



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.730396/2018-59
ACÓRDÃO	3402-012.344 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/04/2015

CRÉDITOS ESCRITURAIS. GLOSA. DECADÊNCIA. NÃO APLICÁVEL.

Nos termos do CTN, a decadência, que é uma das formas de extinção do crédito tributário, se opera em relação ao direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário mediante lançamento, não existindo decadência do direito de glosar créditos escriturais.

DEDUÇÃO DOS DÉBITOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA. REGRA DECADENCIAL. ART. 173, I, DO CTN.

Nos termos do inciso III do parágrafo único do art. 183 do RIPI/2010, só é considerado pagamento para fins de aplicação da regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN quando os créditos do IPI utilizados para a dedução dos débitos forem admitidos pela legislação. A utilização de créditos indevidos para dedução dos débitos na escrita fiscal, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, não configura pagamento antecipado e, assim, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito).

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Para que se caracterize como mudança de critério jurídico, é preciso que a Administração Tributária tenha analisado um fato e o qualificado juridicamente. Não representa mudança de critério jurídico o auto de

infração cujo lançamento tenha decorrido da glosa de créditos incentivados/fictos, promovida em razão de erro de enquadramento na TIPI, quando não houve manifestação anterior da Administração neste sentido, nem mesmo um lançamento de ofício anterior, cuja conclusão fiscal foi por outra classificação fiscal do produto.

NORMAS SUFRAMA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL.

As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

ART. 76, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI N. 4.502/64. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 167.

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/04/2015

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

SISTEMA HARMONIZADO. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RFB. COMPETÊNCIA.

É competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a determinação da classificação fiscal de mercadorias na TIPI (Sistema Harmonizado). A SUFRAMA não tem competência para tal mister.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/04/2015

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que reconheciam a decadência relativa aos períodos de 08/2013 e 09/2013 e, no mérito, davam parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fl. 2 e ss.) lavrado pela Fiscalização, onde foram glosados créditos de IPI aproveitados pela autuada, provenientes da aquisição, da Zona Franca de Manaus, de kits/concentrados para a fabricação de refrigerantes que, na visão da Fiscalização, apresentavam erro de classificação fiscal, bem como foram glosados créditos indevidos de IPI decorrentes de aquisições de bens para comercialização.

Em razão dessas glosas, a Fiscalização reconstituiu a escrita fiscal do IPI da autuada para o período compreendido entre agosto de 2013 e agosto de 2018, lançando os saldos devedores no Auto de Infração que se discute no presente processo.

O crédito constituído no Auto de Infração alcançou o valor de R\$ 96.021.480,06, sendo R\$ 47.603.018,30 relativo ao IPI, R\$ 35.702.263,29 relativo à multa de ofício e R\$ 12.716.198,47 relativo aos juros de mora (calculados até 11/2018).

O Termo de Informação Fiscal (e-fls. 38 a 118) que acompanha o Auto de Infração, elaborado pela Fiscalização, faz uma longa construção para demonstrar que os kits/concentrados para a fabricação de refrigerantes devem ser classificados separadamente, de acordo com cada componente, e não como mercadoria única no EX 01 do código da TIPI 2106.90.10, como quer a autuada.

Traz ainda um tópico para estabelecer a responsabilidade do engarrafador pelo pagamento do imposto e da multa (e-fls. 105 a 109), um tópico para esclarecer sobre a falta de previsão legal de creditamento do crédito básico do IPI relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial, quando aplicado o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (e-fls. 116 a 117), e um tópico para tratar sobre a recomposição da escrita fiscal do IPI (e-fls. 117 a 118).

Cientificada do Auto de Infração em 29/11/2018 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 858), a empresa autuada apresentou Impugnação (e-fls. 863 a 930) em 26/12/2018 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 860), onde, em síntese, defendeu:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a decadência do direito de a Fiscalização glosar créditos de IPI e/ou de exigir o imposto relativamente ao período anterior a 28/11/2013;
- (c) a não responsabilidade do terceiro adquirente do concentrado por suposto erro na classificação fiscal;
- (d) a ocorrência de alteração de critério jurídico;
- (e) a natureza de produto único do concentrado adquirido;
- (f) a competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal;
- (g) a classificação fiscal do concentrado no EX 01 do código da TIPI 2106.90.10;

- (h) a ilegalidade do Auto de Infração, uma vez que a Fiscalização, alegando que não teria como arbitrar o valor do crédito, glosou integralmente o crédito relativo a mercadoria reclassificada para código da TIPI cuja alíquota seria de 5%;
- (i) a ilegalidade do Auto de Infração, uma vez que foi utilizado laudo pericial elaborado em outro processo, instaurado contra a RECOFARMA;
- (j) ter direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, por força da coisa julgada individual formada no MSI nº 95.0009470-3;
- (k) ter direito à isenção do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975;
- (l) a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN;
- (m) a impossibilidade de exigência de multa, em razão do disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964;
- (n) ter direito a crédito do IPI decorrente dos refrigerantes recebidos por transferência para comercialização; e
- (o) a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no Auto de Infração.

O julgamento em primeira instância, realizado em 27/06/2019 e formalizado no Acórdão 09-71.227 - 3ª Turma da DRJ/JFA (e-fls. 1395 a 1437), resultou em uma decisão, por voto de qualidade, de improcedência da Impugnação em relação à preliminar de decadência, e, por unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação em relação às demais matérias, tendo o voto vencedor se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que *“uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal no sentido de reconhecer o direito creditório do IPI nas aquisições de insumos isentos somente alcançaria terceiros não participantes da lide, como é o caso da reclamante, se tal decisão fixada pelo STF atendesse aos seguintes moldes: i) fosse decorrente do controle concentrado de constitucionalidade (por meio de ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade), ou ii) fosse decorrente do controle difuso com posterior publicação da Resolução do Senado Federal de que trata o art. 52, inciso X, da Carta Magna de 1988, ou, se inexistente a Resolução, com posterior autorização do Presidente da República”*;
- (b) que os períodos de apuração objeto de lançamento do IPI inadimplido não foram atingidos pela decadência;
- (c) que a idoneidade das notas fiscais de venda à impugnante não tem o efeito de afastar a necessidade de observância dos requisitos legais previstos no dispositivo isentivo, sendo que, não estando presentes tais requisitos no caso concreto, a contribuinte não faz jus ao crédito do IPI;
- (d) que *“a classificação fiscal adotada pelo contribuinte por anos a fio, não questionada pela fiscalização, não deve dar suporte ao entendimento de configuração de critério jurídico”*;

- (e) “que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 trata de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais, por diluição, deveriam produzir o refrigerante”, o que “não é o caso dos “concentrados” adquiridos pela Impugnante, pois estes são conjuntos de ingredientes, cada um na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso pelo adquirente”;
- (f) que “a descrição do produto feita pela SUFRAMA não tem o poder de definir a sua classificação fiscal, atividade que é de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)”;
- (g) que os produtos que compõem os kits para refrigerante devem ser classificados de forma individual, tal como proposto pela fiscalização;
- (h) que a impugnante não trouxe aos autos elementos probatórios que contradigam a conclusão da Fiscalização de que as embalagens classificadas no código da TIPI 3302.10.00 “não são elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito”;
- (i) que o “laudo pericial dos autos do PA nº 11080.732960/2014-10 (Laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer)” é válido como elemento de prova no presente processo;
- (j) “que a eventual coisa julgada nos autos do MSI nº 95.0009470-3 não produziria efeitos em relação aos produtos adquiridos pela IMPUGNANTE, porque aproveitaria apenas à aquisição de ‘concentrados’, o que, como visto, não seria o caso dos insumos adquiridos da RECOFARMA”;
- (k) que “a Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo editado pela SUFRAMA, não possui validade para reconhecer, ou não, créditos presumidos de IPI”;
- (l) que “o art. 111 do CTN impõe interpretação literal sobre outorga de isenção, razão pela qual os dispositivos nos artigos 95, inciso III e 237 do RIPI/2010 devem ser utilizados nos estritos limites neles previstos, resultando na isenção e aproveitamento de créditos de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, impossibilitando a extensão irrestrita do benefício fiscal”;
- (m) “que não existem elementos nos autos que indiquem que os insumos adquiridos pela autuada tenham sido produzidos a partir de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional para fruição do benefício fiscal do crédito presumido previsto no artigo 237 do RIPI/2010”;
- (n) que nos termos do inciso II e do parágrafo único do art. 100 do CTN, “somente haveria exclusão de penalidades para o contribuinte que observasse decisão administrativa definitiva da qual não fosse parte no processo específico se houvesse uma lei que atribuísse eficácia normativa às referidas decisões administrativas, o que não existe até o presente momento”;

- (o) *“que o CTN restringiu a aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64, que vigia anteriormente à sua edição”;*
- (p) *que “no âmbito do REFRI o IPI incide uma única vez sobre o produto nacional na saída do estabelecimento industrial, não cabendo o destaque do imposto nas saídas subseqüentes, razão pela qual não são devidos os débitos por saída de produtos adquiridos de filiais da autuada para revenda, assim como não são devidos os respectivos creditamentos”;* e
- (q) *que “os alegados juros de mora sobre a multa de ofício não constam do lançamento de ofício, conformando-se em matéria a ser enfrentada/questionada pelo sujeito passivo na fase de cobrança, quando do pagamento/recolhimento do crédito tributário, não se vislumbrando, na presente fase processual [de julgamento da impugnação], a instauração de litígio sobre a questão a suscitar análise por esta Delegacia de Julgamento”.*

Cientificada da decisão da DRJ em 02/07/2019 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1445), a empresa interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1448 a 1508) em 31/07/2019 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1446), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) *“que os concentrados elaborados pela RECOFARMA e adquiridos pela RECORRENTE são beneficiados por duas isenções autônomas e independentes, constantes das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, e o direito ao crédito ficto do IPI oriundo da sua aquisição decorre, pois, de fundamentos, entre si, autônomos, independentes, suficientes e bastantes”,* quais sejam, o art. 81, inciso II, do Decreto nº 7.212, de 2010, *“cujo crédito de IPI foi assegurado para a RECORRENTE, expressa e especificamente, pela coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3”*, e o art. 95, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 2010;
- (c) *que “não é objeto deste processo o questionamento do direito ao crédito ficto de IPI propriamente dito, mas tão somente a alíquota do imposto utilizada no aproveitamento desses créditos, sendo irrelevantes quaisquer considerações feitas pela DECISÃO em relação ao benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75”;*
- (d) que a Fiscalização decaiu do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 28/11/2013;
- (e) que o produto objeto da autuação, elaborado pela RECOFARMA, é um produto único, qual seja, o concentrado não homogêneo, composto por partes líquidas e sólidas, conforme definido em Portaria Interministerial e correlacionado no código SUFRAMA 0653, previsto na Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e na listagem do site da SUFRAMA, classificado na posição da TIPI 2106.90.10, EX 01;
- (f) *“que, em razão da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, ao contrário do decidido, restaram também examinadas pelo Poder Judiciário a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI”;*

- (g) *“que a própria RFB, recentemente e de forma pública, reconheceu, expressamente, que essa coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3 assegurou à RECORRENTE o direito ao crédito de IPI em razão da aquisição do concentrado elaborado pela RECOFARMA na Zona Franca de Manaus, classificado na posição TIPI 21.06.90.10 EX. 01”*, ao publicar o Decreto nº 9.394, de 2018, alterando a alíquota dos concentrados de 20% para 4%;
- (h) que o Auto de Infração é ilegal, uma vez que *“reconheceu que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito”*;
- (i) que *“a reclassificação dos produtos adquiridos pela RECORRENTE decorre de um entendimento do Fisco e, pois, caberia a este reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento”*;
- (j) que o adquirente não tem a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal pelo fornecedor, tendo agido *“lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA”*;
- (k) que houve violação ao art. 146 do CTN (alteração de critério jurídico);
- (l) que *“a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária”*;
- (m) que *“a imposição de multa no presente caso em relação a essa parcela do crédito tributário também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64, que está em pleno vigor e determina a não imposição de penalidade aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa”*;
- (n) que *“tem direito ao crédito de IPI oriundo das entradas dos refrigerantes recebidos em transferência, porque estes são posterior efetivamente destinados à comercialização com recolhimento do IPI”*; e
- (o) que, *“caso haja alguma dúvida quanto ao fato de que houve efetivamente recolhimento do imposto na saída final dos refrigerantes para comercialização, a RECORRENTE reitera seu pedido de que o julgamento seja convertido em diligência para que possa ser comprovado tal fato”*.

Encaminhado o processo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 1556 a 1623), nos seguintes termos:

- (a) que *“tendo em vista que apenas 9 (nove) grupos fabricantes produzem refrigerantes no Brasil vinculados ao Sistema Coca-Cola Brasil, certo é que as notas fiscais de saída dos “kits” emitidas com errônea classificação fiscal pela RECOFARMA não são suficientes para rechaçar as “engarrafadoras” das imputações fiscais em comento”*;

- (b) que “*não se está a tratar de responsabilidade tributária em sentido estrito*”, uma vez que “*a relação jurídica em tela não decorre da incidência de norma de responsabilidade (art. 121, parágrafo único, II, do CTN), mas da própria regra matriz do IPI*”;
- (c) que “*não procede o argumento de que o Fisco teria decaído do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 28/11/2013*”, uma vez que “*os prazos previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN se referem estritamente ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário*”, e “*não afetam o direito de glosa de créditos mantidos pelo contribuinte em sua escrituração fiscal*”;
- (d) que “*somente quando da efetiva utilização do crédito escriturado pelo contribuinte, para efeito de apuração do tributo sujeito ao lançamento por homologação, é que tem início o prazo decadencial de que trata o art. 150, § 4º, do CTN*”;
- (e) que “*somente os créditos admitidos para dedução dos débitos é que produzem os efeitos do pagamento de IPI*”, nos termos do art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010;
- (f) que “*a jurisprudência atual do CARF é no sentido de que, em sendo ilegítimos os créditos glosados e remanescendo saldos devedores quando do exame efetuado pela autoridade fiscal, aplica-se o art. 173, I, do CTN*”;
- (g) que “*não são vinculantes, no âmbito tributário, quaisquer conclusões firmadas no Relatório Técnico do INT, em favor de determinada classificação fiscal, bem como sua interpretação sobre as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e sobre as NESH*”;
- (h) que as respostas do Relatório Técnico do INT “*estão amparadas em equivocado conceito de “preparação composta”, a partir de uma interpretação que o parecerista conferiu às NESH, e não com base em elementos técnicos extrajurídicos*”;
- (i) que “*cada componente do “kit” (Partes), isoladamente considerado, não configura preparação composta*”, e que “*não há como tratar as substâncias separadas como única preparação, seja ela simples ou composta*”;
- (j) que “*o CCA concluiu que os componentes individuais das bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente e decidiu incluir na NESH o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), para que não restasse dúvida sobre tal entendimento*”;
- (k) que “*o extrato “concentrado” é um produto industrializado resultante de uma operação de transformação realizada dentro do estabelecimento do*

engarrafador”, e que “jamais se poderia admitir que a classificação fiscal dos kits fosse a mesma no momento da entrada no estabelecimento do engarrafador e no momento posterior à mistura dos componentes, pois toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI”;

- (l) *que a Nota 7 das NESH, em momento algum, “define como preparações compostas quaisquer misturas diluíveis em água, em relação às quais seja possível acrescentar quaisquer tipos de ingredientes, antes da produção da bebida final”, e nem “tampouco afirma, como fez equivocadamente o INT, que seriam simplesmente “preparações formadas com mais de um componente””;*
- (m) *que, em tese, o ““xarope final” poderia ser qualificado como “preparação composta”, mas não cada “parte” isolada dos “kits” comercializados”;*
- (n) *que “as preparações compostas dos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 da TIPI são, portanto, aquelas que se encontram quase prontas para consumo, dependendo apenas de simples diluição em água ou de simples diluição em água mais eventual tratamento complementar a essa diluição”;*
- (o) *que não merece prosperar “a tese de que a própria RFB teria reconhecido expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA, na Zona Franca de Manaus, deve ser classificado na posição 21.06.90.10, Ex. 01”, e que “a Nota COEST/CETAD n° 071, de 30 de maio de 2018 apenas estimou o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados classificados no Código TIPI 2106.90.10, Ex. 01, sem referência alguma às características dos produtos em questão e às regras do Sistema Harmonizado”;*
- (p) *que “a aprovação, pela SUFRAMA, de projetos industriais de estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus não interfere na competência fiscal para a definição da alíquota de IPI incidente sobre as operações correspondentes”;*
- (q) *que “a alíquota incidente na operação de venda dos supostos “concentrados” não foi questão acobertada pela coisa julgada constituída no Mandado de Segurança Coletivo”;*
- (r) *que “a sentença declarou o direito de o contribuinte aproveitar créditos de IPI na aquisição de concentrado saído da Zona Franca com isenção, mas não declara, em hipótese alguma, que os produtos por ela adquiridos se enquadram de fato na classificação fiscal por ela pretendida”;*
- (s) *que “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 em alíquota positiva”;*

- (t) que, “em se tratando de direito ao crédito de IPI ao contribuinte, a ele cabe o ônus da prova”;
- (u) que, “conforme consta no TVF, tais componentes classificados no código 3302.10.00 da TIPI, cuja alíquota é de 5%, “não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito””;
- (v) que não se trata “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”;
- (w) que “o art. 146 do CTN expressamente se refere à modificação de critérios jurídicos “no exercício do lançamento”, hipótese que não abarca, por exemplo, a homologação de compensação”;
- (x) que “o silêncio administrativo não pode ser equiparado à adoção de critério jurídico pela Administração”;
- (y) que “na situação em análise, não é aplicável o art. 100 do CTN, sendo, destarte, impositiva a aplicação da multa, juros e correção monetária sobre o crédito tributário apurado pela fiscalização”; e
- (z) que na sistemática do REFRI, “não há previsão legal de creditamento do crédito básico do IPI relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

1. Da decadência

A Recorrente defende que “a AUTORIDADE decaiu do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 28.11.2013, porque a RECORRENTE foi intimada do AUTO em 28.11.2018 e, pois, já teria se passado mais de cinco anos entre os atos geradores e a ciência do AUTO, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN”.

Para a Recorrente, “é inquestionável que, para os fins específicos do lançamento por homologação do IPI, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10 expressamente considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor”.

Explica que, “em relação aos meses de agosto de 2013 a setembro de 2013, mesmo após a glosa dos créditos de IPI objeto do presente auto de infração, foi apurado saldo credor porque, nesse período, existiam outros créditos suficientes que foram mantidos na escrita fiscal da RECORRENTE”.

Diz que a Câmara Superior deste CARF já decidiu que “seria suficiente para aplicar o referido dispositivo que os créditos utilizados para dedução dos débitos sejam admitidos **pele próprio contribuinte**, ainda que erroneamente, desde que o contribuinte não tenha agido com dolo, fraude ou simulação e não tenha sido imposta multa qualificada (Acórdão da CSRF nº 9309-003.299, de 24.03.2015, da relatoria do Conselheiro JULIO CESAR ALVES RAMOS)”.

Sustenta que “só se protraí o termo inicial do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN c/c art. 173, I, do CTN, se houver dolo, fraude ou simulação no referido creditamento”, e que “erro do contribuinte tanto no pagamento antecipado quanto no encontro de débitos e créditos na escrita fiscal não protraí o termo inicial da decadência”.

Cita os Acórdãos 9303-003.808, de 26/04/2016, e 3301-003.005, de 22/06/2016, que aplicaram o disposto no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010.

