtivo ou a aprovação de um determinado projeto industrial. “Os atos administrativos normativos a que se refere o CTN são, basicamente, as instruções normativas e as portarias, bastante utilizadas em matéria tributária”⁷.

Nesse sentido, os atos normativos sob comento são aqueles destinados a explicitar os comandos legais, de maneira a favorecer o fiel cumprimento da legislação tributária. Os atos administrativos invocados pelo Recorrente não desempenham tal função, restringindo-se à definição de critérios técnicos na área de atuação dos órgãos e instituições que os veicularam, definições essas que, conforme já dito neste voto, podem até subsidiar o aplicador da legislação

⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
(...)

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.

⁷ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição, código tributário e à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 841.

tributária, mas sem vinculá-lo, pois é à Administração tributária, ou a outras instâncias autorizadas por lei, que cabe a função de expedir atos “normativos” em matéria tributária.

Nesse sentido, afasta-se a alegação do Recorrente de inexigibilidade dos acréscimos legais.

VI. Impossibilidade de exigência de multa por erro de classificação fiscal.

Reportando-se ao art. 76, inciso II, “a” da Lei nº 4.502/1964⁸, que corresponde ao art. 567, inciso II, “a” do RIPI/2010, o Recorrente pleiteia o cancelamento da multa de ofício por ter agido de acordo com a interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa (acórdão CARF nº 9303-003.517, de 15/03/2016).

Referida matéria foi julgada recentemente nesta 1ª Turma Ordinária, relativamente à mesma matéria destes autos, tendo prevalecido o seguinte entendimento:

Exigência de multa em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64.

A Recorrente defende ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64. Nesse ponto, a turma discordou do i. Relator em razão dos mesmos argumentos já mencionados no item anterior, a saber: antiguidade no posicionamento de classificação fiscal proveniente dos Comitês do CCA/OMA (1985/1986), porte da empresa, tipo de mercadoria e interesse tributário decorrente nos créditos.

Assim, em que pese a menção aos Acórdãos: 02-02.89, de 28.01.2008, relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, a turma entendeu que o cerne da questão está na harmonização dos códigos de classificação no âmbito da Convenção do SH de itens amplamente comercializados, sem que reste dúvidas quanto a sua correta classificação fiscal, assunto decidido internacionalmente desde a década de 80.

Em outras palavras, a questão não deve ser analisada sob a luz da dúvida em relação à correta classificação fiscal. Afirmando que a correta classificação fiscal foi decidida desde a década de 80 por parte dos Comitês do CCA/OMA e que o Brasil, representado pela Receita Federal, participa de tais Comitês.

A tentativa, por parte de quem quer que seja, de classificar os itens de forma conjunta para fins de aproveitamento de créditos deve ser rechaçada.

⁸ Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

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

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

O adquirente do produto é empresa representante da marca Coca-Cola e de outras bebidas conhecidas em diversos Estados da Federação, sendo inadmissível a falta de controle quanto aos códigos de mercadorias objeto do seu negócio principal que resultaram em créditos indevidos.

Em resumo, a classificação fiscal para os itens dos concentrados vendidos em kits, deve ser feita de forma individualizada para cada item, sendo tal regra válida para todos os países signatários da Convenção do SH do CCA/OMA.

Dessa forma, considera-se correta a imposição da multa de ofício para o caso dos autos. (Acórdão nº 3201-005.476, red. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 17/06/2019)

Referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

MULTAS. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não se aplica o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 para exclusão das multas quando ficar claro que não havia dúvidas quanto à correta classificação fiscal em matéria decidida internacionalmente desde a década de 80. A interpretação fiscal não foi questionada, sendo os atos oriundos de autoridades sem competência para a classificação fiscal.

O entendimento da 3ª Turma da CSRF referenciado pelo Recorrente no acórdão 9303-003.517 já foi reformado pela mesma turma, tendo-se em conta a súmula CARF nº 167, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 76, II, "A" DA LEI Nº 4.502/1964. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 167.

A questão restou pacificada com a edição da Súmula CARF nº 167, aprovada pelo Pleno em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021: O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

Mantendo-se o entendimento supra, afasta-se a pretensão do Recorrente quanto à exclusão da multa de ofício.

VII. Crédito. Produtos de limpeza.

Requer o Recorrente, ainda, o reconhecimento do direito de desconto de crédito do IPI nas aquisições de produtos de limpeza utilizados na assepsia e sanitização durante o processo produtivo, inclusive por exigências sanitárias, as quais, contudo, ele não identifica.

Inobstante se tratar de produtos relevantes para o processo produtivo do Recorrente, há que se considerar que o direito a crédito do IPI não se pauta pelo critério da relevância ou essencialidade, mas pela subsunção dos insumos na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conceituação essa consolidada há bastante tempo, conforme Parecer Normativo (PN) CST nº. 65/1979, em que se definiu que a expressão "consumidos na produção" prevista no RIPI abrange o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas em ação direta do bem sobre o produto em fabricação.

O inciso I do art. 164 do RIPI/2002 assim dispõe:

Art. 164. 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 MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, **embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (g.n.)

Conforme destacado pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, o Parecer Normativo CST nº 181, de 23/10/1974, dispôs, no seu item 13, que “**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**”, abrangendo “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.”

Dessa forma, somente geram direito a crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários *strictu sensu* e material de embalagem, os produtos não contabilizados no Ativo Permanente consumidos no processo produtivo em contato físico direto com o bem em produção, hipótese essa que não alcança os produtos utilizados ou empregados na limpeza do parque industrial.

O CARF já assentou esse entendimento, por unanimidade de votos, em outros processos do mesmo contribuinte destes autos, conforme se verifica dos excertos de ementas a seguir transcritos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

CRÉDITOS BÁSICOS. LEGISLAÇÃO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA. IMPOSSIBILIDADE.

Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de higiene e limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e em vasilhames que serão utilizados na industrialização de refrigerantes. (Acórdão 3402-011.693, rel. Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, j. 20/03/2024)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO. MATERIAL DE LIMPEZA.

Os materiais de limpeza utilizados na fabricação de refrigerantes, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, motivo pelo qual não geram direito a crédito do IPI. (Acórdão 3201-009.501, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 24/11/2021)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS BÁSICOS. LEGISLAÇÃO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA. IMPOSSIBILIDADE.

Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de higiene e limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e em vasilhames que serão utilizados na industrialização de refrigerantes. (Acórdão 9303-011.895, j. 13/09/2021)

Nesse sentido, mantém-se a referida glosa de créditos.

VIII. Débitos. Lançamento de Ofício.

O Recorrente se contrapõe à afirmativa da DRJ de que ele não contestara os débitos apurados e inseridos na reconstituição fiscal promovida pela fiscalização, tendo alegado apenas que, uma vez reconhecidos os créditos pleiteados, eles seriam suficientes para compensação dos débitos apurados, motivo pelo qual se considerou não impugnada essa parte do lançamento de ofício.

No Recurso Voluntário, ele reafirma a referida questão, aduzindo, ainda, que se trata de “débitos devidos em razão de notas fiscais de saída não escrituradas, matéria que não é

discutida no presente processo”, sendo, “portanto, descabida a afirmativa da decisão no sentido de que não teria sido impugnada”.

Nesse sentido, por não influir na decisão tomada neste voto, essa questão não demanda maiores perscrutações.

IX. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis