



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.729138/2017-49
RESOLUÇÃO	3402-004.104 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFRESCOS GUARARAPES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem: (i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes) para que a Fiscalização possa verificar se as informações da planilha do Doc.12, da Impugnação, referem-se às mesmas notas fiscais apontadas pela Autoridade Tributária como não tendo sido escrituradas, e se as informações presentes na referida planilha afastariam a autuação, em decorrência de seu confronto com a documentação fiscal e livros de registro contábeis, de forma a confirmar ou não as alegações da Recorrente; (ii) verifique se há outras notas fiscais não escrituradas que não estejam identificadas na referida planilha; e (iii) elabore relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo. Concluída a diligência, e antes do retorno do processo a este CARF, intime a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

Sala de Sessões, em 26 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-68.023, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora/MG, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, fls. 02 a 771, para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no valor de R\$94.849.928,63, acrescido da multa proporcional de R\$ 71.137.445,41, de multa isolada de R\$334.910,27 e dos juros de mora (calculados até 12/2017) de R\$ 41.470.734,03, totalizando a exigência de R\$ 207.793.018,34, cuja motivação fática encontra-se no próprio documento e no Relatório Fiscal às fls. 79/152, dos quais, pela pertinência, reproduzem-se os seguintes trechos:

AUTO DE INFRAÇÃO

SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial REFRESCOS GUARARAPES LTDA			
CNPJ 08.715.757/0001-73			
Logradouro RODOVIA BR-101 - SUL	Número 1800	Complemento JABOATÃO DOS GUARARAPES/PE	Telefone (85) 33128300
Bairro PRAZERES	Cidade/UF JABOATÃO DOS GUARARAPES/PE	CPF 54335000	
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome Empresarial NORSA REFRIGERANTES S.A			
CNPJ 07.196.033/0001-06			
Tipo de Responsabilidade Tributária Responsabilidade por Cisão Parcial			
Logradouro AVENIDA WASHINGTON SOARES	Número 55	Complemento ANDAR 9 SALA 902	Telefone
Bairro EDSON QUEIROZ	Cidade/UF FORTALEZA/CE	CPF 60811-341	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Danf 2945	Valor	94.849.928,63
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		Valor	41.470.734,03
MULTA PROPORCIONAL (Parcelas de Redução)		Valor	71.137.445,41
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Parcelas de Redução)	Cód. Receita Danf 6939	Valor	334.910,27
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	207.793.018,34

(...)

No ano de 2015, a fiscalizada, Refrescos Guararapes, passou por uma operação de cisão parcial, conforme documentação acostada ao presente Auto de Infração. Com efeito, a partir de março de 2015, as operações que eram desenvolvidas pela Refrescos Guararapes, CNPJ nº 08.715.757/0004-16, passaram a ser executadas pela Norsa Refrigerantes CNPJ nº 07.196.033/0039-70. (...)

IPI LANÇADO E NÃO ESCRITURADO INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DÉBITO DE IPI LANÇADO EM NOTA FISCAL (TOTAL OU PARCIAL)

O estabelecimento industrial deixou de escriturar os débitos lançados em suas notas fiscais de saída, em desrespeito à legislação do imposto, conforme esclarecimentos exarados no Termo de Informação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, do qual é parte integrante e indissociável. (...)

CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES

INFRAÇÃO: OUTROS CRÉDITOS BÁSICOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO DO IPI

O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de outros créditos, na aquisição de bens de uso e consumo, em desrespeito à legislação do imposto, conforme esclarecimentos exarados no Termo de Informação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, do qual é parte integrante e indissociável. (...)

CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS

INFRAÇÃO: AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA DA ZFM COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

O estabelecimento industrial calculou, como se devido fosse, créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias primas adquiridas da Zona Franca de Manaus, com erro de alíquota, em desrespeito à legislação do imposto, conforme esclarecimentos exarados no Termo de Informação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, do qual é parte integrante e indissociável. (...)

CRÉDITOS INDEVIDOS - SALDO CREDOR NO PERÍODO ANTERIOR

INFRAÇÃO: SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR INDEVIDO

O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de saldo credor de período anterior, em desrespeito à legislação do imposto, conforme esclarecimentos exarados no Termo de Informação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, do qual é parte integrante e indissociável. (...)

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL - DEMAIS BEBIDAS

INFRAÇÃO: INOBSERVÂNCIA DE ALÍQUOTA ESPECÍFICA DO IPI - Preparação compostas, não alcoólicas (extratos/sabores concentrados) "postmix"

O estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, por erro na alíquota do imposto, conforme esclarecimentos exarados no Termo de Informação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, do qual é parte integrante e indissociável. (...)

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO E NOTA FISCAL - DEMAIS BEBIDAS

INFRAÇÃO: INOBSERVÂNCIA DE ALÍQUOTA ESPECÍFICA DO IPI - Águas, incluídas águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas

O estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, por erro na alíquota do imposto, conforme esclarecimentos exarados no Termo de Informação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, do qual é parte integrante e indissociável. (...)

Em resumo, no Relatório Fiscal às fls. 79/152, a Fiscalização informou que:

TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL (...)

2) A maior parte dos créditos de IPI apropriados pela fiscalizada decorrem dos chamados “créditos incentivados”. Em relação à forma de cálculo dos referidos créditos, esta fiscalização constatou erro de classificação fiscal (erro de NCM), tendo, como consequência, a glosa de créditos indevidamente apropriados pelo sujeito passivo.

3) Para melhor compreensão do presente relatório, dividimo-lo em tópicos, abaixo indicados, destacando que do **tópico I ao IX** tratamos exclusivamente do aludido erro de classificação fiscal. Os tópicos **X, XI e XII** tratam de outras irregularidades com reflexo na apuração do IPI. Em virtude das irregularidades apontadas nos tópicos precedentes, o tópico **XIII** cuida da reconstrução de escrita fiscal do IPI. Finalmente, o tópico **XIV** trata da responsabilidade solidária da Norsa Refrigerantes S/A, em virtude de operação de cisão parcial. (...)

I – ORIGEM DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS. (...)

6) Verificou-se que 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. (...)

8) A Recofarma não destacou o IPI notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto.

9) A partir de janeiro de 2011, Recofarma passou a registrar nas notas fiscais a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01 (...)

10) A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, baseou-se no artigo 237 do 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. (...)

10.2 - A partir de 01/10/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto nº 7742, de 31/05/2012).

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

V – OUTROS ELEMENTOS QUE DEMONSTRAM O ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL UTILIZADA (...)

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

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

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

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

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

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

Destinação dos kits no processo industrial do engarrafador (...)

102) De qualquer maneira, embora a fiscalizada seja uma empresa conhecida como engarrafadora de refrigerantes e de outras bebidas, não se pode esquecer que seus estabelecimentos industriais executam dois processos de industrialização distintos:

102.1. Primeiro eles misturam os componentes dos kits, obtendo o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10.

102.2. Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas "post-mix") o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

103) Quando se pensa na utilização para a qual o insumo foi concebido, deve se analisar a operação em que este insumo é utilizado, e não a operação realizada em uma etapa futura da cadeia produtiva.

104) Considerando que 100% dos kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os kits para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

Irrelevância do interesse comercial do fabricante para fins de classificação fiscal

105) Recofarma trata os kits como uma mercadoria única por motivos comerciais e tributários. Não haveria impedimento de natureza físico-química para que cada componente de kit fosse fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, ou para que fosse recebido pelo engarrafador em momentos diferentes. (...)

109) O entendimento de que o interesse comercial e tributário do fabricante determinaria a classificação fiscal do produto é inaceitável. Afinal, o Sistema Harmonizado é um sistema padronizado desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas (nome corrente do CCA) que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos nos países membros.

110) As indústrias podem realizar suas operações da forma que considerarem mais conveniente e chamar os produtos pelos nomes que julgarem adequado. Mas não encontra guarida na legislação a ficção de que kits para bebidas contendo ingredientes acondicionados separadamente se constituem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal.

VI – ESCLARECIMENTOS SOBRE ARGUMENTOS APRESENTADOS PELAS EMPRESAS DO SISTEMA COCA-COLA

111) Analisando diversas Impugnações e Recursos apresentados por empresas do Sistema Coca-Cola contra lançamentos de ofício baseados no erro de classificação fiscal, verificou-se que há uma repetição nos argumentos apresentados para defesa da alíquota utilizada para cálculo dos créditos. Desta maneira, nos itens a seguir são prestados esclarecimentos sobre as alegações das empresas.

Inexistência de vínculo entre classificação fiscal de mercadorias e atos da SUFRAMA (...)

Não ocorrência de alteração de critério jurídico (...)

Equívoco no entendimento das empresas sobre a decisão do CCA (...)

Códigos de classificação adotados em outros países membros da OMA (...)

Histórico das TIPI (...)

Inaplicabilidade das Regras Gerais de Interpretação 2 e 3 para classificação dos kits (...)

Significado de "tratamento complementar" conforme a NESH da posição 2106 (...)

Irrelevância de limitações técnicas ("razões físico-químicas") para fins de classificação (...)

Esclarecimentos sobre "Parecer técnico" inicialmente apresentado por Recofarma (...)

VII – IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E ALÍQUOTAS PRÓPRIAS PARA OS COMPONENTES DOS KITS PARA REFRIGERANTES

134) Pelo menos uma das embalagens dos kits fornecidos por Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Por exemplo, os componentes mais importantes dos kits sabor Cola são aqueles que contêm extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

135) Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

“Classificam-se especialmente aqui: [...]”

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

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

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

138) Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02, a seguir transcritos: (...)

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

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”

139) Nos itens a seguir, analisa-se se os componentes em questão, individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no Ex 01 ao código 2106.90.10.

Impossibilidade de classificação de componente de kit no Ex 01 do código 2106.90.10

140) Como já exposto no tópico “Definições de concentrado e de capacidade de diluição em partes da bebida” deste Relatório, a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer caso a mercadoria se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

141) No referido tópico, ficou claro que as definições de “concentrado” e de “capacidade de diluição em partes da bebida” não se aplicam a um componente de kit. (...)

152) Conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex ao código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado. O componente em questão classifica-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

153) Dentre os componentes que não contém os extratos da bebida a ser industrializada, estão misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia.

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

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

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

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

153.5 - Esclareça que as “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas” a que se refere o código 2106.90.10 são aquelas que possuem características intrínsecas que as tornam próprias para

utilização na elaboração de bebidas. Não é o caso de uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia.

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

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

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

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

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

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

154.4 - O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

155) 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%. (...)

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

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

VIII – RESPONSABILIDADE DO ENGARRAFADOR PELO PAGAMENTO DE IMPOSTO E MULTA

156) No presente caso, ocorreu prejuízo aos cofres da Fazenda em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos por parte da fiscalizada, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI.

157) Obviamente, o imposto que deixou de ser recolhido na saída dos produtos finais (refrigerantes) só pode ser cobrado do contribuinte de direito em relação a estas operações, que é o engarrafador. (...)

160) Assim, como o presente Relatório trata de operações em que o adquirente não arcou com o ônus financeiro do imposto na entrada dos produtos, tendo ficado comprovado prejuízo aos cofres públicos em função do aproveitamento de créditos indevidos, não restam dúvidas de que a fiscalizada é responsável pelo pagamento dos saldos devedores decorrentes da saída dos refrigerantes. (...)

IX – SÍNTESE DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO

170) A seguir, sintetizamos as conclusões a que chegou a fiscalização sobre o erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados:

170.1 - Salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) trata de mercadorias que se apresentam em corpo único.

170.2 - Analisando-se as hipóteses de exceção em que bens formados por elementos constitutivos distintos são classificados em código único (é o caso, por exemplo, de produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI, de artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem, e de sortidos acondicionados para venda a retalho), constata-se que todas elas se referem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas dos kits fornecidos por Recofarma.

170.3 - Como nenhuma das regras que prevêm exceções pode ser aplicada aos kits adquiridos pela fiscalizada, não há base legal para que os insumos sob análise sejam classificados em código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

170.4 - O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o artigo 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou na NESH.

170.5 - Várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não "preparações") classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06. Tais substâncias

puras passam somente por operação de re-acondicionamento no estabelecimento de Recofarma, não fazendo jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010. Apesar disso, contribuem para inflar o valor sobre o qual a fiscalizada calcula seus créditos.

170.6 - Tanto no Brasil como no exterior, existem diferentes formas de precificação e apresentação dos insumos dos tipos usados na elaboração de refrigerantes e outras bebidas. A classificação fiscal de mercadorias não pode ser determinada de acordo com o método de negócio ou práticas comerciais adotadas por cada fabricante. O Sistema Harmonizado é um sistema padronizado desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas (nome corrente do CCA) que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos das mercadorias.

170.7 - Segundo as empresas, a base legal para a classificação dos kits em código único seria a Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1. A RGI nº 1 prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH.

170.8 - Entretanto, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa a expressão “preparação composta”, que só pode ser aplicada a produto apresentado em corpo único.

170.9 - No presente Relatório, foram citados vários exemplos de preparações expressamente descritas pela NCM e pela NESH como sendo resultado de uma mistura. A fiscalizada, por sua vez, não foi capaz de citar um único exemplo de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que a NESH indique que deva ser enquadrada como uma preparação, considerando-se as características do conjunto.

170.10 - O texto do Ex 01 do código 2106.90.10 também usa a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida”, que, como o próprio nome indica, só pode ser aplicada à preparação que é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida.

170.11 - Embora o concentrado típico resulte na bebida mediante simples diluição, a NESH da posição 2106, ao citar o “tratamento complementar”, indica que a adição, no momento da diluição, de uma substância como o gás carbônico não descaracteriza a classificação da preparação no Ex tarifário.

170.12 - Por outro lado, a adição de ingredientes como conservantes e acidulantes aos extratos envolve uma quantidade significativa de operações, algumas delas complexas, que precisam seguir detalhadas especificações técnicas, só podendo ser realizadas por estabelecimentos industriais. Não se pode admitir que o significado da expressão “tratamento complementar” seja ampliado, de maneira que tais operações sejam consideradas irrelevantes para fins de incidência do IPI.

170.13 - Em relação ao exposto no item anterior, observe-se que, na sistemática adotada pelas empresas do Sistema Coca-Cola, insumos com baixo valor agregado (inclusive matérias que passaram apenas por reacondicionamento em Manaus) geram altos valores de crédito, apesar do refrigerante ser uma bebida cujo consumo é desaconselhado pelo Ministério da Saúde e por organizações internacionais.

170.14 - Para chegar ao número que chama de capacidade de diluição, Recofarma faz a proporção do peso total do kit em relação ao peso total da bebida. Caso se aceitasse a validade deste cálculo, a simples inclusão no kit de uma embalagem individual contendo água pura alteraria a “capacidade de diluição” de todo o conjunto.

170.15 - O extrato concentrado para elaboração de refrigerantes é citado pelo art. 5º, inciso II, do RIPI/2010. Tal preparação, que é corretamente classificada pelos engarrafadores brasileiros no Ex 02 do código 2106.90.10, é uma mercadoria única que se enquadra perfeitamente nos conceitos expostos no presente Relatório, tratando-se de produto pronto para resultar na bebida mediante diluição.

170.16 - No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os kits adquiridos pela fiscalizada e o concentrado para máquinas Post Mix.

170.17 - O Decreto nº 6.871/2009 define vários tipos de concentrado, inclusive o concentrado líquido para refrigerante, sempre especificando que, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a respectiva bebida.

170.18 - Foi demonstrado neste Relatório que o concentrado classificado em exceção tarifária do código 2106.90.10 pode ser um produto final sujeito a registro no MAPA ou um insumo diluído em operação industrial (ou seja, é incorreto dizer que o Fisco entende que só podem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 as mercadorias prontas para serem adquiridas por comerciantes ou por consumidores finais).

170.19 - Face ao exposto, o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa.

*170.20 - Tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, é zero. Assim, **INEXISTE direito a crédito de IPI decorrente das aquisições dos Kits da Recofarma***

X – GLOSAS DE OUTROS CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS DO IPI

171) Além dos créditos indevidos decorrentes das aquisições da Recofarma, importa ainda assinalar que a empresa escriturou como créditos de IPI valores decorrentes da aquisição bens de uso e consumo, a exemplo de sapata, anti-bactericidas, detergentes etc, os quais não se prestam a ofertar créditos por não se enquadrarem como insumos. (...)

173) Analisando a notas fiscais de entrada, com créditos de IPI aproveitados pela fiscalizada, verificamos que ela se creditou do IPI incidente sobre a aquisição de ANTI-BACTERIAL, SAPATA, OXONIA ATIVO, LUBODRIVE etc, os quais não podem ser considerados matérias primas para os produtos por ele fabricados, haja vista não se incorporarem a tais produtos, posto que são, in factu, produtos de limpeza.

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

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

176) Com efeito, os créditos indevidos foram relacionados na planilha “Glosas de créditos – agentes orgânicos de superfície – material de uso e consumo”, em anexo, onde se verificam todos os detalhes das notas fiscais cujos créditos foram glosados. Nesse passo, consolidados os valores detalhados naquela planilha, procedemos à reconstituição da escrita fiscal do IPI, informando os valores glosados na coluna “Crédito Indevido Outros” da planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA”, em anexo.

XI – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DÉBITOS DE IPI

177) Confrontando as Notas Fiscais eletrônicas de saídas, emitidas pela fiscalizada (extraídas do SPED/NFe), com as notas fiscais escrituradas no Livro de Registro de Apuração do IPI (oriundas das informações prestadas pela fiscalizada no SPED/EFD), constatamos diversas notas fiscais emitidas, não canceladas, com o adequado destaque do IPI, mas que não foram escrituradas, ou seja: não foram levadas à apuração do IPI. Essas notas encontram-se demonstradas na planilha “IPI DESTACADO E NÃO ESCRITURADO”, em anexo.

178) Com efeito, consolidados os valores detalhados naquela planilha, procedemos à reconstituição da escrita fiscal do IPI, informando os valores destacados e não escriturados na coluna “IPI Não Escriturado” da planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA”, em anexo.

XII – SAÍDAS DE PRODUTOS COM DESTAQUE A MENOR DO IPI

179) Observou-se a insuficiência de destaque do IPI quando das saídas de produtos do estabelecimento fiscalizado em todo o período auditado, de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015, conforme esclarecimentos postos a seguir:

180) Os produtos classificados nos códigos e posições 2106.9010, Ex 02, e 2202.1000 da TIPI sujeitavam-se ao imposto, no período fiscalizado, em consonância com o regime geral de tributação previsto no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008. Alternativamente, a pessoa jurídica que industrializasse aqueles produtos poderia optar pelo regime especial de que trata o “Título II” do citado Decreto, como foi o caso da ora fiscalizada.

181) No referido regime especial de tributação, o imposto era apurado em função do valor-base, expresso em reais por litro do produto, definido a partir do preço de referência da respectiva, calculado na forma do art. 24 do Decreto nº 6.707/2008.

182) Em outras palavras: os valores de IPI devidos pela pessoa jurídica optante pelo regime especial de tributação, como no presente caso, eram os constantes do anexo III do Decreto nº 6.707/2008.

183) Ocorre que o Decreto nº 7.742/2012 trouxe alterações ao anexo III daquele Decreto nº 6.707/2008, as quais não foram fielmente observadas pelo sujeito passivo.

184) Ademais, as NC 21-1 e NC 22-1 (notas complementares da TIPI) que previam uma redução de alíquota do IPI ao produto que contivesse suco de fruta ou extrato de semente de guaraná, nas condições ali exaradas, da qual a fiscalizada se beneficiava, foram revogadas pelo art. 6º do Decreto nº 7.742/2012, com vigência a partir de 01/10/2012, fato ignorado pela fiscalizada. (...)

185) Posteriormente, o Decreto nº 8.017/2013, com vigência a partir de 20/05/2013, recriou as NC 21-1 e NC 22-1 (notas complementares da TIPI), contemplando novos benefícios fiscais, mas com características diferentes dos anteriores. Novamente, a fiscalizada não observou as alterações legislativas.

186) Nesse passo, as diferenças observadas pela auditoria fiscal foram apuradas e detalhadas na planilha “Saídas com IPI destacado a menor - utilização de valor de imposto por litro menor que o previsto no decreto nº 7.742/2012 e/ou redução de alíquota maior que as previstas nas NC (21-1) e NC(22-1)”, bem como no “Demonstrativo de Apuração/Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI não Lançados/Bebidas Frias”, do auto de infração, ambos em anexo.

187) Com efeito, consolidados os valores detalhados naquelas planilhas, procedemos à reconstituição da escrita fiscal do IPI, informando os valores não destacados/destacados a menor na coluna “IPI Não lançado” da planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA”, em anexo.

XIII – RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI

188) Em decorrência de tudo quanto exposto neste relatório, fez-se necessário proceder à reconstituição da escrita fiscal do IPI no período compreendido entre janeiro de 2013 e fevereiro de 2015.

GLOSA DE CRÉDITOS – RESUMO:

189) No que se refere às glosas dos créditos de IPI decorrentes das aquisições da Recofarma, devido a erro de classificação fiscal, tratado nos itens de I a IX deste relatório, elaboramos a planilha “GLOSA

DE CRÉDITOS – Kits de Concentrados para elaboração de bebidas provenientes da Zona Franca de Manaus” onde apresentamos, para cada item ali elencado, a data do movimento, o CNPJ/Nome do fornecedor, o número da Nota Fiscal, o código/descrição da mercadoria, NCM, CFOP, e os valores dos IPI glosados. Consolidados os valores, ao final de cada período de apuração, estes foram transportados para coluna “Créditos Indevidos Concentrados” da planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA”, ambas anexadas ao presente processo.

190) No mesmo passo, os créditos indevidos do IPI decorrentes das aquisições de bens de consumo, tratado no item X, encontram-se relacionados na planilha “Glosas de créditos – agentes orgânicos de superfície – material de usos e consumo”. Os valores das glosas consolidados, ao final de cada período de apuração, foram transportados para coluna “Créditos Indevidos - Outros” da planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA”, ambas anexadas ao presente processo.

191) Assim, a planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA” leva em consideração os seguintes estornos de créditos do IPI glosados nesta fiscalização: 1) a coluna “Créditos Indevidos Concentrados” representa os créditos calculados sobre os Kits adquiridos da Recofarma, com classificação fiscal indevida, conforme extensos esclarecimentos postos neste relatório fiscal, e, 2) a coluna “Crédito Indevido Outros”, representa o estorno do IPI que foi aproveitado quando da entrada de bens de uso e consumo, posto que tais aquisições não têm o condão de produzir créditos, conforme exposto neste relatório.

LANÇAMENTO DE DÉBITOS – RESUMO:

192) No que se refere aos débitos do IPI, identificados e lançados pela fiscalização na planilha “Reconstituição da Escrita do IPI - SINTÉTICA”, destacamos: 1) a coluna “IPI não Lançado” contempla as saídas de produtos industrializados sem destaque e/ou com destaque a menor do IPI devido, conforme tratado no item XII, constantes das planilhas “Saídas com IPI destacado a menor - utilização de valor de imposto por litro menor que o previsto no decreto nº 7.742/2012 e/ou redução de alíquota maior que as previstas nas NC (21-1) e NC(22-1)” e, 2) a coluna “IPI não Escriturado” apresenta os valores decorrentes das saídas com destaque do IPI, mas que não foram escriturados para fins de apuração do IPI, conforme item XI, insertos na planilha “IPI DESTACADO E NÃO ESCRITURADO”.

ESTORNO DE SALDO CREDOR EM 31/12/2012

193) Cabe ainda ressaltar os motivos pelos quais essa fiscalização desconsiderou o saldo credor lançado pela fiscalizada em sua escrita fiscal do IPI, referente ao período anterior a janeiro de 2013 (“saldo anterior”, referente a dezembro de 2012). O fato é que a ora fiscalizada sofreu idêntica auditoria fiscal do IPI naquele período, quando se constatou, pelos mesmos motivos aqui exarados, que inexistia saldo credor ao final de dezembro de 2012, conforme consignado no Processo nº 10480.900021/2013-58. Assim, INEXISTE saldo credor de IPI, anterior a janeiro de 2013 a ser aproveitado pela ora fiscalizada. Naturalmente que, caso a Refrescos Guararapes venha a obter êxito, naquele processo, em sua eventual defesa administrativa/judicial, o saldo poderá vir a ser aproveitado.

194) Com efeito, a escrita fiscal reconstituída está demonstrada na planilha “RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI - SINTÉTICA”, em anexo, na qual se verificam os efetivos saldos levantados por esta auditoria fiscal, os quais, posto que devedores, foram objeto do presente Auto de Infração, formalizado no Processo nº 10480.729138/2017-49.

XIV – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

195) No ano de 2015, a fiscalizada passou por uma operação de cisão parcial, conforme documentação acostada ao presente Auto de Infração. Com efeito, a partir de março de 2015, as operações que eram desenvolvidas pela Refrescos Guararapes, CNPJ nº 08.715.757/0004-16, passaram a ser executadas pela Norsa Refrigerantes CNPJ nº 07.196.033/0039-70.

196) O Código Tributário Nacional, ao tratar da solidariedade, estabelece:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...)

II - As pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A seu turno, a Lei nº 6404/76, estatui:

*Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. **A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.** (...)*

197) Com efeito, a NORSÁ REFRIGERANTES S/A, na qualidade de cindenda, responde solidariamente com a Refrescos Guararapes pelos débitos apontados neste Auto de Infração, posto que referentes a períodos anteriores à operação de Cisão Parcial.

Portanto, trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA apontando glosas de crédito básico indevido, em razão de aquisições de insumos não classificáveis como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem (relacionados na planilha “Glosas de créditos – agentes orgânicos de superfície – material de uso e

consumo” como “anti-bacterial, sapata, oxonia ativo, lubodrive”); glosas de crédito presumido de IPI indevido, uma vez que os produtos adquiridos da RECOFARMA não poderiam ser classificados no código NCM 2106.90.10 Ex. 01, por não se tratar de aquisição de concentrado de refrigerante como produto único, e sim de diversos ingredientes adquiridos separadamente, com classificação fiscal própria, que se misturam para formar o concentrado de refrigerante e, posteriormente, a bebida final, não gerando direito ao crédito presumido do imposto; glosa do saldo credor do período anterior, em razão de fiscalização; falta de escrituração de débito de IPI destacados em notas fiscais, mas não levados a apuração no RAIPI; e saídas de produtos com destaque a menor do IPI; indicando a companhia cindenda, NORSÁ REFRIGERANTES S/A, que incorporou parte do patrimônio da fiscalizada, como responsável tributária pelos débitos apontados no Auto de Infração, posto que referentes a períodos anteriores à operação de Cisão Parcial.

Após a ciência do Auto de Infração em 13/12/2017, fls. 4.074, insurgiu-se o contribuinte contra o feito fiscal por meio do arrazoado de fls. 4.083/4.167, em 10/01/2018, que vai assim resumido:

- 1) Solicitação do julgamento conjunto das impugnações do contribuinte em tela e da NORSÁ REFRIGERANTES, arrolada como responsável tributária no presente caso;
- 2) Não responsabilidade da Impugnante (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;
- 3) Alteração de critério jurídico em desconformidade com a lei;
- 4) Competência da Sufama para definir a classificação fiscal do concentrado;
- 5) Improcedência da classificação fiscal defendida pela Fiscalização;
- 6) Utilização, pela Impugnante da correta classificação fiscal (a mesma que utilizada pela Suframa);
- 7) Da aplicação do art. 112 do CTN;
- 8) Da ilegalidade do Auto de Infração por desconsiderar parte dos créditos devidos à impugnante decorrentes da aquisição de insumos classificados na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%;
- 9) Direito ao crédito do IPI com base no art. 81, II, do RIPI/2010 – coisa julgada no MSI N° 95.0008787-1;
- 10) Direito ao crédito de IPI com base no art. 95, III, do RIPI 2010;
- 11) Da utilização indevida de saldo credor do período anterior
- 12) Da impossibilidade de Exigência de Multa, Juros de Mora e Correção Monetária;
- 13) Da impossibilidade de exigência de multa;
- 14) Dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes;
- 15) Da exigência de débitos supostamente devidos na saída dos refrigerantes fabricados pela impugnante;
- 16) Da impossibilidade de exigência de multa isolada; e
- 17) Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto

Em 11/01/2018, fl. 4.638, a responsável tributária NORSÁ REFRIGERANTES, CNPJ n° 07.196.033/0001-06, formalizou IMPUGNAÇÃO, às fls. 4.641/4.645, insurgindo-se contra o feito fiscal, alegando, em síntese, dentre outras, as seguintes questões:

3. DO JULGAMENTO CONJUNTO DAS IMPUGNAÇÕES

3.1. Em 01.03.2015, a REFRESCOS GUARARAPES LTDA. sofreu processo de cisão parcial e parte do seu patrimônio foi incorporado pela IMPUGNANTE.

3.2. Em face dessa cisão parcial, ambas as empresas foram intimadas do presente AUTO e ambas passam a impugnar o lançamento. (...)

4. DOS FATOS E DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI

4.1. O presente AUTO glosou a alíquota de IPI utilizada para calcular os créditos de IPI e os próprios créditos de IPI e exigiu o respectivo imposto referente ao período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015 da REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

4.2. Sob o fundamento de que a IMPUGNANTE seria responsável solidária pelo crédito tributário, nos termos dos arts. 124 e 32 do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 5º do Decreto-Lei (DL) n° 1.598, de 26.12.1977, a AUTORIDADE intimou a ora IMPUGNANTE da lavratura do presente AUTO.

4.3. O AUTO deve ser cancelado e reconhecido o direito ao crédito e, neste particular, a IMPUGNANTE se reporta a todos os argumentos utilizados pela REFRESCOS GUARARAPES LTDA. em sua impugnação, que também integram a presente defesa (DOC. 03).

5. DO PEDIDO

5.1. Pelo exposto, a IMPUGNANTE requer que esta impugnação e a apresentada pela REFRESCOS GUARARAPES LTDA. (DOC. 03) sejam julgadas em conjunto para que seja cancelado o auto de infração em epígrafe, com a conseqüente extinção do crédito tributário correspondente.

É como relato, no essencial. Passo ao voto.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 28/02/2015

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE DE BOA FÉ. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO ANTERIOR PELA ADMINISTRAÇÃO.

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

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

Decisões judiciais devem ser interpretadas de forma literal e restrita. A decisão judicial quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito referente a insumos isentos permite o creditamento ficto na alíquota original do produto adquirido.

Assim, não produzirão créditos a aquisição de insumos isentos adquiridos da Recofarma referentes a produtos separados tributados à alíquota zero, uma vez constatado não se tratar de um concentrado único para fabricação de refrigerantes.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADES E JUROS DE MORA. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

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

Somente ato praticado por autoridade administrativa competente pode gerar o referido efeito previsto no parágrafo único do art. 100 do CTN. Não é o caso de ato praticado pela Suframa, que não detém competência para determinar a classificação fiscal de produtos.

MULTA DE OFÍCIO. IPI NÃO LANÇADO EM NOTA FISCAL MAS COM COBERTURA DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA. SALDO DEVEDOR EM TODO PERÍODO FISCALIZADO.

A multa de ofício no percentual de 75% aplica-se às hipóteses de: i) falta de destaque do IPI em nota fiscal de saída do produto do estabelecimento industrial, decorrente de erro de classificação fiscal e alíquota; ii) falta de recolhimento do IPI de saldo devedor do IPI apurado em razão de erro de classificação fiscal e alíquota.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 28/02/2015

KIT (“CONCENTRADO”) PARA A FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. ADOÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DOS COMPONENTES.

A constatação e demonstração de que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários afasta a classificação pretendida pela interessada e adotada pelo fornecedor dos insumos como produto único e conduz, pela aplicação das regras gerais de interpretação, à adoção da classificação fiscal de cada um dos componentes desses kits no código próprio da TIPI.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 28/02/2015

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

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

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. BENEFÍCIO DA ISENÇÃO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL Nº 288/67). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

A idoneidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor dos insumos isentos e a boa fé do adquirente não são suficientes para garantir o direito ao crédito como se devido fosse, se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

IPI. CRÉDITOS. GLOSA. INSUMOS UTILIZADOS INDIRETAMENTE NO PROCESSO INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito ao crédito de IPI a entrada de insumos que sejam utilizados apenas indiretamente no processo industrial, não observando as condições estabelecidas no Parecer Normativo CST 65/79.

Assim, não ensejam o direito creditório as aquisições de material para uso e consumo, tais como produtos de assepsia, sanitização e limpeza.

APURAÇÃO DO IPI. SALDO CREDOR DE TRIMESTRES ANTERIORES OBJETO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

A análise dos saldos credores de trimestres anteriores, apurados ao final de 2012, decorreu de procedimento próprio e em tempo.

EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” e, como tal, está sujeita à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 03 de outubro de 2018, e apresentou Recurso Voluntário no dia 30 de outubro de 2018.

Em seu Recurso Voluntário faz um breve resumo das alegações da Autoridade Tributária no auto de infração, nos seguintes termos:

2.1. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife (AUTORIDADE) lavrou o presente AUTO para:

a) glosar a alíquota de IPI utilizada para calcular os créditos de IPI aproveitados pela RECORRENTE no período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015 relativos à aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e também elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, empregados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI;

b) glosar o saldo credor do período anterior, apurado no mês de dezembro de 2012 (pelos mesmos motivos do item 2.1.a);

c) glosar os créditos de IPI aproveitados pela RECORRENTE no período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015 relativos a produtos que, segundo a AUTORIDADE, não teriam sido utilizados diretamente na fabricação dos refrigerantes, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 05.11.1979;

d) exigir o IPI relativo ao período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015, que supostamente teria deixado de ser recolhido em razão desses creditamentos;

e) exigir o IPI relativo ao período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015, referente às notas fiscais de saída que não teriam sido escrituradas pela RECORRENTE;

f) exigir a diferença do IPI referente ao período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015, apurado em função da falta de observância das alterações que o Decreto nº 7.742, de 30.05.2012, promoveu no cálculo do regime especial previsto no Decreto nº 6.707, de 23.12.2008;

g) exigir o IPI relativo ao período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015, apurado em função de suposta redução indevida da alíquota prevista nas Notas Complementares (NC) 21-1 e 22-1 da TIPI;

h) exigir multa isolada de 75% em razão da ausência de recolhimento de IPI.

Alega não poder ser responsabilizado por erro na classificação de mercadorias apresentada pela fornecedora dos kits de refrigerantes, alega que esta mudança de entendimento da fiscalização configurar-se-ia em mudança de critério jurídico e descumprimento do art. 146, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

4.4. Ocorre que, no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, e, ao fiscalizar um contribuinte e examinar a sua escrita fiscal de IPI no exercício da revisão do lançamento por homologação, a AUTORIDADE tem o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária de IPI, a saber: o direito ao crédito de IPI, a classificação fiscal do produto adquirido, sua respectiva alíquota etc.

4.5. Em revisões de lançamento por homologação anteriores instauradas contra a RECORRENTE, o fato era exatamente o mesmo, qual seja, aquisição de idêntico insumo isento da mesma fornecedora RECOFARMA; e a AUTORIDADE chancelou aqueles lançamentos, não efetuando qualquer lançamento revisional naquelas ocasiões.

4.6. Não obstante, utilizando-se agora desse novo critério jurídico, qual seja, o de que o produto adquirido pela RECORRENTE não seria o concentrado para bebidas não alcoólicas e não estaria classificado como produto único na posição 2106.90.10 EX. 01, da TIPI/2011, a AUTORIDADE lavrou o presente AUTO.

Apela pela aplicação da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, a qual alega que ao estabelecer o processo produtivo básico da Recorrente, ratificaria a classificação fiscal adotada. Esta Portaria é complementada pela Resolução CAS nº 298/2007 e pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COA, nos quais também baseia as suas alegações para confirmar a classificação fiscal adotada.

Também argumenta que laudo do Instituto Nacional de Tecnologia atesta que o “kit” vendido pela RECOFARMA seria um produto único, e que seria de adoção obrigatória com base nos art. 26 e 30, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o PAF e o art. 62, do RICARF.

Alega que a SUFRAMA teria competência para determinar a classificação fiscal dos produtos incentivados, e que mesmo que a competência não fosse deste órgão, a metodologia de classificação fiscal levaria ao mesmo item e subitem da NCM, assim como ainda o qualificaria dentro dos ex-tarifários de interesse.

Alega ilegalidade da autuação, tendo em vista que na mesma reconhece-se que algumas partes do kit teriam classificação fiscal com alíquota de 5 % (cinco por cento) e que, portanto, a Autoridade Tributária teria de arbitrar o valor do crédito tributário incentivado.

Alega falta de provas para embasar o auto de infração, tendo em vista considerar que o laudo apresentado pela Autoridade Tributária não seria admissível.

Com relação ao direito ao crédito incentivado, assim se manifesta em seu Recurso Voluntário:

9.1. A DECISÃO reconheceu a existência do MSI nº 95.0008787-1, mas deixou de reconhecer o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão de ter glosado a alíquota utilizada para calcular o respectivo crédito, em face de suposto erro de classificação fiscal:

"(...)

Portanto, a fiscalização não afrontou o disposto na coisa julgada formada no MSI nº 95.0008787-1, mas apenas constatou que os insumos adquiridos pela fiscalizada são produtos tributados à alíquota zero, não gerando creditamento do IPI.

(...)

Entretanto, o benefício concedido pelo poder judiciário não é aberto, não autoriza o creditamento de todas as aquisições de insumos, uma vez que os produtos tributados à alíquota zero não geram créditos ao adquirente, mas apenas aqueles insumos com alíquotas positivas, ainda que adquiridos com isenção, como seria o caso de eventual compra do concentrado para fabricação de refrigerantes.

E como dito, a decisão judicial permite a possibilidade de aproveitamento de crédito de insumo com alíquota positiva proveniente de saída isenta, como seria se tratasse da aquisição de concentrados, mas não é o caso dos insumos adquiridos da Recofarma, que são em verdade compostos de diversos produtos separados, adquiridos à alíquota zero, e não um concentrado único para fabricação de refrigerantes, não possibilitando referido creditamento.

(...)"

9.2. Assim, caso acolhido qualquer dos fundamentos anteriores e reconhecida a alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI ora glosado, deve ser automaticamente reconhecido o direito da RECORRENTE ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos da coisa julgada formada no MSI nº 95.0008787-1, pois há fundamento formal, material, autônomo, independente e suficiente para manutenção do crédito de IPI.

9.3. Isso porque é indiscutível e incontroverso que, nos autos do MSI nº 95.0008787-1, foi proferida decisão final reconhecendo à RECORRENTE o direito de se creditar do IPI decorrente da aquisição de insumo isento para refrigerantes, elaborado pela RECOFARMA, empresa situada na Zona Franca de Manaus.

Também entende que o auto de infração não poderia glosar saldo credor de período anterior àquele objeto da auditoria.

Afirma a impossibilidade de cobrança de juros e multa de mora em razão da aplicação do § único, do art. 100, do CTN.

Argui a aplicação da alínea a, do inciso II, do art. 76, do Decreto-Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e conseqüente afastamento das penalidades aplicadas. Também destaca que seriam aplicáveis a alínea a, do inciso II, do art. 486 do RIPI/02 e alínea a, inciso II, do art. 567 do RIPI.

Também recorre do entendimento de que produtos de limpeza e higienização utilizados no processo produtivo não poderiam ser considerados como matéria-prima, ou insumos ao processo produtivo, com base no Parecer Normativo COSIT nº 65/1979, e que aplicar-se-ia o resultado do Resp nº 1.075.508/SC, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo a sistemática de recursos repetitivos.

Com relação aos lançamentos de débitos de IPI apurados pela Autoridade Tributária, a Recorrente argumenta da seguinte forma:

15.1. Além da glosa dos créditos de IPI, a AUTORIDADE também exigiu o imposto devido pela saída de seus produtos em razão de: (i) notas fiscais de saída não escrituradas (item 2.1. e), acima), (ii)

diferenças de IPI relativas às saídas de refrigerantes calculadas por litro, conforme o Decreto n° 7.742/2012, que alterou o decreto que regulamentava o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI) (item 2.1. f), acima), e (iii) suposta redução indevida da alíquota de IPI na saída de bebidas, consoante NC 21-1 e 22-1 da TIPI (item 2.1. g), acima).

15.2. Inicialmente, cabe ressaltar que, na hipótese de ser revertida a glosa dos créditos, nos termos da argumentação das seções anteriores, não haveria valor de imposto a ser exigido da RECORRENTE no presente processo, porque os seus créditos seriam suficientes para absorver todos os seus débitos, inclusive os apurados pela AUTORIDADE.

15.3. Em sua impugnação, a RECORRENTE demonstrou que não prosperam os argumentos da AUTORIDADE quanto aos débitos de IPI apurados no AUTO e objeto desta seção, porém a DECISÃO concluiu que a RECORRENTE não teria comprovado tal alegação.

15.4. Ocorre que, diferentemente do que afirma a DECISÃO, a RECORRENTE apresentou planilha e as notas fiscais que comprovam que há situações em que sequer haveria débito de IPI a ser recolhido, porque se refere a uma operação em que o imposto foi lançado na saída do produto, o qual, dentro do mesmo decêndio, retornou ao estabelecimento da RECORRENTE, e que, por ocasião desse respectivo retorno, a RECORRENTE se creditou do imposto, neutralizando o anterior lançamento à débito.

15.5. Essa situação ocorreu nas saídas que a RECORRENTE denomina internamente de "complemento de carga": parte das mercadorias sai do estabelecimento apenas para fins de balanceamento do caminhão, visto que é preciso determinar o número de caixas para transportar a carga e manter o equilíbrio no transporte.

15.6. Por essa razão, a mercadoria sai do estabelecimento acompanhada de uma nota fiscal de saída com destaque do imposto e, dentro do mesmo decêndio, retorna com a respectiva nota fiscal de devolução.

15.7. Dessa forma, o encontro de débito e crédito da referida operação de complemento de carga a torna nula, razão por que, ainda que a RECORRENTE tivesse calculado o IPI de forma equivocada, o que se admite apenas para argumentar, nessa hipótese sequer haveria débito de IPI a ser recolhido.

Argumenta contra a multa de ofício, nos seguintes termos:

16.1. A DECISÃO manteve a exigência de multa isolada de 75% do imposto que deixou de ser lançado na saída dos produtos fabricados pela RECORRENTE, baseando-se, para tanto, no fato de que esse imposto teria sido absorvido pela existência de cobertura de crédito e no art. 80, § 8º, II, da Lei n° 4.502/64, abaixo transcrito:

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

"§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida:

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido;

II - isoladamente nos demais casos."

16.2. Como se vê, o art. 80 da Lei n° 4.502/64 determina que a multa de ofício de 75% deve ser exigida (i) juntamente com o imposto, quando este não houver sido lançado nem recolhido ou (ii) isoladamente, nos demais casos.

16.3. Ou seja, quando o imposto não houver sido lançado nem recolhido, deve ser exigida, exclusivamente, a multa de 75% juntamente com o valor do imposto, e jamais a multa isolada, por ausência de previsão legal.

16.4. No caso em exame, conforme se verifica do demonstrativo de apuração do AUTO, houve exigência de imposto em todos os períodos fiscalizados.

16.5. Assim, é devida tão somente a multa de ofício prevista no art. 80, § 8º, I, da Lei n° 4.502/64, acima transcrito, juntamente com o imposto, não sendo exigível concomitantemente a multa isolada, prevista no 80, § 8º, II, da Lei n° 4.502/64, sobretudo em relação ao mesmo fato gerador.

Também alega improcedência de juros de mora sobre a multa de ofício.

E, por fim, apresenta o seguinte pedido:

18. DO PEDIDO

18.1. 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.

A PGFN apresentou contrarrazões ao processo, onde rebate ponto a ponto as argumentações do Recurso Voluntário, reproduz trecho destas contra razões, de forma a guiar posteriormente a abordagem do voto.

O lançamento alcança fatos geradores ocorridos entre 31/01/2013 e 28/02/2015, e apresenta os seguintes fundamentos:

a) **Erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados:** os denominados “kits concentrados” para fabricação de refrigerantes são constituídos de dois ou mais componentes acondicionados em embalagens individuais. Os fabricantes de bebidas classificam tais kits como se fossem mercadoria única (“concentrado”) e aplicam a alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Contudo, atenta às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, e baseada em análise pericial elaborada por laboratório independente, a Fiscalização concluiu que nenhum dos componentes dos kits adquiridos pela autuada se enquadra nessa classificação, mas, sim, no código 2106.90.10 – “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas” –, cuja alíquota do IPI é zero, e, no que concerne às substâncias puras, em códigos específicos, nos quais predomina a alíquota zero. Os únicos elementos classificados em alíquota positiva (código 3302.10.00) não são elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais, motivo pelo qual não satisfazem os requisitos previstos no art. 6º do DL 1.435/1975 (arts. 95, III, e 237 do RIPI/2010);

b) **Créditos básicos indevidos:** a empresa escriturou indevidamente créditos de IPI relativos a valores decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo, a exemplo de sapata, antibactericidas, detergentes etc., os quais não se enquadram no conceito de insumo;

c) **Falta de escrituração de débitos de IPI:** o confronto entre as Notas Fiscais eletrônicas (extraídas do SPED/NFe) e as notas escrituradas no Livro de Registro de Apuração do IPI revelou a existência de diversas notas fiscais emitidas, não canceladas, com destaque do IPI, embora não tenham sido escrituradas;

d) **Saídas de produtos com destaque a menor de IPI:** constatou-se insuficiência de destaque do IPI nas saídas de produtos do estabelecimento fiscalizado, no período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2015, em razão da inobservância das alterações promovidas, no Anexo III do Decreto 6.707/2008, pelo Decreto 7.742/2012 (regime especial de tributação);

(...)

Nas razões do Recurso Voluntário, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

a) Ausência de responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal:

Tendo a RECOFARMA emitido as notas fiscais, a recorrente tem o direito de utilizar a respectiva alíquota para fins de cálculo do crédito de IPI, uma vez que não cabe ao adquirente verificar a correção da classificação fiscal adotada;

O art. 62 da Lei 4.502/1964 não exige que o adquirente também examine a correção da classificação fiscal dos produtos feita pelo fornecedor, de modo que o aproveitamento do crédito teria decorrido de conduta lícita da recorrente;

b) Alteração de critério jurídico:

- *O lançamento viola o art. 146 do CTN, pois decorre de novo critério jurídico, o qual só poderia alcançar fatos geradores posteriores ao presente auto de infração;*
- *A previsão do art. 146 do CTN se aplica a qualquer forma de manifestação da autoridade e visa resguardar o princípio da confiança legítima;*
- *No Acórdão nº 3401-002.537, da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, ficou decidido que o art. 146 do CTN veda que a autoridade reveja atividades do contribuinte, anteriores a essa alteração de entendimento;*

c) Da natureza do concentrado elaborado pela Recofarma – produto único:

- *A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25.02.1998, estabelece o PPB dos concentrados para bebidas não alcoólicas e expressamente reconhece que se trata de produto único, composto por partes líquidas e sólidas cuja homogeneização somente ocorre quando necessário;*
- *O reconhecimento da SUFRAMA, na Resolução do CAS nº 298/2007, de que o produto fabricado pela RECOFARMA é o concentrado para bebidas não alcoólicas e de que ele tem natureza de mercadoria única, conforme atestado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vincula a Administração Pública, nos moldes dos arts. 26-A e 30 do Decreto 70.235/72 e 62 do RICARF;*
- *O laudo do INT tem precedência sobre as autoridades fiscais e vincula o CARF;*
- *O laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, mencionado pela autoridade fiscal, não pode ser utilizado como prova porque não foi juntado integralmente e porque não foi elaborado por órgão federal, em conformidade com os arts. 26-A e 30 do Decreto 70.235/72 e 62 do RICARF;*
- *Em sendo atestada a característica de “mercadoria única” do concentrado, a Fiscalização jamais poderia reclassificar seus componentes em posições diferenciadas da TIPI, como se cada um deles fosse um outro produto;*
- *O auto não se sustenta, uma vez que não efetuou a reclassificação fiscal do produto, conforme decidido pela 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-003.811;*

d) Da competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal:

- *É ínsita a competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme PPB definido em Portaria Interministerial. Além disso, a própria SUFRAMA confirma que a RECOFARMA continua a observar o respectivo PPB e a adotar a mesma classificação fiscal por ela estabelecida;*
- *Por outro lado, a competência da RFB para efetuar a classificação fiscal de produtos não é exclusiva nem excludente, na esteira do que decidiu o STJ, no REsp 1.555.004/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, e o CARF, nos Acórdãos nº 203-01.939 e nº 3403-002.192;*
- *Ainda que houvesse dúvida a respeito da competência da SUFRAMA, o fato é que ela classificou o produto na posição 21.06.90.10, Ex. 01, em ato administrativo que tem presunção de legalidade, de legitimidade e de veracidade;*
- *A revisão da validade do ato da SUFRAMA somente poderia gerar efeitos prospectivos, em atenção ao disposto no art. 24 da LINDB, introduzido pela Lei 13.655/2018;*
- *Ainda que houvesse dúvida quanto à correção da posição 21.06.90.10 Ex. 01, tal classificação deveria prevalecer, com fulcro no art. 112 do CTN, por ser a classificação firmada por ato administrativo da SUFRAMA;*

e) Classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcoólicas:

- *A partir de uma interpretação histórica das TIPIs, desde 1988, constata-se que o concentrado para bebidas não alcoólicas sempre foi classificado como mercadoria única constituída por diversos componentes, sendo suficiente a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado, ao qual os demais componentes venham a se juntar;*

- *A aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, em especial a Regra Geral de Interpretação 1, e das NESH conduz à conclusão de que a classificação fiscal correta do concentrado para bebidas não alcoólicas é a posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI;*
 - *O item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) confirma que os concentrados entregues em forma de “kits” devem ser classificados numa mesma posição, pois sua literalidade demonstra que tais concentrados constituem “mercadoria unitária”. A Regra Geral a ser aplicada ao caso é a n° 1;*
 - *O fato de os concentrados fornecidos pela RECOFARMA não terem sido previamente homogeneizados não significa que não estejam prontos para uso pelo fabricante de refrigerantes, notadamente porque, após ingresso no estabelecimento da recorrente, todo processo produtivo se refere à elaboração de refrigerantes. Importa, para fins de classificação fiscal, a destinação da mercadoria;*
- f) Da ilegalidade do auto de infração:*
- *Muito embora o auto de infração tenha concluído que parte dos insumos deve ser classificada em posição cuja alíquota é de 5%, deixou de calcular o respectivo crédito, o que caracteriza enriquecimento sem causa do Fisco e ofensa ao art. 142 do CTN;*
 - *O auto de infração é ilegal por não ter respaldo probatório. O laudo pericial utilizado pela autoridade fiscal não abrange o período correspondente à totalidade dos fatos geradores e, além disso, não foi juntado integralmente;*
- g) Direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9° do DL 288/1967, com base na coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual 95.0008787-1:*
- *Caso venham a ser acolhidos os fundamentos anteriores, deve ser automaticamente reconhecido o direito creditório da recorrente, nos termos da coisa julgada formada no MSI 95.0008787-1;*
- h) Direito ao crédito relativo à isenção do art. 6° do DL 1.435/1975:*
- *Apesar de a coisa julgada ser suficiente para assegurar seu direito ao crédito de IPI, porquanto a isenção tratada na referida sentença é autônoma e independente (art. 9° do DL 288/67), a recorrente também faz jus ao crédito de IPI em razão do benefício da isenção*
 - *do art. 6° do DL 1.435/1975, uma vez que os concentrados foram elaborados com matéria-prima agrícola regional;*
 - *O benefício do art. 6° do DL 1.435/1975 foi concedido pela Resolução do CAS n° 298/2007, ato administrativo que continua válido. A SUFRAMA tem confirmado que a Recofarma está regular, no tocante às condições legais para fruição do benefício. A invalidação do ato administrativo, com efeitos retroativos, esbarra no óbice do art. 24 da LINDB;*
- g) Utilização indevida de saldo credor de período anterior:*
- *O saldo credor apurado no final do ano de 2012 não corresponde ao pedido de ressarcimento objeto do Processo Administrativo n° 10480.900021/2013-58, o que afastaria o motivo da glosa realizada;*
 - *Além disso, a autoridade não poderia ter glosado integralmente o saldo credor existente em dezembro de 2012, em razão da decadência, nos termos do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010;*
- h) Impossibilidade de exigência de multa, de juros e de correção monetária:*
- *A multa, os juros e a correção monetária não são devidos por força do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN. Para esse efeito, seria irrelevante a competência da SUFRAMA para efetuar classificação fiscal e se essa classificação é a correta, pois importa o que constou no ato administrativo;*
 - *A Resolução do CAS n° 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n° 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado. Ao utilizar crédito de IPI à alíquota de 20%, a recorrente agiu em conformidade com a aludida Resolução;*
 - *Ainda que superado o argumento anterior, a multa deveria ser afastada, em razão do art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964;*
 - *Ao contrário do que decidiu a DRJ, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos 02-02.895, 02-02.752 e 02-0.683);*

- *Ainda que se entendesse que o art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964 foi revogado, os arts. 486, II, “a”, do RIPI/2002 e 567, II, “a”, do RIPI/2010 excluem a multa, o que é suficiente para que tal regra seja observada no processo administrativo fiscal;*
- *O Parecer Normativo nº 23/2013 ressalvou a existência do art. 76, II, ‘a’, da Lei nº 4.502/64;*
- j) *Dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes:*
 - *Os produtos de limpeza, empregados na assepsia e sanitização, integram o processo produtivo de refrigerantes, de modo que está correto o creditamento do imposto. Acrescente-se que tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes;*
 - *O creditamento pretendido preenche os requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ, no REsp 1.075.508/SC, e pelo art. 226, I, do RIPI/2010, pois são consumidos integralmente no processo de industrialização e não compõem o ativo permanente;*
- l) *Da exigência de débitos supostamente devidos na saída dos refrigerantes fabricados pela recorrente:*
 - *A recorrente calculou e escriturou corretamente os débitos de IPI na saída dos seus produtos e observou a legislação pertinente à redução da alíquota do IPI apenas para refrigerantes fabricados com extrato de guaraná ou suco de fruta;*
 - *Em algumas situações, nem sequer havia débito de IPI a ser recolhido, por se tratar de operações nas quais, após lançamento na saída dos produtos, estes retornaram ao seu estabelecimento, quando então havia o creditamento a fim de neutralizar o anterior lançamento a débito;*
- m) *Impossibilidade de exigência de multa isolada:*
 - *No caso em exame, houve exigência de imposto em todos os períodos fiscalizados, motivo pelo qual somente é devida a multa de ofício prevista no art. 80, § 8º, I, da Lei 4.502/1964, e não concomitantemente a multa isolada de que trata o art. 80, § 8º, II, do mesmo diploma legal;*
 - *O lançamento da multa isolada não obedeceu à regra prevista no art. 9º do Decreto 70.235/1972 e no art. 38 do Decreto 7.574/2011, segundo os quais as multas isoladas devem ser lançadas em auto de infração específico;*
- n) *Descabimento de juros sobre a multa de ofício:*
 - *Assim como a multa de mora, a multa de ofício possui natureza punitiva, motivo pelo qual a ela deve ser aplicado o parágrafo único do art. 16 do DL 2.323/1987, na redação dada pelo art. 6º do DL 2.331/1987, segundo o qual os juros de mora não incidem sobre o valor da multa;*
 - *Os artigos atuais que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos tributários para com União Federal não estabelecem a possibilidade de cobrança de juros na forma pretendida pelo Fisco.*

Sobre a alegação de que não se poderia responsabilizar a Recorrente pelo erro de classificação fiscal, alega o seguinte:

*Não se trata, com efeito, 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”. A rigor, a resolução da presente controvérsia não perpassa pela interpretação e aplicação do art. 62 da Lei 4.502/1964, norma que estatui um dever instrumental.

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.

Ainda que se entenda que a sujeição passiva sob controvérsia depende da identificação do responsável pelo dever instrumental de conferir a correta classificação fiscal, o CARF já teve oportunidade de cravar orientação de que “Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, conforme art. 62 da Lei nº 4.502/1964, aí se incluindo a classificação fiscal” (Acórdão nº 3301-005.546, sessão de 28/11/2018).

Afirma que não houve alteração de critério jurídico pelo fato da Autoridade Tributária ter apontado situação que ainda não havia sido identificada até então, que seria o fato da RECOFARMA ter cometido erro de classificação nos produtos vendidos.

Trata do erro de classificação e reforça o entendimento das Instâncias anteriores.

Afirma ser inaplicável o art. 24, da LINDB, ao lançamento tributário.

Aborda as diferenças entre as competências da RFB e a SUFRAMA.

Sobre a arguição de ilegalidade do auto de infração, afirma o seguinte:

Ademais, a atuada recebeu os componentes dos kits como se fossem um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e do valor de cada item embalado individualmente. Como não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, não foi possível determinar o valor dos créditos. No curso da ação fiscal, a empresa não se desincumbiu do ônus de discriminar o valor individual de cada componente dos kits, o que impossibilitou o cálculo do valor do imposto oriundo das preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

(...)

Não merece prosperar o argumento de que caberia ao Fisco arbitrar o valor do crédito, ainda que desprovido das informações necessárias para o cálculo. Em se tratando de direito ao crédito de IPI ao contribuinte, a ele cabe o ônus da prova, conforme entendimento pacífico da jurisprudência do CARF:

Com relação à aplicação da coisa julgada decorrente do Mandado de Segurança nº 95.0008787-1, esclarece o seguinte:

A coisa julgada formada no Mandado de Segurança 95.0008787-1 em nada afeta o presente lançamento, uma vez que o dispositivo da sentença transitada em julgado se limita a declarar o direito “ao crédito do IPI na aquisição de matéria-prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus” (fl. 4.468), sem referência alguma à classificação fiscal dos bens adquiridos pela atuada. Com efeito, a leitura das peças processuais acostadas aos autos revela que a alíquota incidente na saída dos produtos adquiridos da Recofarma não foi objeto daquela lide.

Sobre o descumprimento ao previsto no art. 237 do RIPI/2010, argumenta o seguinte:

A Fiscalização observou ainda que alguns componentes dos kits nem sequer fazem jus à isenção do art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei 1.435/1975 e, por conseguinte, não conferem direito ao creditamento previsto no art. 237 do RIPI/2010.

Como exceção à regra geral da não cumulatividade, na linha do entendimento firmado pelo STF, no RE nº 398.365/RS e no RE nº 566.819, só haveria direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, no caso dos autos, se o contribuinte tivesse cumprido os requisitos do art. 237 do RIPI/2010, o qual garante o crédito exclusivamente na hipótese de produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, III16, (ou seja, produtos elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, com projeto aprovado pela Suframa), desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

(...)

Recentemente, a CSRF confirmou essa orientação, ao consignar o seguinte:

Somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, dão

direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002) (Acórdão 9303-006.987, sessão de 14/06/2018).

Em suma: a RECOFARMA não utilizou matérias-primas agrícolas e extrativas de produção regional em seu processo industrial de concentrado, mas, sim, apenas produtos industrializados, o que inviabiliza a subsunção de seus produtos industrializados ao art. 6º do DL 1.435/1975.

Sobre a glosa de saldo credor de período anterior, alerta que a glosa decorre de auditoria anterior, que resultou no Despacho Decisório constante aos autos do processo nº 10480.900021/2013-58, que teria reconsiderado a escrita fiscal da Recorrente, em análise de pedido de ressarcimento.

Com relação a multa, juros de mora e correção monetária

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

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

Novamente, sem razão a empresa.

O art. 100 do Código Tributário Nacional determina que:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Complemento pela reprodução do art. 76, da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

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;

b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

Continua a argumentação a respeito deste tema da seguinte maneira:

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

Com relação aos créditos básicos decorrentes da aquisição de material de limpeza, empregados nos equipamentos integrantes na linha de produção, cita o inciso I, do art. 226, do

RIPI, e o Parecer Normativo CST 65/1979, defendendo que o conceito de insumo ou de matéria prima para o IPI, deve abranger apenas as mercadorias ou produtos consumidos durante a produção. Também esclarece sobre o alcance da Decisão do STJ, a respeito do mesmo tema, no REsp nº 1.075.508/SC, onde a ementa do Acórdão é bem clara em definir que: *A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI,(...).*

Sobre os débitos apurados pela Autoridade Tributária na saída de produtos dos estabelecimentos da Recorrente, a PGFN argumenta que:

A recorrente argumenta que apresentou planilha e notas fiscais que comprovam que não haveria imposto a ser exigido. Assevera ainda que ocorreram situações nas quais os produtos retornaram após a saída.

Tais alegações, contudo, não foram corroboradas com elementos probatórios, em especial os registros correspondentes no Livro de Registro da Produção e do Estoque, requisito indispensável para a utilização de créditos oriundos de devolução/retorno dos produtos saídos do estabelecimento industrial (arts. 234 e 466 do RIPI/2010).

Cita jurisprudência do CARF.

Com relação à multa isolada, argumenta que:

A base normativa da multa sob controvérsia é o art. 80, § 8º, da Lei 4.502/1964, o qual possui o seguinte teor:

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

(...)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida:

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; II - isoladamente nos demais casos.

Como se verifica a partir do enunciado, é punível a conduta do contribuinte que deixa de lançar, total ou parcialmente, o valor do IPI na respectiva nota fiscal ou que deixa de recolher o imposto lançado. A base de cálculo da multa é o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Constatada pela autoridade fiscal a falta de lançamento do valor respectivo na nota fiscal, a multa tem incidência independentemente de haver, ou não, posterior constituição de crédito tributário de IPI, em razão do aproveitamento de crédito escriturado.

Se a hipótese for de lançamento do imposto pela autoridade fiscal, a multa deve ser aplicada simultaneamente (art. 80, § 8º, I), como, aliás, é a regra nos lançamentos de ofício (art. 44 da Lei 9.430/1996). Se não houver necessidade de lançamento de ofício do tributo, por força da existência de crédito suficiente para abater o imposto devido, a multa incide de forma isolada (art. 80, § 8º, I).

(...)

No caso concreto, a autuação reconheceu a existência de créditos suficientes para reduzir parcialmente o imposto a pagar (não lançado na nota fiscal e/ou não recolhido), os quais se encontram especificados na coluna “Não Lançado c/ Cobertura” (fl. 66). A multa isolada recaiu sobre essa parcela (art. 80, § 8º, II), ao passo que a multa de ofício foi aplicada juntamente com o imposto lançado (art. 80, § 8º, I).

As multas não são excludentes, uma vez que são distintas as hipóteses de incidência de cada uma delas.

Cita também jurisprudência do CARF.

Sobre os juros de mora, apresenta a Súmula CARF nº 108.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Débitos decorrentes da saída de produtos com seu posterior retorno ao estabelecimento

Neste ponto, a Autoridade Tributária identificou notas fiscais de saída de produtos, com IPI destacado, que não foram escriturados.

A Recorrente argumenta que escriturou corretamente as notas fiscais, e que em alguns casos sequer haveria a cobrança de IPI, tendo em vista que seria procedimento da empresa dar saída, para posterior retorno de produtos que serviriam apenas para balancear o peso dos caminhões.

No Acórdão de Primeira Instância, o relator assim avaliou o caso em seu voto:

A defesa alega, de forma genérica, que a empresa teria calculado e escriturado "corretamente os débitos de IPI na saída dos seus produtos e observou a legislação pertinente à redução da alíquota do IPI apenas para refrigerantes fabricados com extrato de guaraná ou suco de fruta".

A contribuinte alega que existem lançamentos decorrentes de saída de produtos que retornaram ao estabelecimento da Impugnante dentro do mesmo decêndio, "neutralizando o anterior lançamento". Informa que ocorreu um procedimento interno conhecido como "complemento de carga", em que "parte das mercadorias sai do estabelecimento apenas para fins de balanceamento do caminhão, visto que é preciso determinar o número de caixas para transportar a carga e manter o equilíbrio no transporte". Ou seja, segundo a defendente, "a mercadoria sai do estabelecimento acompanhada de uma nota fiscal de saída com destaque do imposto e, dentro do mesmo decêndio, retorna com a respectiva nota fiscal de devolução, conforme se verifica da planilha em anexo e de notas fiscais juntadas por amostragem (DOC. 12)".

Conclui com pedido de que o julgamento seja convertido em diligência, diante do "grande volume dessas operações impugnadas no presente Auto".

(...)

Sobre a questão abordada pelo contribuinte, deve-se registrar que o IPI incide sobre as saídas de produtos, sendo que eventual retorno gera créditos não ressarcíveis do imposto. Não se trata de mera operação "neutralizando o anterior lançamento" como afirmado pela Impugnante.

(...)

*Portanto, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – modelo 3 – e os sistemas legais a ele equivalentes consubstanciavam, à época dos fatos, como ainda consubstanciam na legislação vigente, medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para conferir à Administração Tributária a segurança de que os produtos devolvidos ou retornados haviam sido **efetivamente reincorporados ao estoque** do estabelecimento contribuinte, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.*

Deveras, os requisitos para a admissão do crédito traduziam-se não só pela reentrada dos produtos no estabelecimento, caracterizada pela emissão de notas fiscais de devolução/retorno de produtos, com registro no Livro de Entradas, mas, sobretudo, pela sua reincorporação ao estoque, comprovada pelos meios de prova estabelecidos especificamente nos arts. 229 e 231 do RIPI/2010, ou por outros meios com a mesma eficácia.

Neste sentido, não existem nos autos elementos para conferir regularidade aos créditos do IPI aproveitados pelas operações de devolução ou de retorno alegadas pela contribuinte. Destarte, alegar sem provar é o mesmo que não alegar.

De fato, a Recorrente apresenta planilha como anexo à sua Impugnação, Doc. 12, e-fls de 4505 a 4594, com colunas identificando notas fiscais de saída e suas contrapartidas de entradas, com as respectivas Chaves de identificação, a qual foi desconsiderada pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, que entendeu que a Recorrente não teria logrado êxito ao tentar comprovar as suas alegações.

No entanto, considero que esta informação é completa e relevante o suficiente para ser comprovar as alegações da Recorrente, além de ter sido apresentada em tempo hábil, nos termos do art. 15, do Decreto nº 70.235/1972.

Desta forma, entendo que o processo ainda não se encontra pronto para julgamento e faz-se necessário que seja verificada se a planilha acima referida faz prova das alegações da Recorrente e se refere-se às mesmas notas fiscais identificadas pela Autoridade Tributária com não tendo sido escrituradas, na forma da normativa aplicável, de forma a primar pelo Princípio da Verdade Material e prevenir o enriquecimento sem causa da Administração Pública, em detrimento do patrimônio do contribuinte.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72¹, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes) para que a fiscalização possa verificar se as informações da planilha do Doc.12, da Impugnação, referem-se às mesmas notas fiscais apontadas pela Autoridade Tributária como não tendo sido escrituradas, e se as informações presentes na referida planilha afastariam a autuação, em decorrência de seu confronto com a documentação fiscal e livros de registro contábeis, de forma a confirmar ou não as alegações da Recorrente.

(i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes) para que a Fiscalização possa verificar se as informações da planilha do Doc.12, da Impugnação, referem-se às mesmas notas fiscais apontadas pela Autoridade Tributária como não tendo sido escrituradas, e se as informações presentes na referida planilha afastariam a autuação, em decorrência de seu confronto com a documentação fiscal e livros de registro contábeis, de forma a confirmar ou não as alegações da Recorrente;

(ii) verifique se há outras notas fiscais não escrituradas que não estejam identificadas na referida planilha; e

(iii) elabore relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo

¹ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento nº presente processo.

Concluída a diligência, e antes do retorno do processo a este CARF, intime a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral