



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10480.727759/2017-98
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.915 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 23 de outubro de 2018
Assunto IPI. INSUMOS. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.
Recorrente NORSÁ REFRIGERANTES S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em sobrestar o julgamento para aguardar a decisão do processo principal 10480.729138/2017-49, afastadas as preliminares relativas à responsabilidade da recorrente por erro de classificação fiscal do fornecedor, alteração de critério jurídico e competência da Suframa.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata-se de 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\$ 104.655.326,18 (cento e quatro milhões, seiscentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e vinte e seis reais e dezoito centavos), consolidado na data do lançamento, em decorrência das infrações abaixo enumeradas:

- Créditos Indevidos - crédito básico indevido : o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto;
- Créditos Indevidos (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) : O estabelecimento industrial calculou erroneamente créditos de IPI decorrentes de aquisições de "Kit concentrados" da empresa Recofarma, e
- Créditos Indevidos - SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR INDEVIDO: O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de saldo credor de período anterior, em desrespeito à legislação do imposto.

A fiscalização concluiu que o procedimento correto para classificação fiscal dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 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, o imposto calculado, como se devido fosse, seria zero. Assim, seria INEXISTENTE o direito a crédito de IPI decorrente das aquisições dos Kits da Recofarma.

Além dos créditos indevidos decorrentes das aquisições da Recofarma, a empresa escriturou como créditos de IPI valores decorrentes da aquisição bens de consumo, a exemplo de solventes e detergentes, os quais não se prestam a ofertar créditos por não se enquadrarem como insumos. Analisando a notas fiscais de entrada, com créditos de IPI aproveitados pela fiscalizada, verificou-se que ela se creditou do IPI incidente sobre a aquisição de ANTIBACTERIAL, OXONIA ATIVO, LUBODRIVE etc, que não podem ser considerados matérias-primas, pois não se incorporam aos produtos fabricados, posto que são, in facto, produtos de limpeza. Também 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”. Esses itens são, em verdade, material de 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.

Procedeu-se, então à reconstituição da escrita fiscal do IPI no período compreendido entre março de 2015 e dezembro de 2016.

A planilha “Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI” leva em consideração os seguintes estornos de créditos glosados nesta fiscalização:

1. a coluna “Glosas Recofarma” representa os créditos calculados sobre os Kits adquiridos da Recofarma e que não são reconhecidos pela Receita Federal; e

2. a coluna “Glosas uso/consumo”, representa o estorno do IPI que foi aproveitado quando da entrada de bens de consumo, posto que tais aquisições não têm o condão de produzir créditos.

Ainda ressaltou que a fiscalização desconsiderou o saldo credor lançado pela Norsa Refrigerantes, em sua escrita fiscal, já que o ora fiscalizado iniciou suas atividades em março de 2015, fruto de um processo de cisão com a Refrescos Guararapes, quando trouxe o saldo de IPI (de fevereiro/2015) apresentado pelo estabelecimento da Refresco Guararapes inscrito no CNPJ sob o nº 08.715.757/0004-16, no valor de R\$ 24.516.709,06. Ocorre que aquele estabelecimento da Refrescos Guararapes sofreu idêntica fiscalização desta Receita Federal, quando se constatou a inexistência de saldo credor ao final de fevereiro de 2015.

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

- ✓ Da responsabilidade da impugnante (terceiro adquirente do concentrado);
- ✓ Nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal;
- ✓ Os fatos geradores objeto do AUTO sob exame foram apurados sob a vigência de lei que não impõe e de RIPI (de 2010) que não mais impõe a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto;
- ✓ Da alteração de critério jurídico;
- ✓ A IMPUGNANTE sempre aproveitou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI;
- ✓ Da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;
- ✓ Ao definir o PPB do produto incentivado, para fins de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique qual é a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal;
- ✓ Portanto, é inerente à sua competência para aprovação do PPB a definição da classificação fiscal do referido produto beneficiado;
- ✓ Registre-se que a RFB também tem competência para definir a classificação fiscal de produtos, mas essa não é exclusiva;
- ✓ A SUFRAMA definiu a classificação fiscal para o concentrado produzido pela RECOFARMA;

-
- ✓ A própria SUFRAMA reconhece que o concentrado, por configurar "preparações químicas", pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único (de concentrado para refrigerantes), classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, qual seja, preparações compostas para bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada concentrado - por isso classificado no EX. 01, a qual tinha alíquota de 27%;
 - ✓ A própria SUFRAMA confirma que a RECOFARMA continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado;
 - ✓ Dessa forma, a classificação fiscal do concentrado para refrigerantes, utilizada pela RECOFARMA, qual seja, 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, está consubstanciada em ato administrativo vinculatório (Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007);
 - ✓ Com efeito, pelo histórico das TIPIs, desde 1988, constata-se que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única constituída por diversos componentes, sendo 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 juntem integrem o mesmo produto e sejam classificados na mesma posição;
 - ✓ O item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) também reforça o fato de que os concentrados para refrigerantes, entregues em forma de "kits", são tratados como produtos únicos, porque a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes;
 - ✓ E a razão de ser afastada a aplicação da regra de exceção 3 b) (que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial) é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para refrigerantes da posição 22.02, qual seja, a posição 2106.90.10 EX. 01 e, pois, por essa razão deve ser aplicada a Regra Geral de Interpretação 1;
 - ✓ De fato, as Notas Explicativas III, a), e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2 b) esclarecem que a aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há uma posição específica para classificar a mercadoria, sem que seja necessário recorrer às subsequentes Regras Gerais Interpretativas (2 a 6), que são subsidiárias;

-
- ✓ Destaque-se ainda que há outras mercadorias que, da mesma forma que o concentrado para refrigerantes, são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, e, a despeito disso, são classificadas em uma única posição;
 - ✓ Por fim, se houvesse qualquer dúvida quanto à aplicação da posição 21.06.90.10 EX. 01 aos concentrados para refrigerantes, constante das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, essa 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;
 - ✓ Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária.

Em 23 de janeiro de 2018, através do **Acórdão de Impugnação nº 14-75.794**, a 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que:

- ✓ Na situação em comento, 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. Admitir que uma isenção indevida possa conferir direito ao crédito do IPI resultaria em repassar ao Estado um ônus que não lhe cabe, haja vista que este ônus é inerente ao risco da atividade mercantilista;
- ✓ Quando constatado que algum procedimento ou abordagem contraria normas jurídicas, a sua alteração não se trata de mudança de critério jurídico, pois, frise-se, critério jurídico supõe a adoção de uma posição interpretativa que a autoridade entenda ser a mais adequada ao caso concreto e outros similares, sem que a outra interpretação, preterida, possa ser tida como ilegal ou ilegítima. Ou seja, critério jurídico permite certa discricionariedade por parte do agente público, não se admitindo, nesta discricionariedade, interpretações que transbordem os limites impostos pelos normativos vigentes;
- ✓ 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. Em outras palavras, 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;

- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ À evidência dos fatos, improcede qualquer tentativa de conduzir a discussão em uma linha de interpretação que considere os chamados “concentrados” (kits) como mercadorias unitárias, a exemplo do que consta da impugnação;
- ✓ Não se está a discutir, a partir da classificação adotada pela contribuinte, a interpretação capaz de considerar os chamados “concentrados” (kits) como mercadorias unitárias, mas se a realidade fática atinente a essas mercadorias admite uma única classificação ou classificações individualizadas a cada componente do kit. É neste contexto que a aplicação da Regra 2.a e Regra 3.b, que mais se aproximam do intento de conferir única classificação fiscal ao kit, foi suscitada, tendo-as por inapropriadas;
- ✓ A narrativa dos fatos constatados pela Fiscalização revela que a empresa Recofarma, fornecedora dos insumos (kits) empregados pelo estabelecimento industrial, não utiliza diretamente, em seu processo de industrialização, matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
- ✓ Não é a SUFRAMA que concede a isenção. Esta decorre da lei. A SUFRAMA aprova o projeto apresentado pela empresa. Somente estas empresas, cujo projeto tenha sido aprovado pela SUFRAMA, é que podem beneficiar-se da isenção;
- ✓ Ocorre que o açúcar cristal e demais matérias-primas utilizadas pela Recofarma já são produtos resultantes de processo industrial, são matérias-primas industrializadas e não se constituem em “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de
- ✓ produção regional” a que a legislação faz menção específica. Somente poderiam ser

-
- ✓ enquadradas na tipificação legal a cana-de-açúcar e a semente de guaraná - matérias-primas agrícolas e extrativas regionais por excelência;
 - ✓ Os produtos de limpeza não tem contato direto com o refrigerante. Deve ser observado que a legislação que rege a matéria não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, nem ao conceito estabelecido pelos dicionários ou pela doutrina, mas especificamente ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem usualmente adotado pela legislação do imposto. Logo, para se considerar que tais gastos ensejam em direito ao crédito, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados (MP, ME, PI);
 - ✓ Tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB.

A empresa NORSA REFRIGERANTES S.A foi cientificada do Acórdão de Impugnação em 14/02/2018, por via eletrônica, às folhas 754.

A empresa NORSA REFRIGERANTES S.A ingressou com Recurso Voluntário em 14/03/2018, folhas 756, apresentando suas razões de folhas 828 à 901.

Foi alegado em síntese que:

- ✓ Da não responsabilidade da recorrente (terceiro, adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;
- ✓ Da alteração de critério jurídico;
- ✓ Da competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;
- ✓ Da natureza do produto elaborado pela RECOFARMA como mercadoria única;
- ✓ Da classificação fiscal do produto definida pela SUFRAMA, pelas regras gerais de interpretação do sistema harmonizado e NESH;
- ✓ Da aplicação do art. 112 do CTN;
- ✓ Da ilegitimidade do Auto de Infração;
- ✓ Do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9º do DL Nº 288/67;
- ✓ Da coisa julgada formada no MSI Nº 95.0009470-3;
- ✓ Do direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do DL Nº 1.435/75;

-
- ✓ Da utilização indevida de saldo credor do período anterior;
 - ✓ Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
 - ✓ Da impossibilidade de exigência de multa;
 - ✓ Dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes;
 - ✓ Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto.

DO PEDIDO

Pelo exposto, a RECORRENTE pede e espera que seja dado provimento ao presente recurso para reformar a DECISÃO, cancelar o auto de infração em epígrafe e extinguir o crédito tributário exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 14 de fevereiro de 2018, por via eletrônica, às folhas 754 do processo digital.

O recurso voluntário foi apresentado em 14 de março de 2018, sendo, portanto, tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ Da não responsabilidade da recorrente (terceiro, adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;
- ✓ Da alteração de critério jurídico;
- ✓ Da competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;
- ✓ Da natureza do produto elaborado pela RECOFARMA como mercadoria única;

-
- ✓ Da classificação fiscal do produto definida pela SUFRAMA, pelas regras gerais de interpretação do sistema harmonizado e NESH;
 - ✓ Da aplicação do art. 112 do CTN;
 - ✓ Da ilegitimidade do Auto de Infração;
 - ✓ Do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9º do DL Nº 288/67 - da coisa julgada formada no MSI Nº 95.0009470-3;
 - ✓ Do direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do DL Nº 1.435/75;
 - ✓ Da utilização indevida de saldo credor do período anterior;
 - ✓ Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
 - ✓ Da impossibilidade de exigência de multa;
 - ✓ Dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes;
 - ✓ Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto.

Passa-se à análise.

DAS PRELIMINARES.

- Da não responsabilidade da recorrente (terceiro, adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado.

É alegado nos itens 3.14 a 3.17 do Recurso Voluntário:

Como se vê, 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, sendo certo que os fatos geradores objeto do AUTO foram apurados sob a vigência de lei que não impõe e de RIPI (de 2010) que não mais impõe a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto.

No caso, há alíquota específica de 20% prevista na TIPI para o produto da posição 21.06.90.10 EX. 01, constante da nota fiscal, e o cálculo é feito mediante simples operação aritmética: a RECORRENTE identifica a classificação fiscal indicada na nota pela RECOFARMA e verifica na TIPI qual é a alíquota prevista para tal classificação.

E é incontroverso que a RECORRENTE calculou o crédito de IPI segundo a alíquota de 20%, decorrente da classificação fiscal na posição 21.06.90.10. EX. 01, feita pelo fornecedor do insumo.