Sem razão a Recorrente.

Em primeiro lugar, é preciso que se diga que a Recorrente se equivoca quando defende a aplicação do instituto da decadência à glosa de créditos de IPI.

Se buscarmos em nossa Constituição Cidadã de 1988, mais especificamente em seu art. 146, veremos na alínea “b” do inciso III que há reserva de lei complementar para o tratamento da matéria relativa à decadência tributária.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

...

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

...

E o Código Tributário Nacional, que faz as vezes dessa lei complementar, disciplina, em seu art. 156, inciso V, que a decadência é uma das formas de extinção do crédito tributário, dispondo no § 4º do art. 150 e no inciso I do art. 173 sobre os prazos para a **constituição do crédito tributário**, sob pena de **decadência** do direito.

Ou seja, a decadência se opera em relação ao direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário mediante lançamento, não havendo qualquer referência no CTN que vincule o instituto da decadência ao direito que a Fazenda Pública tem de glosar os créditos do contribuinte, escriturados de forma indevida.

Não há em nossa legislação, portanto, a alegada decadência para a glosa de créditos escriturais, que poderá ser realizada a qualquer tempo.

Não obstante, é preciso observar que, uma vez realizadas as glosas, a eventual apuração de saldos devedores feita a partir da reconstituição da escrita só poderá resultar na constituição de crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, se ainda não houver decaído o direito da Fiscalização, tema esse disciplinado no CTN no § 4º do art. 150 e no inciso I do art. 173, conforme o caso.

Foi dessa forma que, cumprindo seu papel de uniformização da jurisprudência administrativa, decidiu, recentemente (15/05/2024), a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão (9303-015.184) assim ementado:

DECADÊNCIA. DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS ESCRITURAIS. INEXISTÊNCIA.

Decadência é uma forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), com o decurso do prazo para constituí-lo por meio do lançamento. Não existe decadência do direito de glosar créditos escriturais.

Afasto, pois, a preliminar de decadência do direito de glosa de créditos do IPI.

Mas também se equivoca a Recorrente quando defende a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN para o caso em tela.

Por concordar com o encaminhamento dado à matéria pelo i. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares no voto condutor do Acórdão 3401-005.943, proferido em 27 de fevereiro de 2019, reproduzo excerto a seguir, o qual adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

I - DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

8. O IPI é tributo cujo lançamento se dá por homologação, conforme previsto no art. 150, caput, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN). Para tributos sujeitos a esta espécie de lançamento, o próprio art. 150, em seu § 4º, já fixa o prazo para decadência do direito de lançar o tributo:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

*§ 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.*

9. Entretanto, como bem destacado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas Contrarrazões, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 973.733/SC sob a sistemática de julgamento de Recursos Repetitivos (de observação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno RICARF), decidiu que "*não havendo pagamento, não há o que se homologar, e, nesse caso, a extinção do crédito tributário não ocorre após o decurso do prazo definido no § 4º do artigo 150 do CTN, sujeitando-se, isto sim, à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal*". Veja-se o seguinte excerto da Ementa do referido Acórdão do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, §4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção ...)
(REsp nº 973.733/SC, Relator Min. Luiz Fux, Dje: 18/09/2009)

10. O STJ inclusive já sumulou essa questão:

Súmula 555: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

11. No mesmo sentido, trago à colação o seguinte trecho do Acórdão nº 9303-006.987 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 14/06/2018:

O tema não é mais passível de discussão no CARF, a teor do art. 62, § 2º, do RICARF, pois há decisão vinculante do STJ, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no julgamento do REsp nº 973.733/SC, trazido pela PGFN em suas Contrarrazões e cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir:
(...)

Para a solução do litígio, resta então unicamente saber o que efetivamente ocorreu no caso concreto, no que se refere (i) ao pagamento antecipado e (ii) à declaração do débito, caso tenha havido o pagamento.

O lançamento de ofício foi decorrente de glosas de valores de créditos "fictos" do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Reconstituída a escrita fiscal, foram apurados os valores do tributo objeto do lançamento, com multa de ofício de 75 % e juros de mora.

Claro está, portanto, que o estabelecimento autuado não apurou saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, não se podendo cogitar, então, de ter havido qualquer pagamento, e nem mesmo declaração de débitos (declarações estas que, ainda que, por equívoco, existissem, em nada poderiam influenciar na solução da lide, em razão da ausência de pagamento).

Assim, à vista da jurisprudência vinculante do STJ, aplica-se, para fins de delimitação do prazo decadencial, a regra do art. 173, I, do CTN – repito: cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

12. Como se verifica, o tema já está pacificado tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Ao contrário do que afirma o recorrente, o deslocamento da regra de decadência para o art. 173, I, não ocorre unicamente em caso de dolo, fraude ou simulação. Tendo em vista que o recorrente não apurou saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, e, conseqüentemente, não realizou qualquer antecipação de pagamento, não há o que ser homologado.

13. Também não há que se falar, como alega o recorrente, na aplicação à hipótese do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

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

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

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

14. O texto é bem claro ao explicitar que para se considerar existente o pagamento, a dedução deve ser feita com créditos "admitidos". Ora, conforme a autuação fiscal, **os créditos não foram admitidos**, uma vez que foram objeto de glosa pela fiscalização. Logo, permanece o recorrente sem ter realizado qualquer pagamento a ser homologado, mantendo a decadência sendo verificada com base na regra geral do art. 173, I, do CTN.

Em resumo, não obstante estarmos diante de um tributo sujeito a lançamento por homologação (IPI), o fato é que não houve qualquer pagamento, ou utilização de créditos

admitidos pela legislação, que permita a aplicação da regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, o que nos remete à regra decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

É nesse mesmo sentido que caminha a jurisprudência mais recente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como pode ser visto nos acórdãos cujas ementas são reproduzidas a seguir:

(Acórdão 9303-015.186, de 15/05/2024 – Processo nº 10830.724180/2018-37 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. TERMO A QUO. ART. 173, I, DO CTN.

O prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário de tributos submetidos ao lançamento por homologação é de cinco anos, começando a contagem do quinquênio do fato gerador, regra geral, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Todavia, no caso de inexistência do pagamento antecipado a que se refere o art. 150 do CTN o termo inicial é deslocado para o primeiro dia do ano seguinte, nos termos do art. 173, I, da mesma Lei. E, nos termos do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

(Acórdão 9303-015.184, de 15/05/2024 – Processo nº 10830.727392/2016-12 – Relatora: Liziane Angelotti Meira)

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS NA ESCRITA FISCAL. PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA, AINDA QUE SEM DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.

Para que sejam considerados pagamento (art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010), com reflexos na contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN), os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação. A dedução de créditos indevidos dos débitos na escrita fiscal, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, não configura pagamento antecipado e, assim, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

(Acórdão 9303-014.477, de 19/10/2023 – Processo nº 16045.720040/2017-41 – Relatora: Liziane Angelotti Meira)

DECADÊNCIA. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS, PARA FINS DE EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO.

Para fins de equivalência a pagamento, com reflexos na contagem do prazo decadencial, os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação e não se incluem os apropriados na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ainda que sem a verificação de dolo, fraude ou simulação, verificando-se, no entanto, a decadência, se interpretado em decisão administrativa final que, na correta classificação fiscal, os insumos são tributados à alíquota positiva.

Diante do exposto, considerando que a regra decadencial aplicável ao caso é aquela prevista no inciso I do art. 173 do CTN, que permite que a autoridade fiscal constitua o crédito tributário no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado, e considerando que a ciência do Auto de Infração se deu no dia 29/11/2018, é de se concluir que, ao contrário do que alega a Recorrente, não há qualquer parte do lançamento, cujo fato gerador mais antigo é 31/08/2013, que tenha sido impactado pelo instituto da decadência.

Nego provimento na matéria.

2. Da classificação fiscal

A Recorrente defende, desde a Impugnação, “que o produto objeto da autuação elaborado pela RECOFARMA é um produto único, qual seja, o concentrado para bebidas não alcoólicas, classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01”.

Reclama da premissa adotada pela Fiscalização de que este não seria um produto único, o que faria com que cada parte fosse classificada em um código específico.

Explica que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 estabelece o Processo Produtivo Básico para projetos industriais da Zona Franca de Manaus, entre outros, de concentrados, definindo as etapas de sua produção.

Pondera que “a referida Portaria estabelece que concentrado pode ser homogeneizado e não homogeneizado, porque estatui que a etapa de homogeneização do concentrado não é obrigatória”, e que, “se concentrado não homogeneizado concentrado não fosse, ele não seria oriundo do PPB de concentrado mas de outro produto”.

Diz que a SUFRAMA utiliza o código 0653 para classificar o concentrado para bebidas não alcoólicas na Portaria SUFRAMA nº 192/2000 e na “listagem padrão de insumos” divulgada na internet, sem fazer qualquer distinção entre concentrados homogeneizados e concentrados não homogeneizados.

Acrescenta que “a SUFRAMA, exercendo a sua competência, editou a Resolução do CAS nº 298/2007, que, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas “Informações Textuais do Produto”: (i) aprovou o projeto industrial da RECOFARMA de fabricação dos concentrados para bebidas não alcoólicas, para fruição dos benefícios do art. 9º do DL nº 288/67 e do art. 6º do DL n 1.435/75; (ii) reconheceu que este produto elaborado pela RECOFARMA está sujeito e observa o respectivo PPB objeto da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98; e (iii) reconheceu expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA não homogeneizado conforme PPB previsto em Portaria Interministerial é o concentrado **(são 78 tipos)** para bebidas não alcoólicas, correlacionado ao seu código 0653, constituído por diversos componentes (“partes líquidas e sólidas”, **totalizando 378 partes**) e classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01”.

Afirma que “essa Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 é vinculatória para RFB, para o CARF e para a SUFRAMA e sequer foi mencionada pela DECISÃO”.

Registra “que o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) emitiu laudo técnico reconhecendo que o produto fabricado pela RECOFARMA, conforme PPB definido na Portaria

Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA”.

Sustenta que, “firmada a premissa de que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado, ele somente pode ser classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, em aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 do Sistema Harmonizado que determina que deve ser adotada a posição mais específica para classificar a mercadoria quando esta existir”.

Em defesa da classificação adotada, a Recorrente sustenta que: “a) no Brasil, há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX. 01; b) a divergência nas posições existentes nos países objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil decorre do fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3º da referida Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao decreto nº 97.409/1988); c) a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23.08.1985, citada pela DECISÃO, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b); e d) além disso, tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB”.

Tenta convencer que, para que não fosse aplicada a posição da TIPI 21.06.90.10 EX 01 aos produtos adquiridos pela RECORRENTE, tal posição teria que expressa e especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogeneizado, visto que o concentrado não homogeneizado é concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98”.

E resume seus argumentos dizendo que “o fato de o concentrado não homogeneizado ser concentrado e concentrado ser um produto único classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 decorre da portaria Interministerial, dos atos administrativos da SUFRAMA (código 0653 e Resolução do CAS nº 298;2007), do Laudo do INT e da Regra Geral de Interpretação 1 do Sistema Harmonizado”.

A discussão que envolve a classificação fiscal 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”, não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu

próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclama a Recorrente.

As ementas a seguir reproduzidas a título de exemplo, uma de cada turma que compõe a 3ª Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados neste ano de 2024, confirmam este alinhamento, embora nem sempre as decisões tenham contado com a unanimidade dos votos dos conselheiros integrantes dos colegiados:

(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélcio Lafetá Reis – Unanimidade de votos)

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

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

(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).

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

(Acórdão 3402-011.758, de 15/04/2024 – Processo nº 10073.722349/2019-14 – Relator: Jorge Luís Cabral – Maioria de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APLICAÇÃO DE EX-TARIFÁRIO. ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA NESH.

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de extarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao extarifário pretendido. A impossibilidade de aplicação da Regra 3.b, da NESH, item XI, implica na impossibilidade de classificação em conjunto de kits para a produção de concentrados de refrigerantes, acondicionados em itens separados e de diferente composição individual, numa única posição. Caberia a classificação de cada componente do kit, na posição que lhe for própria.

(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Este Colegiado, na sua atual composição, que conta com dois conselheiros fazendários e três conselheiras representantes dos contribuintes, juntamente com uma conselheira fazendária suplente, também teve a oportunidade de recentemente se manifestar a respeito dessa matéria em dois processos julgados no mês de agosto de 2024, tendo adotado, por maioria de votos, a mesma decisão dos Acórdãos acima transcritos. Embora os Acórdãos ainda não estejam disponíveis no sítio do CARF, ambos tiveram seu resultado registrado em Ata, nos seguintes termos:

(Acórdão 3402-012.159, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720153/2019-18 – Relator: Jorge Luís Cabral)

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada no Recurso Voluntário, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às tampas e rolhas plásticas, e, **por maioria de votos, para manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essas glosas.**

(Acórdão 3402-012.160, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720155/2019-07 – Relator: Jorge Luís Cabral)

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido, para, no mérito, dar parcial provimento aos Recursos Voluntários da AMBEV e da PEPSI nos seguintes termos: I) **por maioria de votos, para:** (i) afastar a sobrevaloração dos preços, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária, vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que entendia haver sobrevaloração; e (ii) **manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essas glosas;** e II) por unanimidade de votos, para: (i) afastar a qualificação da multa de ofício, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária; e (ii) afastar a responsabilidade solidária da Pepsi. O conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles votou pelas conclusões em relação aos tópicos II).(i) e II).(ii) e a conselheira Mariel Orsi Gameiro votou pelas conclusões em relação ao tópico II).(ii).

Conforme se observa nos dispositivos acima reproduzidos, este relator tem o entendimento de que os kits de refrigerantes não podem ser classificados como se produtos únicos fossem, devendo os componentes dos kits ser classificados de forma individualizada, cada um em seu próprio código da TIPI.

Vejamos as razões na sequência.

O principal argumento trazido pela Recorrente para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que o produto é único (concentrado para bebidas não alcoólicas), e que, a partir dessa premissa, a classificação deve se dar, obrigatoriamente, pela aplicação direta da RGI-1.

Mas aqui me parece haver um equívoco no argumento apresentado pela Recorrente, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem **materialmente únicos**, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo.

Conforme podemos observar no Termo de Informação Fiscal, mais especificamente nas e-fls. 47 e 48, o que está em discussão são kits constituídos de dois ou mais componentes, acondicionados em embalagens individuais. Senão vejamos:

24) Os kits fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

25) Pelo menos uma das embalagens dos kits fornecidos por Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada.

25.1. Por exemplo, os componentes mais importantes dos kits sabor Cola são aqueles que contêm extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

25.2. Já os kits sabor Sprite incluem preparações à base de mistura de substâncias odoríferas.

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser considerados produtos únicos. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser considerados produtos únicos para fins de classificação fiscal, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: **HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!**

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 707 a 726) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH

levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. 5 cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.
2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55ª Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5ª Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).
10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”
11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:
 - 12.1 Misturas
 - 12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

“Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferente componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, conseqüentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

Classificação Fiscal

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente. Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA

(Item C.I.6 em Agenda)

I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amuo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que , quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes do países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315
A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishations.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Quanto ao argumento trazido pela Recorrente de que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e os demais atos da SUFRAMA atestariam a classificação dos kits de refrigerantes como produtos únicos no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, e mais, que esses atos seriam vinculatórios para RFB, para o CARF e para a SUFRAMA, é preciso que se diga que ela, a Recorrente, está equivocada, ao menos no que diz respeito à vinculação dos atos em relação à RFB e ao CARF.

Mesmo que a SUFRAMA tivesse dito com todas as letras e números que os kits de refrigerantes produzidos e vendidos pela RECOFARMA são classificados no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, ainda assim a Recorrente estaria equivocada. Isso porque a SUFRAMA não tem a competência legal para classificar mercadorias no Sistema Harmonizado, competência essa dada por lei à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A competência da SUFRAMA está restrita a algumas questões relacionadas com a Zona Franca de Manaus, como o estabelecimento dos índices mínimos de nacionalização dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus para fins de redução do imposto de importação quando da sua internalização e a aprovação dos projetos para fins da isenção do IPI de que trata o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975.

Assim como os atos da RFB relativos à classificação fiscal de um produto não interferem nos benefícios fiscais administrados pela SUFRAMA (os benefícios fiscais devem ser reconhecidos a partir dos atos publicados pela SUFRAMA, independentemente da classificação fiscal dos produtos envolvidos) , da mesma forma os atos da SUFRAMA não afetam a classificação fiscal de um produto, que, diga-se de passagem, é estabelecida com base em acordo internacional (Sistema Harmonizado) que busca a harmonização em todos os países signatários.

É nesse sentido o voto da i. Conselheira Denise Madalena Green no Acórdão 3302-014.080, de 28 de fevereiro de 2024, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

a) da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:

A recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que não cabe à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212. de 2010).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11, Rel. Conselheiro

Por oportuno, transcrevo as razões constantes no voto vencedor do acórdão citado acima, do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dos quais adoto como razões de decidir:

(...)

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

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

(...)

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

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

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

(...)

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

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

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

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

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

b) **elaborar e proferir decisões** ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

c) **executar procedimentos de fiscalização,** praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro,** apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) **proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;**

II - **em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. **A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar** o importador, verificar a mercadoria e **a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal**, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art.790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a ***classificação fiscal de mercadoria***, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para, inclusive através de processos de consulta, decidir sobre classificação fiscal. Obviamente, esta competência não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

No que diz respeito ao laudo técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia e apresentado pela Recorrente, é preciso lembrar que, nos termos do que dispõem o caput e o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, ele só deve ser considerado em seus aspectos técnicos, o que não inclui a classificação fiscal da mercadoria.

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

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

...

Em outras palavras, o laudo deveria identificar a mercadoria, e não tentar classificá-la à luz do Sistema Harmonizado.

Para ficarmos apenas em um exemplo, a resposta ao quesito 11 traz em si um problema grave que a invalida por completo. De forma resumida, a pergunta feita ao perito era se as partes dos kits para refrigerantes, consideradas em conjunto, formam uma preparação composta.

11. É correto afirmar que as partes cima identificadas, consideradas em conjunto, independentemente e estarem misturadas e/ou homogeneizadas, formam uma preparação composta, do tipo extrato concentrado ou sabores concentrados, utilizado para a elaboração das bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou

aromatizantes e outras bebidas não-alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas?

Resposta: Sim, segundo a definição de NESH – Notas do Sistema Harmonizado, as preparações compostas podem ser definidas como: “As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas e produtos químicos (ácidos orgânicos, sais e cálcio, etc) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc).” Tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas com mais de um componente. Quimicamente, existem preparações simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Já a preparação composta é formada por mais de um componente em solução. Portanto, a parte A e B são preparações líquidas constituídas de mais de um componente formando uma preparação composta, assim como o kit (parte A e B), por ser resultado de duas preparações compostas, também é uma preparação composta.

Como se percebe, o próprio quesito já traz um problema em sua construção, uma vez que o questionamento se refere às partes dos kits de refrigerantes em conjunto. E, como já vimos, para fins de classificação de mercadorias isso só é possível se expressamente autorizado pelo Sistema Harmonizado, o que não é o caso para o produto aqui analisado.

Mas o problema na resposta dada pelo perito é que ele começa respondendo com base em sua interpretação do Sistema Harmonizado, o que não condiz com o que deveria ser um laudo técnico. Parece óbvio dizer isso, mas um laudo técnico deveria se ater apenas aos aspectos técnicos da mercadoria analisada. E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado nem sempre são técnicas.

Para além disso, o que torna a questão ainda mais delicada, é que o perito, interpretando o que dispõe o Sistema Harmonizado, o fez de forma equivocada.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado não definem as preparações compostas da forma como dita pelo perito. O trecho reproduzido na resposta ao quesito 11 faz parte das Notas Explicativas da posição 21.06, e especifica algumas preparações compreendidas na posição. Há outras preparações compreendidas na posição 21.06, bem como há outras preparações que se classificam em outras posições.

21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.10 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90 - Outras

Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

No mais, o laudo técnico não traz qualquer acréscimo técnico à discussão relativa à classificação dos kits de refrigerantes, que, conforme já exposto, teve sua classificação analisada e definida pelo então CCA (atual OMA) ainda na década de 1980.

Sobre a matéria, reproduzo ainda excerto do voto condutor do Acórdão 3401-004.380, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, que bem diferencia a atividade técnica desenvolvida pelo perito da atividade jurídica desenvolvida pelo responsável pela classificação.

2. Da classificação de mercadorias - aspectos técnicos e jurídicos

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos). Essas duas categorias parecem ser confundidas nos quesitos efetuados pela fiscalização.

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função de, a partir de análise da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características. Esses aspectos são eminentemente técnicos.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Tais atividades não se confundem.

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os seguintes argumentos trazidos pela Recorrente, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência:

- que no Brasil, há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX. 01;
- que a divergência nas posições existentes nos países objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil decorre do fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3º da referida Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao decreto nº 97.409/1988);
- que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23.08.1985, citada pela DECISÃO, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b); e
- que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB.

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem.

3. Da coisa julgada no MSI 95.0009470-3

A Recorrente traz como novo argumento que a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA, e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI, foi examinada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3, que teria feito coisa julgada sobre a matéria.

A Recorrente informa ter impetrado “o referido MSI nº 95.0008470-3 para assegurar o seu direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação fiscal na posição 21.06.90 da TIPI/88 e a respectiva alíquota aplicável, que era de 40%, à época da impetração do MSI”.

Informa ainda que, “em 18.06.1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, concluindo que o concentrado fabricado pela RECOFARMA, era um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 2106.90, vigente à época da impetração do referido MSI”.

Por isso defende que, *“ao ser concedida a segurança nos termos em que pedido, restou também decidido que o concentrado adquirido pela RECORRENTE é um produto único, classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, porque o código da TIPI correspondente à época a essa posição constou expressamente do pedido inicial formulado, das notas fiscais anexas ao referido processo e não foi questionada pela autoridade, tendo sido reconhecida a existência do direito creditório de IPI”*.

Esse argumento trazido pela Recorrente também não é novo neste Conselho. A discussão que envolve a aplicação da coisa julgada formado no âmbito do MSI nº 95.0009470-3 já foi analisada em alguns processos em que a Recorrente é parte.

O Acórdão nº 3201-005.720, de 25 de setembro de 2019, de relatoria do i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, afastou os argumentos da Recorrente por entender que a classificação fiscal dos produtos sob litígio não havia sido objeto de análise no MSI nº 95.0009470-3, deixando consignado que *“o provimento judicial reconheceu definitivamente o direito ao crédito nas aquisições isentas de matérias-primas de fornecedores localizados na ZFM, quer se caracterizam concentrados, na concepção da fornecedor/adquirente, ou como kits de ingredientes, como entendeu a Fiscalização e a DRJ”*.

No mesmo sentido vai o voto vencido do Acórdão nº 3402-010.051, de 24 de novembro de 2022, de lavra do i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, cujo excerto reproduzo a seguir, adotando-o como se minhas fossem as razões de decidir:

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

...

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

...

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

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

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

...

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

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

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

"Art. 45 - São ainda isentos do imposto:

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

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

(...)

5.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

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

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

3. DECISÃO

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

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

Observa-se que pela leitura parcial das petições iniciais e decisões dos processos, tanto no MSC, como no MSI, tem objeto diferente do aqui discutido no processo ora analisado. Naqueles MSs não há qualquer questionamento sobre a classificação adotada pela empresa, pois no processo ela apresentou o produto adquirido como "concentrados" classificados na posição 2106.90 (cuja alíquota era de 40%), decidindo o Juiz, com base nessas informações, no sentido de

“assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem” (fl. 4.468), sem qualquer referência à correção da classificação fiscal do “concentrado” apresentada pela empresa ou à alíquota a ser aplicada no cálculo dos créditos.

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

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

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

Assim, por possuírem objetos distintos do presente processo, os julgados dos MSC nº 91.0047783-4 e MSI nº 95.0009470-3 não legitimam os pretendidos créditos relativos aos componentes dos “kits” recebidos da Recofarma. Tampouco, há ofensa à coisa julgada quando o Fisco, ao apurar o “imposto que seria devido caso não houvesse a isenção”, verifica que com a correta classificação dos produtos, não haveria créditos a aproveitar, porque o referidos produtos eram, na sua maior parte (à exceção de um), tributados à alíquota zero, razão pela qual não poderia a Recorrente ter se creditado de IPI no período fiscalizado relativo aos insumos oriundos da ZFM.

Dessarte, nego provimento na matéria.

4. Da interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/2018

Em outra linha de argumentação, a Recorrente tenta convencer que “a própria RFB, recentemente e de forma pública, reconheceu, expressamente, que essa coisa julgada no MSI nº

95.0009470-3 assegurou à RECORRENTE o direito ao crédito do IPI em razão da aquisição do concentrado elaborado pela RECOFARMA na Zona Franca de Manaus, classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01”.

Informa ela que, em 30/05/2018, “foi publicado o Decreto nº 9.394, que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4%”, e afirma que “a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para aprovação do Decreto nº 9.394/2018”, teria reconhecido expressamente que o objeto da redução da alíquota seria o produto fabricado pela RECOFARMA.

Acrescenta que a RFB teria confirmado “que a edição de tal norma teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola para diminuir os créditos decorrentes da aquisição dos referidos produtos”.

Diante disso, a Recorrente defende que, “em interpretação autêntica do referido Decreto nº 9.394/18 e vinculatória para as autoridades, inclusive, para o CARF (arts. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do RICARF), o produto fabricado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é um produto único, classificado na posição fiscal 21.06.90.10 EX. 01”.

Esse mesmo argumento foi recentemente afastado, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 10480.725940/2018-41 (Acórdão nº 3201-011.914), onde a Recorrente também é parte. Naquele julgamento, realizado em 23/07/2024, o i. Conselheiro Hércio Lafetá Reis deixou consignado em seu voto que, mesmo que se admitisse a existência da alegada “interpretação autêntica” da Receita Federal, não se poderia ignorar que, nas manifestações do órgão identificadas pela Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01, mas sem identificá-los.

Segue excerto do Acórdão 3201-011.914, o qual adoto como razões de decidir:

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

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

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

apenas da diluição final a se realizar no ambiente produtivo do adquirente, hipótese essa, conforme já dito exaustivamente neste voto, não coincidente com a sob análise nestes autos.

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

Não há, portanto, o alegado reconhecimento expresso por parte da RFB de que os produtos que se encontram em litígio no presente processo classificam-se na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, razão pela qual nego provimento na matéria.

5. Da ausência de arbitramento

A Recorrente argumenta, de forma subsidiária, que haveria uma ilegalidade no Auto de Infração, uma vez lá teria sido reconhecido *“que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito”*.

Reclama que *“a reclassificação dos produtos adquiridos pela RECORRENTE decorre de um entendimento do Fisco e, pois, caberia a este reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente de seu posicionamento”*.

Acrescenta que, *“em relação aos meses de janeiro a março de 2017, deveria ter sido reconhecida também a alíquota de 14% para cálculo do crédito de IPI relativo às partes do concentrado classificadas na posição 21.06.90.10 pela AUTORIDADE, porque o Decreto nº 8.950, de 29.12.2016, que aprovou a nova TIPI, alterou a alíquota da referida posição de zero para 14% e, pois, o AUTO, mantido pela DECISÃO, também incorreu em ilegalidade ao deixar de aplicar a alíquota de 14%”*.

E, ao final, defende *“que tal ilegalidade acarreta o cancelamento integral do AUTO, pois não é possível que o CARF determine a sua correção nessa parte e, conseqüentemente, a quantificação do valor do crédito, pois essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, o que viola os arts. 142 e 146 do CTN”*.

Sem razão a Recorrente.

Como podemos observar no excerto do Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido, extraído das e-fls. 95 e 96 do presente processo, a Fiscalização deixou de calcular o crédito relativo aos componentes dos kits que teriam sido reclassificados para códigos da TIPI com alíquota positiva pelo fato de que esses componentes não gerariam direito a crédito (não seriam elaborados com matéria-prima extrativa vegetal), mas também porque a empresa teria se recusado a informar o valor individual dos componentes dos kits:

161.5. Como descrito no documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, nos kits Sprite

e Sprite Zero há uma embalagem cujo conteúdo deve ser classificado no código 3302.10.00.

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

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

161.8. O artigo 427 do RIPI/2010 prevê:

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

(...)

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

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

161.10. No curso dos trabalhos realizados em Recofarma, a empresa se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits (ver tópico “Dificuldades enfrentadas pelo Fisco para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits”).

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

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

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

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

Não obstante as razões expostas pela Fiscalização, ela deixou consignado nos itens 161.12 e 161.13 de seu Termo de Verificação Fiscal que a empresa poderia, nos termos do art. 252 do RIPI/2010, apresentar a discriminação dos valores dos componentes e os elementos comprobatórios em sede de impugnação.

Ao analisar a matéria, a DRJ corroborou os argumentos da Fiscalização e apontou que a ora Recorrente se limitou a dizer que a Fiscalização deveria ter arbitrado os créditos, sem trazer quaisquer elementos probatórios aos autos:

Portanto, o crédito do IPI na entrada de produtos com saída isenta deste imposto, previsto no artigo 95, inciso III do RI PI/2010, depende do emprego direto do insumo no processo produtivo, **sendo este insumo necessariamente elaborado de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.**

E de acordo com a Autoridade Fiscal "nos kits Sprite e Sprite Zero há uma embalagem cujo conteúdo deve ser classificado no código 3302.10.00", mas que "não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito".