Portanto, como a classificação dos concentrados na posição 21.06.90.10 EX. 01 foi feita pela RECOFARMA, fornecedora do

concentrado, e não cabe ao adquirente questionar essa classificação fiscal, a RECORRENTE agiu lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente a essa classificação fiscal.

Faço minhas as palavras da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional em sua contribuição nas Contrarrazões apresentadas no Processo 11065.721801/2017-21, que se aplicam adequadamente a questão:

A recorrente sustenta que a responsabilidade pela classificação fiscal seria exclusiva dos fornecedores, de modo que lhe deve ser reconhecido o direito à manutenção dos créditos de IPI, “posto que agiu de boa-fé” (fl. 470).

A rigor, o cerne da demanda é o descumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito de IPI, e não a regularidade formal do preenchimento da nota fiscal, o que conduz à rejeição da tese no particular.

*Não se trata propriamente de responsabilidade por infração à legislação tributária, mas do reconhecimento de que, por erro de classificação fiscal, houve **apuração indevida de crédito de IPI, com repercussão na base de cálculo do imposto devido** pela recorrente, na condição de contribuinte, e não de responsável.*

Assim, afigura-se irrelevante discutir se o erro de classificação fiscal deve ser imputado em tese exclusivamente às fornecedoras dos “kits”.

Constatado o erro de classificação fiscal, impõe-se o lançamento do tributo pela autoridade fiscal, por se tratar de atividade vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Nessa linha, a letra do artigo 62 da Lei nº 4.502/64, onde se determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem às prescrições legais e regulamentares:

Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais enfrentou o assunto no **Acórdão nº 03-06.055**, Sessão de 08 de setembro de 2008, e admitiu a aplicação do artigo 62 da Lei nº 4.502/64 em caso análogo:

“O Recurso Especial do Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional atendeu aos pressupostos para sua admissibilidade. O apelo merece ser conhecido.

No mérito, circunscreve a questão, ao meu ver, em definir a correta aplicação dos artigos 62 e 82, ambos da Lei n.º 4.502/64, que

estabelece a obrigação do adquirente de produtos industrializados de verificar a regularidade do documento fiscal e a respectiva sanção.

Passo a apreciar, então, os argumentos expendidos pelo voto vencedor do aresto em questão, que se subdividem em duas grandes linhas de raciocínio: a primeira pugna pela necessidade de prévia existência de ação fiscal contra o produtor remetente para que se possa apenar o adquirente; a segunda defende que não se poderia autuar o adquirente por descumprimento das obrigações previstas no artigo 173 do RJPI/82, quando estas se referirem à classificação fiscal.

Na forma do artigo 62 da Lei n.º 4.502/64, “os fabricantes, comerciantes e depositários que recebem ou adquirem 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 legais”.

- Da alteração de critério jurídico.

Os argumentos referentes a esse tópico são condensados no item 4.7 do Recurso Voluntário:

4.7. Em suma:

- a) o critério jurídico do lançamento efetuado em relação ao mesmo sujeito passivo somente pode ser modificado de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial para fatos geradores e/ou saldos credores de IPI posteriores à introdução do fato que ensejou a alteração do critério;*
- b) no presente caso, o novo critério jurídico foi aplicado em relação ao período anterior a 11.09.2017, data da ciência do presente AUTO, no qual foram questionadas a natureza do produto adquirido e a sua classificação fiscal pela primeira vez em relação à RECORRENTE; e*
- c) por conseguinte, a modificação do critério jurídico no sentido de que o produto não seria o concentrado para bebidas não alcoólicas e que haveria equívoco de classificação fiscal somente poderia ter sido introduzida para os lançamentos relativos a fatos geradores e/ou saldos credores de IPI referentes a operações posteriores ao referido marco.*

Não assiste razão ao Recorrente.

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

O fulcro da ação fiscal foi a consideração de uma situação de fato: A impossibilidade de se enquadrar os “concentrados” na classificação na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da NCM/TIPI.

A Recorrente tenta distorcer a aplicação do art. 146 do CTN, que pressupõe mesma circunstância fática, mesmo sujeito passivo e alteração do critério jurídico para os mesmos fatos geradores, o que não é o caso.

Artigo 146 do CTN:

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

Nas palavras da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional em sua contribuição nas Contrarrazões apresentas no Processo 11065.721801/2017-21, que se aplicam adequadamente a questão:

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

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

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

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

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

*O fato de a recorrente ter supostamente adquirido “os mesmos kits de seus fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sob a mesma classificação fiscal sem sofrer qualquer tipo de questionamento configura hipótese de **mero silêncio administrativo**, o que não se*

confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Se não houve previamente adoção de critério jurídico acerca da classificação fiscal do produto em relação ao mesmo sujeito passivo, é logicamente impossível que tenha havido posterior alteração de critério jurídico.

Ademais, a tese recursal afronta os diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Acórdão nº 3402-004.073:

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

Como a recorrente não especifica no recurso voluntário qual teria sido o ato administrativo anterior emitido com posicionamento divergente do presente lançamento, pelo contexto de suas alegações, entende-se que a recorrente esteja se referindo à ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos denominados "kits". No entanto, o art. 146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordada à fiscalização.

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

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

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

Acórdão nº **3402-003.799**:

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso.

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

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

A mera repetição, entretanto, não é suficiente. Não é qualquer ato praticado por autoridades administrativas que pode ser considerado como norma complementar. Somente os atos em relação aos quais é permitida certa discricionariedade, quando praticados reiteradamente, podem ser considerados como normas complementares nos termos do art. 100 do CTN. Por outro lado, os atos de natureza vinculada, quando praticados em desacordo com a legislação, não estão sujeitos a validação e não podem ser considerados como normas complementares.

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

- Da competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;

O Sistema Harmonizado é uma nomenclatura utilizada internacionalmente, como um sistema padronizado, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), sediada em Bruxelas, da qual o Brasil é integrante e ativo participante.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), aplicável aos países membros do bloco desde 1995, é calcada no Sistema Harmonizado e segue rigorosamente as suas diretrizes, especialmente quanto a manter a uniformização no tratamento das transações do comércio internacional.

A classificação de mercadorias, no país, como de resto toda a aplicação da legislação aduaneira, é da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma do Decreto nº 9.003, de 13/03/2017 e do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil

Decreto nº 9.003, de 13/03/2017:

Art. 25. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

(...)

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;

Regimento Interno da Receita Federal do Brasil:

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

(...)

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relativas a nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, e representar o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

Para aclarar a questão, colaciona-se fragmento do Acórdão nº CSRF 9303-006.987 da Câmara Superior de Recursos Fiscais de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços que administra a Zona Franca de Manaus, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Assim, é natural que o mecanismo escolhido pelo legislador para demonstrar que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região tenha sido a aprovação pela SUFRAMA.

Mas é a Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, quem tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos, 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).

Não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia, exercendo sua competência, aprovou o projeto de Recofarma, que reconhecidamente permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto- Lei nº 1.435/75. O Fisco, exercendo a sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e constatou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria-prima extrativa vegetal de

produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, respeitando-se a área de atuação de cada órgão.

Esse mesmo entendimento é repisado pelos seguintes Acórdãos de Recurso Voluntário: 3302-003.741, 3302-004.410 e 3402-02.934.

- Da utilização indevida de saldo credor do período anterior.

O § 5º do artigo 6º da Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015., que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assim determina:]

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

(...)

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

É alegado nos itens 9.1 e 9.2 do Recurso Voluntário:

A AUTORIDADE glou, na escrita fiscal da RECORRENTE, o saldo credor apurado no período anterior à época dos fatos geradores do presente AUTO, em razão de o estabelecimento da Refrescos Guararapes (incorporado após cisão parcial) ter sofrido idêntica fiscalização que constatou a inexistência de saldo credor ao final de fevereiro de 2015 e que resultou na lavratura do auto de infração, objeto do processo administrativo nº 10480.729138/2017-49.

Ocorre que a discussão administrativa referente ao PA nº 10480.729138/2017-49 ainda não está encerrada e, portanto, a escrita fiscal da RECORRENTE não deve ser reconstituída até que seja confirmada, ou não, a glosa do crédito

Com estas considerações, voto no sentido de determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo.

É como voto.

Jorge Lima Abud.