Por fim, nos termos do art. 252 do RIPI/2010, é facultado ao contribuinte, no momento da impugnação, trazer elementos aos autos para comprovar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados, no caso referente às aquisições dos insumos classificados na posição 3302.10.00, mas o mesmo não apresenta quaisquer elementos probatórios neste sentido, apenas alega que a fiscalização deveria arbitrar tais créditos sob pena de nulidade do lançamento. E como dito pela Autoridade Fiscal, "no curso da auditoria fiscal a empresa se recusou a informar o valor individual dos componentes de kits", impossibilitando qualquer cálculo de eventual crédito existente.

O que chama a atenção em relação a esse ponto é que, apesar de todos os alertas feitos pela Fiscalização e pela DRJ de que os elementos de certeza e liquidez dos créditos deveriam ser trazidos aos autos pela empresa interessada, a Recorrente, agora em sede de recurso, continua com as mesmas alegações de que caberia à Fiscalização o cálculo dos créditos por meio de arbitramento. E nada traz para contradizer as razões da Fiscalização.

Assim, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus de demonstrar a certeza (existência) e liquidez (valor) dos créditos relativos aos itens reclassificados para códigos da TIPI com alíquota positiva, ônus esse que é de quem alega o crédito, não há outro caminho possível senão negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria.

6. Da responsabilidade

A Recorrente sustenta, desde a peça impugnatória, *"que não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor da mercadoria, pois não há tal obrigatoriedade na lei nem no regulamento de IPI, conforme jurisprudência judicial e administrativa"*.

Cita a legislação para dizer que: a) o art. 62 da Lei nº 4.502/64 traz uma série de determinações para o adquirente, mas não exige que ele examine a correção da classificação fiscal dos produtos realizada pelo fornecedor; b) os RIPI 1972, 1979 e 1982 dispuseram específica e expressamente sobre a obrigação de o adquirente examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, com a previsão de multa pelo descumprimento; e c) os RIPI 1998, 2002 e 2010 deixaram de dispor sobre matéria.

Refere decisão judicial que teria pacificado o entendimento de que a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal, disposta nos RIPI 1972, 1979 e 1982, não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei n 4.502/64.

Menciona dois acórdãos do CARF proferidos no ano de 2017, ambos de relatoria do i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, onde teria se decidido que, *“se o crédito do IPI é calculado pelo adquirente com base na classificação fiscal consignada pelo fornecedor na respectiva nota fiscal, a autoridade administrativa não pode proceder à sua glosa, em razão do disposto no art. 62 da lei nº 4.502/64”*.

Cita ainda jurisprudência do STJ e do STF para asseverar que, *“na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI”*.

Essa também não é uma matéria nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já teve a oportunidade de prolatar inúmeras decisões em sentido contrário ao que defende a Recorrente.

Recentemente, em 10/04/2024, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar Recurso Especial interposto pela ora Recorrente contra o Acórdão nº 3301-005.546, que versava exatamente sobre o tema aqui discutido. Um dos paradigmas invocados pela ora Recorrente para sustentar a dissidência jurisprudencial que justificaria o recurso Especial, inclusive, é o mesmo citato pela Recorrente no Recurso Voluntário que aqui se encontra em julgamento (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017).

Nesse julgamento, a matéria restou pacificada pela 3ª Turma da Câmara Superior, que, por **unanimidade de votos**, negou provimento ao Recurso Especial.

Por refletir o meu entendimento, reproduzo e adoto como razões de decidir, o voto prolatado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan no julgamento realizado pela 3ª Turma da Câmara Superior em 10/04/2024 (Acórdão nº 9303-015.038):

Do mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa, trata sobre a (in)existência de obrigação para o adquirente da mercadoria de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na respectiva Nota Fiscal de entrada.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei nº 4.502/1964, concluíram unanimemente os julgadores que a classificação fiscal está inserida na redação do texto vigente, sendo dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal, devendo o adquirente comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

No Recurso Especial, o Contribuinte alega que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 não

estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal, que os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atual) expressamente suprimiram essa obrigação; e (c) o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI (Decretos), por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “...*prescrições legais e regulamentares*” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal.

No Relatório Fiscal, afirma o Fisco que houve erro **na classificação fiscal** do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a **classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero)**. Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. O fisco, recorde-se, realizou a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos “kits” (fls. 302 a 313; 343 a 359), solicitando Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo (fls. 64 a 101).

Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO. Confira-se trecho do Relatório Fiscal (fl. 32 e 36):

“(...) A **alíquota** da citada exceção tarifária (“**Ex 01**”) vigente à época dos fatos (4º trim./2012 – 4º trim./2013) **era de 20%** (Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, alterado pelos Decreto nº 7.742, de 30/05/2012), com redução de 50% nos termos do Decreto nº 8.017, de 17/05/2013 (concentrados que contenham extrato de semente de guaraná)”.

“(...) No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, **também tributado à alíquota zero do IPI**.

É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o art. 237, c/c art. 95,III, ou do art. 81, II (amparado por decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do RIPI/2010, a CMR não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da RECOFARMA, **haja vista que o valor do imposto “como se devido fosse” é zero!**” (*grifo nosso*)

O Contribuinte afirma que as Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Primeiramente, cabe ressaltar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, 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.

De outro lado, alega-se que alguns dos Regulamentos do IPI anteriores (RIPI de 1972, 1979 e 1982), ao regulamentar o **art. 62 da Lei nº 4.502/1964**, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na redação do RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, art. 266) e na atual redação do art. 327 do RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, que passou a ter a mesma redação do art. 62 da referida Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

Lei 4.502/1964:

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

§ 1º **Verificada qualquer falta**, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.”

(...) *(grifo nosso)*

RIPI/2020 - Decreto 7.212/2010:

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

§ 1º **Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria**, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º **A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).” (...) *(grifo nosso)*

Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei 4.502/1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento “...*estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a **todas as prescrições deste Regulamento***” (grifo nosso). E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme § 1º).

No primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017), recorro que se tratava de caso de nulidade da autuação, na parte impactada pela a discussão a respeito da classificação fiscal, em processo em que o autuante sequer remeteu a reclassificação a qualquer regra do Sistema Harmonizado, e a decisão de piso tratou do tema em uma página, com pouca tecnicidade. A falha no enquadramento e as deficiências do lançamento me levaram a acompanhar o relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, inclusive no item referente à apropriação indevida de créditos, tendo em conta o destaque do fornecedor com alíquota que seria maior. Naquela ocasião, invocou o relator como fundamento o Acórdão nº 3402-00.719, em que o colegiado unanimemente assentou:

“OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou pela simples identificação da mercadoria. **Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.**” (grifo nosso)

E destacou o relator do Acórdão nº 3401-003.751, após citar tal precedente, que “*O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores*”, reconhecendo que, em casos específicos pode ser exigido do fornecedor a verificação da classificação da mercadoria.

Nesse raciocínio acompanhamos o relator, naquela ocasião, diante da precariedade do lançamento, e do afastamento do erro de classificação, com a declaração de nulidade, o que colocava em cheque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

“RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO.

A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa

regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.”

Por ter participado de ambos os julgamentos (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017, e nº 3401-005.943, de 27/02/2019), acompanhei a evolução do entendimento do colegiado sobre o tema, separando o que seria uma imputação de responsabilidade por penalidade decorrente da ausência de cumprimento de uma obrigação da simples responsabilização por tomada de crédito indevido, em situações recorrentes e em que o conhecimento do fornecedor (inclusive de sua localização geográfica e de seu processo produtivo) afeta o benefício fiscal concedido.

Verificando o lançamento de que trata o presente processo, percebe-se que o adquirente não alega que a classificação apontada pelo fornecedor estava incorreta. Pelo contrário, o tema da classificação é debatido, entendendo a recorrente que o fornecedor havia aplicado o código NCM (e o “Ex Tarifário”) corretos no produto transacionado.

Depois de laudos técnicos atestou-se no presente processo a mesma conclusão existente em vários outros: que o “Ex Tarifário” não se aplicava à mercadoria, que não se tratava de “concentrado”, e que a mercadoria era tributada à alíquota zero, não gerando crédito.

Não se aplica ao recorrente multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação. Mas impede-se que se credite indevidamente de tributo, ainda mais quando se sabia desde 2010, qual era a classificação correta, como narra o relator no acórdão recorrido (fl. 10377):

“Ressalte-se que a administração tributária, desde 2010, já analisou estes produtos e concluiu por uma determinada classificação fiscal. Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma solução de consulta afirmando a classificação fiscal 2106.90.10, talqual dada pela fiscalização nestes autos.(...)”

No que se refere à verificação de regularidade das notas fiscais, à luz do comando do art. 62 da Lei nº 4.502/1964, tema que chega a este colegiado uniformizador de jurisprudência, assim decidiu o acórdão recorrido (fl. 10379):

“(...) entendo que a classificação fiscal está incluída na redação do texto vigente ao dizer que é dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. A interpretação deste dispositivo, a meu ver, não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também à análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.”

Reforça essa necessidade a metodologia de crédito adotada na sistemática da não cumulatividade para o IPI. Não pode ser tomado crédito indevido de uma

operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê, v.g., entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa a “...*destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade*” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”).

Assim, a leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação, que todos os precedente aqui citados efetuaram, diante dos casos concretos analisados em cada julgamento. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “**estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares**”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, ainda mais quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que “*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT*”. Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Assim, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Dessarte, nego provimento na matéria.

7. Da alteração de critério jurídico

Outro argumento invocado pela Recorrente para tentar garantir seu direito de calcular os créditos de IPI à alíquota correspondente à classificação fiscal indicada pelo fornecedor é que, no seu entendimento, o Auto de Infração teria violado o art. 146 do CTN.

Argumenta *“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 do IPI, a classificação fiscal do produto adquirido, sua respectiva alíquota etc.”*.

Diz que, em 22/10/2014 e 29/06/2015, *“a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal lavrara autos de infração contra a RECORRENTE para glosar crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas isentos fornecidos pela empresa RECOFARMA e exigir o respectivo imposto referente aos períodos de janeiro de 2009 e junho de 2010 (PA nº 10469.726020/2014-74) e julho de 2010 a dezembro de 2011 (PA nº 10469.723099/2015-62), sem que tenha havido, entretanto, qualquer questionamento relativo à classificação fiscal do concentrado na posição 21.06.90.10 EX. 01”*.

Por isso defende que o novo critério jurídico utilizado, qual seja, que a classificação do produto adquirido não poderia se dar como produto único no código TIPI 2106.90.10 EX 01, *“não poderia retroagir para atingir fatos geradores anteriores à sua introdução (28.11.2018), data da ciência do presente AUTO, no qual, pela primeira vez, ela (AUTORIDADE) revisa e questiona a natureza do produto adquirido e sua respectiva classificação fiscal em relação à RECORRENTE”*.

Mas também em relação a esse argumento a razão não socorre a Recorrente.

Como razões de decidir, adoto o excerto a seguir reproduzido, extraído do voto condutor do Acórdão nº 3401-005.943, de lavra o i. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, prolatado no processo nº 10380.730601/2016-42, em que também foi parte a ora Recorrente:

III - DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

25. Afirma o Recorrente que o Auto de Infração violou o art. 146 do CTN pois, em verificações fiscais anteriores instauradas pelo Fisco, sempre aproveitou os créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista da posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, conforme assegurado pela coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, e a Autoridade Fiscal sempre aceitou o respectivo crédito.

26. O art. 146 possui a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

27. Sobre a interpretação deste dispositivo, bem esclarece Ricardo Lodi Ribeiro, em seu artigo "A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte", RDDT nº 145, Outubro/2007, pág. 99:

*O dispositivo se refere à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. **Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito**, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, **deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.***

***Embora o referido dispositivo legal se refira apenas irreversibilidade do lançamento já efetuado**, a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados, incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória. Assim, **a proteção se aplica também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma**, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.*

28. Leandro Paulsen, por sua vez, em Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086, leciona que:

*O artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abrangendo, de um lado, a **impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos** que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a **irretroatividade de atos administrativos normativos** quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.*

29. Conforme se depreende a partir da lição destes eminentes juristas, o artigo sob análise tem por objetivo proteger o contribuinte contra alterações em uma mesma acusação fiscal, bem como contra a retroatividade de alterações normativas que possam agravar sua situação fiscal.

30. 25. No que se refere ao lançamento, trata-se de uma vedação à alteração do fundamento legal de uma mesma acusação, ou seja, uma

mudança na valoração jurídica dos fatos. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão "alteração de critérios jurídicos". No entender da doutrina e jurisprudência majoritários, veda a revisão do lançamento por "erro de direito", permitindo sua revisão apenas nos casos de "erro de fato", ou "erro formal".

31. Nesse sentido, a Súmula 227, de 24/11/1986, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), recepcionada pelo STJ através do procedimento para o julgamento de recursos especiais repetitivos, como se vê na Ementa do REsp 1303543/RJ, Recurso Especial 2010/0170845-3, Relator(a) Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma do STJ. Data do Julgamento: 27/03/2012:

*6. No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, **não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento**, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica. (...) 7. A Primeira Seção desta Corte encampou a **Súmula 227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento**: REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC. 8. Se a Autoridade Fiscal enquadrou a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.*

32. Eis o que consta do texto dessa Súmula:

*Tributário. Revisão do lançamento. Inadmissibilidade. Mudança no critério jurídico. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco **não autoriza a revisão** de lançamento.*

33. Pela doutrina colacionada, onde se fala em "irreversibilidade do lançamento já efetuado", e "impossibilidade de retratação", bem como pela Súmula 227/TFR e pela jurisprudência acima apresentada, que abordam a questão da revisão de um lançamento já efetuado, conclui-se que não há qualquer vedação contra um lançamento tributário novo, referente a um fato gerador X, que possua uma interpretação dos fatos diferente daquela constante em lançamentos anteriores, contra os fatos geradores Y e Z.

34. O que não se permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro e

acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sob o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. No entanto, nada impede que, em futuros lançamentos, faça tal correção, mesmo para fatos geradores passados.

35. Finda essa análise teórica do art. 146 do CTN, deve ser ressaltado que no processo ora em julgamento não houve qualquer "alteração de critério jurídico", pois não houve qualquer manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

36. O fato de nunca ter sido autuado por determinada conduta não torna a mesma legítima até o momento em que tomar ciência da autuação. O contribuinte tem a obrigação de conhecer a legislação tributária e aplicá-la corretamente. A Autoridade Tributária tendo conhecimento de irregularidades, a qualquer tempo, tem o dever legal de proceder à lavratura de Auto de Infração. Não pode o contribuinte esperar ser apenas notificado a mudar sua conduta, ficando o Fisco limitado a só poder autuá-lo a partir deste momento. Trata-se de argumento do recorrente desprovido de qualquer base legal.

37. Por fim, deve-se ressaltar que mesmo o contribuinte que tenha sido autuado pelas infrações A e B está sujeito a, em futuros lançamentos, sobre períodos de apuração diversos, ser autuado pela infração C, ainda que esta já tivesse ocorrido quando da ação fiscal anterior. O que não poderia acontecer seria uma revisão do primeiro lançamento, para corrigir erro de direito (modificar critério jurídico), ou seja, a fundamentação legal das infrações A e B, trazendo ao contribuinte uma situação mais gravosa; ou, ainda, a realização de um lançamento suplementar sobre o mesmo período por conta da infração C.

38. Outra situação vedada por este dispositivo seria o caso do contribuinte ser autuado por classificar uma mercadoria na posição X, quando o correto seria a posição Y e, em procedimento fiscal posterior, o mesmo contribuinte, agora usando a posição Y, sofrer nova autuação porque o Fisco revisou seu entendimento e concluiu que a posição correta seria a Z.

39. Nesse sentido, as seguintes decisões do CARF:

A) Acórdão nº 3402-004.073 - Terceira Seção de Julgamento - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26/04/2017

(...)

Em meu entendimento, para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo próprio contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

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

do presente lançamento, pelo contexto de suas alegações, entende-se que a recorrente esteja se referindo à ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos denominados "kits". No entanto, o art.146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordaza à fiscalização. Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401001.649–4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais autuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".

B) Acórdão nº 1201-001.463 - Primeira Seção de Julgamento - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 09/08/2016

1. Da mudança de critério jurídico, em ofensa ao artigo 146 do CTN

(...)

De se notar que o comando normativo diz respeito ao ato do lançamento (o que se depreende, inclusive, do próprio capítulo em que redigido) e, nesse sentido, não há qualquer obstáculo para que, em períodos subsequentes, ocorra mudança nos fundamentos da autuação. Cada lançamento é independente no tempo e no espaço, da mesma forma como são os atos administrativos que os veiculam no mundo real. Para tributos distintos ou períodos de apuração diferentes nada impede que os fundamentos da autuação sejam também alterados, até porque o direito funciona de modo dialético e em constante mutação, inclusive de ordem interpretativa.

(...)

O fato de a contribuinte não ter sido autuada em períodos anteriores, como aduz, em nada altera a obrigação de fazê-lo posteriormente, sempre que presentes os requisitos para o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN. O que não se admite é a coexistência de duas ou mais autuações, para o mesmo período, baseadas em critérios diferentes.

(...)

No caso sob análise não há conflito entre lançamentos, mas sim entendimento diferente daquele esposado em fiscalizações anteriores, que não atuaram a empresa. Ora, o racional da norma busca evitar o conflito positivo entre dois lançamentos com fundamentos diferentes, mas certamente não alcança as hipóteses em que não houve lançamento anterior, até porque resta evidente que a ausência de lançamento sequer possibilita a ocorrência de conflito. Na hipótese de a fiscalização não autuar períodos anteriores, é evidente que a ausência de lançamento não revela manifestação de critério jurídico, em sentido positivo (note-se que o CTN condena a mudança nos critérios jurídicos

adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento). Ora, se lançamento não houve, inexistente mudança de critério, de sorte que a restrição sequer pode ser aplicada.

Aplicando esse racional para o caso dos autos, resta evidente que também aqui não houve a reclamada alteração de critério jurídico. A Fiscalização, em nenhum momento, se manifestou expressamente no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pela Recorrente, o que, de pronto afasta a acusação trazida em voluntário.

A própria Recorrente admite esse fato quando diz que essa foi a primeira vez que a Fiscalização *“revisa e questiona a natureza do produto adquirido e sua respectiva classificação fiscal em relação à RECORRENTE”*.

Ora, se essa foi a primeira vez que a Fiscalização revisou e questionou a classificação fiscal, como isso poderia caracterizar alteração de critério jurídico? Como bem destacou a PGFN em suas contrarrazões, *“se não houve previamente adoção de critério jurídico acerca da classificação fiscal do produto em relação ao mesmo sujeito passivo, é logicamente impossível que tenha havido posterior alteração de critério jurídico”*.

Dessa forma, nego provimento na matéria.

8. Da exigência de multa, juros de mora e correção monetária

A Recorrente, afirmando ter agido *“de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007”*, defende que *“a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária”*.

Novamente sem razão a Recorrente.

O parágrafo único do art. 100 do CTN, quando fala que a observância de normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por óbvio que se refere a normas complementares de caráter tributário, e não a qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. Não é à toa que este art. 100 está inserido no Título I do Livro Segundo do CTN, que trata de “Legislação Tributária”.

Aliás, o art. 96 do CTN expressamente diz isso quando cita as normas complementares (art. 100) como parte da “legislação tributária”.

LIVRO SEGUNDO
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
TÍTULO I
Legislação Tributária
CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Seção I

Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Seção II

Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decre

(...)

Seção III

Normas Complementares

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.

A ideia que está por trás desse dispositivo legal é a preservação da segurança jurídica das relações tributárias estabelecidas entre o ente tributante e o administrado, evitando-se, com isso, que o administrado, mesmo cumprindo com as orientações passadas pela administração tributária, possa ser de alguma forma onerado por essa mesma administração.

Por isso não podem os atos emanados pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, terem o efeito pretendido pela Recorrente de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

Dessarte, também nesse ponto nego provimento ao Recurso Voluntário.

9. Da exigência de multa

A Recorrente sustenta, ainda, que *“a imposição de multa no presente caso em relação a essa parcela do crédito tributário também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64, que está em pleno vigor e determina a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal de decisão irrecorrível de última instância administrativa”*.

Reclama da decisão da DRJ, que teria concluído que, *“a partir da vigência do CTN, somente haveria exclusão de penalidades para o contribuinte que observasse decisão administrativa definitiva da qual não fosse parte no processo específico se houvesse uma lei que*

atribuísse eficácia normativa às referidas decisões administrativas. E isso, até o presente momento, não existe”.

Aponta que o disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/64 está em pleno vigor e não foi revogado pelo CTN, e seu comando foi repetido nos Regulamentos do IPI posteriores ao CTN, “conforme se verifica da leitura dos arts. 486, II, “a”, do RIPI/02 e 567, II, “a”, do RIPI/10, normas idênticas que têm como fundamento o próprio art. 76, II, “a”, da Lei n 4.502/64”.

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

Não obstante os argumentos da Recorrente, fato é que esta discussão já foi pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a publicação da Súmula CARF nº 167, que expressamente determina que o art. 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502/64 deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

Súmula CARF nº 167

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.262, 9101-002.225, 9303-007.440, 1401-001.900, 1401-002.077, 3302-006.110, 3302-006.579, 3402-004.280 e 9303-009.259.

Assim aplicando-se a Súmula CARF nº 167, de 2021, vinculante para este Colegiado por força da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, é de se concluir pela impossibilidade de afastamento da multa no presente caso, conforme pleiteia a Recorrente.

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário também em relação a esta matéria.

10. Dos créditos decorrentes dos refrigerantes recebidos em transferência para comercialização

Por fim, a Recorrente reclama da decisão da DRJ que “entendeu que no Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), instituído pela Lei nº 10.833/2003, a incidência do IPI seria única e, já tendo havido a incidência do imposto na saída do estabelecimento industrial, não haveria que se falar em crédito de IPI na entrada desses produtos, além de que na posterior comercialização desses produtos, não teria havido recolhimento de IPI pela RECORRENTE”.

Em sentido contrário, a Recorrente sustenta que “tem direito ao crédito de IPI em questão, porque os refrigerantes foram recebidos em transferência, com destaque do imposto, tendo havido, também, o recolhimento do IPI na etapa seguinte, na qual os produtos foram efetivamente destinados à comercialização”.

Afirma que “a legislação que instituiu o REFRI não trata especificamente dessa matéria e a regra geral é de que a suspensão é facultativa na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa (art. 43, X, do RIPI/10)”.

Diz que “não procede a afirmação da DECISÃO de que não haveria destaque do IPI na saída desses produtos, pois a RECORRENTE juntou as notas fiscais que comprovam a comercialização desses produtos com recolhimento do IPI (fls. 1.300 a 1.386)”.

Defende que “eventual manutenção da glosa dos créditos afrontaria o princípio da não-cumulatividade e causaria verdadeiro bis in idem, pois estaria sendo exigido IPI em duplicidade do contribuinte, na medida em que a AUTORIDADE glosa o crédito de IPI relativo aos refrigerantes recebidos em transferência, sem levar em conta que o imposto foi debitado na operação de venda subsequente”.

Mais uma vez, sem razão a Recorrente.

Em primeiro lugar, é preciso que se diga que não há controvérsia nos autos de que a Recorrente tenha sido optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI) até o mês de abril de 2015. Isso foi afirmado pela Fiscalização e não foi contradito pela Recorrente.

Quanto ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, revogado pela Lei nº 13.097, de 2015, o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, previa uma adesão espontânea das empresas para apuração das Contribuições e do IPI em função do valor-base, expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência (preço médio de venda). Ainda segundo o art. 58-J, a adesão pelo regime (REFRI) não era do estabelecimento, mas sim da empresa como um todo:

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo,

alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados.

(...)

§ 4º O preço de referência de que trata o caput deste artigo será apurado com base no preço médio de venda:

I – a varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização;

II – a varejo, divulgado pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, para efeito de cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; ou

III – praticado pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante.

(...)

Além disso, o art. 58-N da Lei nº 10.833, de 2033, era claro em estabelecer que a forma de incidência do IPI nesse regime (REFRI) era monofásica, o que, por óbvio, significa a impossibilidade de aproveitamento de crédito:

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

II – sobre os produtos de procedência estrangeira no desembarço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.

Por isso a Fiscalização, de forma acertada, glosou os créditos do IPI apropriados pelo estabelecimento 07.196.033/0027-37 da Recorrente em relação a produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento (produtor) da Recorrente para posterior comercialização.

Se a tributação é monofásica, incidindo o IPI na saída do produto do estabelecimento produtor para o estabelecimento que irá comercializá-lo, não há qualquer sentido em se falar em aproveitamento de crédito por parte do segundo estabelecimento.

Não obstante, a Recorrente, desde a apresentação da peça impugnatória, vem sustentando que houve *“também, o recolhimento do IPI na etapa seguinte, na qual os produtos foram efetivamente destinados à comercialização”*, e que isso justificaria o aproveitamento do crédito de IPI destacado nas notas fiscais dos produtos recebidos em transferência do estabelecimento produtor.

Para demonstrar o alegado, a Recorrente afirma ter juntado aos autos, nas e-fls. 1.299 a 1.386, *“as notas fiscais que comprovam a comercialização desses produtos com recolhimento do IPI”*.

Mas é aí que se engana a Recorrente. Essas notas fiscais apresentadas nas e-fls. 1.299 a 1.386 não comprovam qualquer comercialização com recolhimento do IPI de produtos recebidos em transferência do estabelecimento produtor. Pelo contrário, elas demonstram a comercialização desses produtos sem qualquer tributação do IPI.

Conforme bem destacado no voto condutor do Acórdão da DRJ, e confirmado por este relator a partir da verificação dos documentos apresentados nas e-fls. 1.299 a 1.386, as notas fiscais apresentadas pela Recorrente só trazem o destaque do IPI para os produtos industrializados no próprio estabelecimento autuado (CFOP 5401). Os produtos recebidos em transferência do estabelecimento produtor foram TODOS, repita-se, TODOS, vendidos sem o destaque do IPI na nota fiscal.

Sobre esse ponto específico, reproduzo o seguinte excerto do voto condutor do Acórdão da DRJ:

Neste sentido, a impugnante alega que "houve saída posterior daqueles produtos com recolhimento do imposto, conforme se verifica das notas fiscais anexas (DOC. 14)".

Referidos documentos estão juntados às fls. 1.299/1.386, dos quais são listadas 3 saídas de produtos com destaque de IPI da filial Norsa CNPJ 07.196.033/0027-37, conforme resumo abaixo:

Data	Emitente	CNPJ	Destinatário	CNPJ	Número NF-e	CFOP	Valor	IPI
17/01/2014	NORSA REFRIG.	07.196.033/0027-37	BOMPREGO	13.004.510/0065-43	1483635	5401/5403/5405	R\$ 7.947,73	R\$ 239,45
30/06/2014	NORSA REFRIG.	07.196.033/0027-37	BARCELONA ATACADISTA	07.170.943/0086-09	1594044	5401/5402/5403	R\$ 17.146,92	R\$ 142,47
25/11/2014	NORSA REFRIG.	07.196.033/0027-37	ATACADAO INDUSTRIAL	75.315.333/0051-78	16988925	5102/5401/5405	R\$ 6.846,43	R\$ 285,15
	TOTAL							R\$ 667,07

Em consulta aos citados documentos fiscais, percebe-se que o IPI está destacado apenas nas vendas sob o código **CFOP 5401** ("Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto"), não havendo destaque do imposto nas demais vendas, sob os códigos **CFOP 5102** ("Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros"), **CFOP 5403** ("Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto") e **CFOP 5405** ("Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído").

Ou seja, ao contrário do que alega a defesa, **não há destaque do IPI nas vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.**

O destaque de IPI nas vendas da autuada ocorre apenas nos casos de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, em que a fiscalizada encontrava-se na condição de contribuinte substituto.

Pelo exposto, entendo que nenhum dos casos apresentados pelo impugnante confirma a tese da defesa de débitos decorrentes de saídas com destaque de IPI referentes a "venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" (CFOF 5102, 5403 e 5405).

Quanto à diligência suscitada pela Recorrente para o saneamento de qualquer dúvida em relação ao fato de ter havido ou não recolhimento do IPI na saída final dos refrigerantes para comercialização, julgo-a absolutamente desnecessária para o deslinde da questão.

Se já parecia quase que inacreditável que o estabelecimento autuado da Recorrente pudesse ter submetido à tributação do IPI um produto que, na etapa em que se encontrava, não mais estava sujeito a essa tributação, as notas fiscais apresentadas pela própria Recorrente nas e-fls. 1.299 a 1.386 demonstram, de forma cristalina, que isso não ocorreu. Não há, portanto, qualquer dúvida a ser esclarecida.

Assim, é de rigor a manutenção da glosa dos créditos decorrentes dos produtos recebidos em transferência pelo estabelecimento autuado para posterior comercialização.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles