



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

**Processo nº** 10540.720753/2017-38  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-001.776 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 30 de janeiro de 2019  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** NORSA REFRIGERANTES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

### **Relatório**

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória da Conquista (BA), por falta de recolhimento do IPI, devido à escrituração e utilização de créditos indevidos desse imposto. A*

*exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 27, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 24.094.849,92, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 50.764.931,58. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório Fiscal das fls. 28 a 57 e seguem resumidos.*

*Os créditos foram reputados indevidos, porque, inexistindo lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de aquisição, o interessado calculou créditos e os registrou na escrita fiscal, mediante utilização de alíquota do IPI em desacordo com os fatos apurados e com a legislação aplicável.*

*As notas fiscais de aquisição se referem a “kits” de produtos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Esses “kits” foram fornecidos pelo estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 61.454.393/0001-06, localizado em Manaus (AM), doravante designado “Recofarma”. O autor do procedimento fiscal esclarece que os “kits” são insumos do processo produtivo do interessado e são denominados pelos adquirentes em geral de “concentrados”, sendo que, do ponto de vista da fiscalização, devem ser identificados como “kits fornecidos pela Recofarma”, ou simplesmente “kits”. Para fins de cálculo e escrituração do crédito inexistente nas notas fiscais, o interessado invocou o art. 237 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, que autoriza, na situação ali referida, crédito do IPI calculado como se devido fosse. Em razão disso, o interessado aplicou, sobre o valor dos “kits”, a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, a qual, até 30 de setembro de 2012, era de 27% e a partir de 1º de outubro de 2012 passou a ser de 20%. Enfocando o enquadramento legal invocado pelo estabelecimento para apuração dos créditos, a fiscalização verificou erro no tocante à alíquota do IPI utilizada, decorrente de equívoco na classificação fiscal dos “kits” no citado Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*O autor do procedimento fiscal informa que os “kits” fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, que são acondicionados em embalagens individuais, como bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner, sendo que o conteúdo pode ser líquido ou sólido.*

*O processo produtivo dos refrigerantes, excetuadas as bebidas sem açúcar, foi resumido pela fiscalização, como segue. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos “kits”, sendo assim obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento. O conteúdo de cada embalagem que integra o “kit” é separadamente colocado no tanque, para onde foi enviado o xarope simples. O equipamento faz a mistura, resultando no xarope composto. Tal operação industrial é executada seguindo detalhadas especificações técnicas. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita a diluição desse xarope. Por se tratar de preparação destinada à elaboração de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida. O processo produtivo das*

*bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos “kits” são misturados, o engarrafador adiciona apenas água, caso em que o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o que antes havia sido chamado de xarope simples.*

*Em regra, continua o autor do procedimento fiscal, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo a elaboração de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros, normalmente bares e restaurantes, para emprego nas máquinas chamadas “post mix. Nesse caso, a mistura com gás carbônico e água ocorre na citada máquina, e não no estabelecimento engarrafador.*

*Em minucioso arrazoado, a fiscalização expõe os motivos pelos quais discorda da classificação fiscal dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, dizendo que salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) trata de produtos que se apresentam em corpo único. Nesse contexto, analisa as hipóteses de exceção, em que bens formados por elementos constitutivos distintos são classificados em código único, servindo de exemplo os produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI do SH, bem assim os artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem e também os sortidos acondicionados para venda a retalho. Feita essa análise, a fiscalização pondera que todas essas hipóteses se referem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas das dos “kits” fornecidos por Recofarma.*

*Considerando que as regras excepcionais antes referidas não podem ser aplicadas aos “kits” adquiridos pelo estabelecimento interessado, a fiscalização afirma inexistir base legal para classificação em código único. Além disso, o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), hoje Organização Mundial das Alfândegas (OMA), com sede em Bruxelas, na Bélgica, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos “kits”, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento mediante incorporação, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), do item XI da Nota Explicativa da Regra Geral 3, b, para interpretação do SH, conforme consta na tradução juramentada das fls. 261 a 281, referente ao documento original em inglês das fls. 282 a 313. Tendo em vista o que dispõe o art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), a fiscalização afirma que está vinculada a esse entendimento.*

*O autor do procedimento fiscal acrescenta que, segundo os adquirentes dos “kits”, a base legal para a classificação desses produtos em código único seria a Regra Geral 1, pela qual a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH. Ocorre que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI usa as expressões “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que são aplicáveis exclusivamente a produtos apresentados em corpo único. Com efeito, o concentrado é uma preparação que*

*contém todos os extratos e aditivos que compõem a bebida a que se destina. No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os kits fornecidos por Recofarma e o concentrado para máquinas “post mix”, produto esse que os engarrafadores reconhecem classificar-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Reporta-se às disposições da Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que, dispõe, em especial, sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, reportando-se também ao regulamento dessa lei, aprovado pelo Decreto nº 6.871, de 4 de junho de 2009.*

*Continua o relatório fiscal, dizendo que a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” só pode ser aplicada ao insumo que é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida, sendo que, no caso de refrigerantes, essa diluição ocorre por acréscimo de água carbonatada.*

*Além disso, várias embalagens individuais que integram os “kits” contêm substâncias puras, e não “preparações”, que são classificadas em outras posições da TIPI, que não a 21.06. Tais substâncias puras passam exclusivamente por operação de reacondicionamento executada por Recofarma em Manaus, não fazendo jus sequer à isenção do art. 81, II, do RIPI de 2010. Apesar disso, tais insumos incrementam a base de cálculo do crédito apurado pelo estabelecimento interessado.*

*Concluindo pela classificação individualizada dos componentes dos “kits” com base na Regra Geral 1, a fiscalização informa que esses componentes enquadram-se em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, motivo pelo qual, mesmo que fosse cabível o enquadramento no art. 237 do RIPI de 2010, o crédito equivalente ao imposto calculado como se devido fosse seria zero, e não o valor apurado pelo interessado.*

*Feita a reconstituição da escrita fiscal em razão das glosas de créditos, emergiram saldos devedores do IPI, os quais foram exigidos de ofício, com o acréscimo de juros de mora e multa.*

*Cientificado da exigência em 27 de julho de 2017, segundo consta no Aviso de Recebimento (AR) da fl. 331, o sujeito passivo solicitou a juntada, via Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), em 24 de agosto de 2017, da impugnação das fls. 336 a 397, firmada por advogados credenciados pela procuração das fls. 399 e 400, e pelos documentos societários e de identificação das fls. 401 a 425, alegando o que segue resumido.*

*Argumenta que os concentrados são beneficiados por duas isenções, segundo consta nas notas fiscais respectivas, a saber: (a) a do art. 81, II, do RIPI de 2010, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM), sendo que o crédito correspondente foi assegurado expressa e especificamente ao impugnante pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3 e pelo entendimento do*

*Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), manifestado no Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484; e (b) a do art. 95, III, do RIPI de 2010, sendo que o crédito para o adquirente decorre do próprio RIPI, não tendo sido objeto do mencionado Mandado de Segurança nº 95.0009470-3.*

*Afirma que a fiscalização não considerou que os concentrados adquiridos de Recofarma foram elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, conforme item 95.1 do Relatório Fiscal, dizendo que, embora conste do item 95.1 do Relatório Fiscal, na fl. 51 do processo, que teria sido emitido um Relatório de Ação Fiscal de nº 01, cuja matéria seria a suposta ausência de matéria-prima extrativa vegetal na elaboração dos concentrados. O impugnante alega que foi intimado exclusivamente sobre um único “Relatório Fiscal”, o das fls. 28 a 53, inexistindo nos autos, entre as fls. 1 a 333, qualquer “Relatório de Ação Fiscal nº 01”.*

*Segue o impugnante, sustentando que, na condição de terceiro, adquirente do concentrado, não pode ser responsabilizado por suposto erro na classificação fiscal do citado produto. O fornecedor Recofarma emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a classificação fiscal no Ex 01 do código 21.06.90.10 da TIPI, o que é bastante e suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada para fins do cálculo do crédito. Pondera que o art. 62 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem às prescrições legais e regulamentares, sendo que, ao regulamentar esse dispositivo legal, os RIPIs de 1972, 1979 e 1982 acrescentaram que caberia ao adquirente também o exame da correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, como se verifica do art. 173 do RIPI de 1982, que reproduz fielmente os arts. 169 e 266 dos RIPIs de 1972 e 1979, respectivamente.*

*Na vigência do mencionado art. 173 do RIPI de 1982, o fisco chegou a exigir multas dos adquirentes que deixaram de verificar a correção da classificação fiscal adotada pelos fornecedores, conforme se verifica do art. 368 do mesmo RIPI de 1982, o que foi objeto de questionamento na esfera administrativa e no âmbito judicial, até que a 6ª Turma do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR), no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 105.951-RS, em que foi relator o Ministro Carlos Mario Velloso, decidiu que o acréscimo da obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964. Esse entendimento foi seguido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 552.479, e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). O RIPI de 1998 e os RIPIs de 2002 e 2010 suprimiram tal acréscimo regulamentar, conforme, respectivamente, arts. 266 e 327.*

*Portanto, conclui o impugnante, nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota de aquisição. Sendo lícito e correto aceitar a classificação fiscal dos produtos fornecidos por Recofarma, constante de nota fiscal*

*idônea, é legítimo o direito de o adquirente calcular o crédito do IPI decorrente da alíquota de 20%, correspondente à classificação fiscal.*

*Sob outra perspectiva, a defesa se insurge contra uma suposta alteração de critério jurídico, que é vedada pelo art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque sempre calculou os créditos do IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 21.06.90.10 e a autoridade sempre aceitou essa alíquota.*

*À vista disso, o novo critério jurídico adotado não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 27 de julho de 2017, data em que tomou ciência do lançamento ora contestado, no qual, pela primeira vez, foi rejeitada a alíquota utilizada para cálculo do crédito do IPI em relação ao impugnante. Admitindo-se que a data de 27 de julho de 2017 não seja aquela em que a autoridade introduziu esse novo critério jurídico, o que se admite apenas para argumentar, deveria ser considerado como marco para tal alteração a data de 22 de dezembro de 2014, em que ocorreu a ciência do auto de infração lavrado contra o estabelecimento Recofarma, fornecedor do referido insumo e que consignou a classificação na respectiva nota fiscal. Naquele auto de infração, que ainda aguarda julgamento na esfera administrativa, exigiu-se de Recofarma exclusivamente multa em razão de ter supostamente classificado o concentrado para refrigerantes de forma equivocada, porquanto esse insumo não poderia ter sido classificado em uma única posição.*

*Ademais, e sem prejuízo do que foi exposto anteriormente, registre-se que no Parecer nº 405/2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que vincula os órgãos da administração pública, foi adotada, conforme consta em seu item 102, a classificação do concentrado para refrigerantes no código 21.06.90.10 Ex. 01, ao reconhecer o direito a crédito do IPI ao adquirente do concentrado, pela aplicação da alíquota de 27%, vigente na época.*

*No tocante à classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, propriamente dita, a defesa discorre sobre a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados no âmbito de projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais previstos no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, conforme Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010. Acrescenta que a Suframa também é dotada de competência para definir o respectivo processo produtivo básico (PPB) do produto incentivado, sendo necessário que, para tal finalidade, identifique a classificação fiscal do produto. Em suma, a Receita Federal também é competente para definir a classificação fiscal de produtos, mas sem exclusividade. O STJ, a propósito, decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, naquele caso, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), conforme REsp 1.555.004/SC.*

*O impugnante se reporta ao Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a Resolução do CAS nº 298/2007, que aprovaram o projeto industrial de Recofarma, para fruição dos benefícios fiscais do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, e do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, em relação ao produto definido como concentrado para refrigerantes, e que consiste em “preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado”. Vê-se, pois, que, a partir da definição dada pela Suframa ao produto fabricado por Recofarma, a própria Suframa reconhece que o concentrado, por ser “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes ou “kits”, sem que isso desnature a sua condição de produto único, no caso, concentrado para refrigerantes, classificado no código 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI.*

*Na sequência, o impugnante afirma que o autor do procedimento fiscal subverteu a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação do SH, pois aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras Gerais 2 e 3) antes da primária (Regra Geral 1). Agindo assim, concluiu que o concentrado para refrigerantes em questão não poderia ter sido classificado no código 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI, porque seria composto por diversas partes não misturadas e não estaria pronto para uso pelo destinatário do produto, no caso o impugnante. Às classificações dos componentes do concentrado, segundo a fiscalização, correspondem, na sua grande maioria, a alíquota zero, em prejuízo do crédito a que faz jus o interessado.*

*Para a defesa, o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral 3, b, também reforça que os concentrados para refrigerantes, entregues em forma de “kits”, são tratados como produtos únicos, porque a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes. Transcreve o texto:*

*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 fabricação industrial de bebidas, por exemplo.*

*E a razão de ser afastada a aplicação da regra de exceção (Regra Geral 3, b), que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial, é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para refrigerantes da posição 22.02, qual seja, o código 2106.90.10 Ex 01, ao qual se chega pela Regra Geral 1.*

*Acrescenta que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23 de agosto de 1985, citada pela fiscalização, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê do SH da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB e, pois, não é aplicável ao sistema jurídico brasileiro. Ainda que tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira fosse aplicável, o que se admite apenas para fins de argumentação, não importaria na alteração da classificação do concentrado dada pelo fornecedor, porque, na legislação dos países*

*envolvidos na consulta que motivou aquela decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, a saber, Japão, Canadá, Maurícia e Austrália, o concentrado para refrigerantes não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual, naqueles países, foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias 2 e 3, b.*

*A defesa destaca o fato de que há outras mercadorias que, da mesma forma que o concentrado para refrigerantes, são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, e, a despeito disso, são classificadas em uma única posição, como é o caso dos produtos químicos importados em “kits” para, após a mistura, comporem os explosivos classificados na posição 36.02, conforme Nota 3 da Seção VI da TIPI. O mesmo ocorre com os temperos apresentados em oito frascos de vidro, contendo cada frasco duas preparações diferentes, que são classificados como uma única mercadoria, em razão de sua finalidade e de existir um código específico na TIPI.*

*Ademais, o fato de os concentrados para refrigerantes adquiridos de Recofarma não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso por quem fabrica os refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento do impugnante, todo processo produtivo consiste na elaboração de refrigerantes e, portanto, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário que, no caso, é o impugnante. Nesse sentido, as próprias Nesh, em seu subitem 7, relativo à posição 2106.90, reconhecem, de um lado, que as preparações compostas dessa posição podem conter a totalidade dos ingredientes aromatizantes que caracterizam determinada bebida ou apenas parte desses ingredientes e, de outro lado, a possibilidade de essas preparações serem transportadas em partes, para evitar o transporte desnecessário de grandes quantidades de água etc., do que se deduz que essas partes, quando entregues em conjunto, podem ser acondicionadas em embalagens separadas.*

*Por fim, se houvesse qualquer dúvida quanto à aplicação do código 2106.90.10 Ex 01 aos concentrados para refrigerantes, constante das notas fiscais emitidas por Recofarma, essa deveria prevalecer por ser a classificação dada pela Suframa, em ato administrativo, devendo ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional.*

*Mudando de ponto de vista, o impugnante volta a arguir o direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de refrigerantes, em razão do benefício previsto no art. 81, II, do RIPI de 2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967. Com efeito, embora a fiscalização tenha afirmado que o impugnante teria escriturado os créditos do IPI com base no art. 237 do RIPI de 2010, que trata do crédito previsto no art. 95, III, do mesmo regulamento, é preciso considerar que constam das respectivas notas fiscais que os concentrados são beneficiados por duas isenções, autônomas, independentes e suficientes, entre si. Em primeiro lugar, a do art. 81, II, do RIPI de 2010, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, tendo sido assegurado o crédito do IPI para o impugnante pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 95.0009470-*

*3 e pelo entendimento do Plenário do STF, manifestado no RE nº 212.484. Em segundo lugar, a do art. 95, III, do RIPI de 2010, que não foi objeto do antes mencionado Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, mas que expressamente outorga crédito ao adquirente do insumo elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.*

*Portanto, para que fossem glosados os créditos do IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, seria necessário refutar todos os fundamentos que embasam o direito ao crédito relacionado a cada uma das duas isenções, referidas acima, ao passo que, para que sejam aceitos os referidos créditos, basta que seja acolhido qualquer um dos fundamentos desenvolvidos pelo impugnante, relativos ao mérito da questão.*

*Com efeito, em 23 de maio de 1995, o impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 95.0009470-3 para que fosse assegurado o seu direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus, e, em 18 de junho de 1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança. Por outro lado, ainda que não seja acatado o fundamento formal acima desenvolvido, o que se admite apenas para fins de argumentação, o crédito do IPI decorrente da aquisição dos concentrados isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, também deve ser reconhecido em razão do entendimento pacífico do Plenário do STF sobre a matéria, firmado no julgamento do RE nº 212.484-2/RS, que permanece hígido até que seja concluído o julgamento do RE nº 592.891-SP, no qual o STF reconheceu ainda a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.*

*Adiante, a defesa alega a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária. Esse efeito seria produzido pelos atos baixados, no caso concreto, pela Suframa.*

*Especificamente sobre a impossibilidade de exigência de multa, a defesa afirma que, mesmo na hipótese de serem superados os argumentos antes desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, também não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. No caso, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal: Acórdãos: 02-02.895, de 28 de janeiro de 2008, relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; 02-02.752, de 2 de julho de 2007, relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto e 02-0.683, de 18 de novembro de 1997, relator Conselheiro Marcos Vinicius Neder de*

*Lima. Isso atrai os arts. 486, II, “a”, do RIPI de 2002 e 567, II, “a”, do RIPI de 2010, para fins de exclusão da multa exigida.*

*Alega a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto de infração.*

*Encerra pedindo o cancelamento do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário correspondente.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS por intermédio da 3ª Turma, no Acórdão nº 10-60.791, sessão de 26/10/2017, julgou improcedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.*

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

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.*

*É inócua a alegação de nulidade da autuação, fundada em suposta preterição do direito de defesa, pelo desconhecimento de um relatório mencionado pela fiscalização, que é irrelevante para a solução do litígio.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE “KITS” DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI, UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS.*

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

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

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

*A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência*

*da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário reiterando as mesmas matérias versadas em impugnação para reforma da decisão recorrida e desconstituição da autuação fiscal.*

É o relatório.

No recurso voluntário, a contribuinte irressigna-se contra a decisão da DRJ abordando as matérias suscitadas em impugnação, com o acréscimo de outras duas (apontadas a seguir) não enfrentadas na 1ª instância.

Em síntese o recurso abordou:

- Da não responsabilidade da impugnante (terceiro, adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;
- Da alteração de critério jurídico;
- Da competência da Suframa para efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;
- Da natureza do produto elaborado pela Recofarma e da classificação fiscal efetuada pela Suframa;
- Da classificação fiscal definida pelas regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado e NESH;
- Da aplicação do art. 112 do ctn (**matéria não impugnada**);
- Da ilegalidade do auto, por ter deixado de considerar uma parcela do crédito do IPI na respectiva apuração (**matéria não impugnada**);
- Do direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcóolicas seja em relação à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, seja em relação à isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75;
- Da coisa julgada formada MS nº 95.0009470-3 isenção do art. 81, II, do RIPI/10 (base legal no art. 9º do DL nº 288/67)
- Do benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/10 (base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75);
- Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
- Da impossibilidade de exigência de multa;
- Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

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

Deve ser consignado que no processo administrativo fiscal nº 10580.724116/2017-64, de relatoria do Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, em que, de igual modo ao presente, figura como recorrente a empresa Norsa Refrigerantes S/A, foi suscitada dúvida em relação ao efetivo trânsito em julgado do Mandado de Segurança referido.

A decisão recorrida proferida no processo administrativo fiscal nº 10580.724116/2017-64 não acolheu a tese da Recorrente sob os pressupostos de que (i) as decisões judiciais devem ser interpretadas de forma literal e restrita e (ii) a decisão judicial quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito de insumo proveniente de saída isenta está restrita à aquisição de concentrados para refrigerantes, o que não é o caso dos insumos adquiridos da Recofarma, compostos por diversos produtos separados, e não um concentrado único para fabricação de refrigerantes, conforme consta da ementa de decisão sob exame.

No referido processo, defende a Recorrente que:

*"7.1.5 (...) à época em que impetrado o Mandado de Segurança, os produtos elaborados pela Recofarma eram entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2 e eram chamados de concentrados pela fornecedora, conforme se verifica de notas fiscais de venda emitidas pela Recofarma.*

*(...)*

*7.1.7 O pedido formulado na inicial do MSI nº 95.0009470-3 abrange quaisquer aquisições de matérias-primas isentas oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus utilizadas na industrialização de produtos tributados, inclusive e exemplificativamente, o concentrado, classificado na posição 2106.90 e que conforme as notas fiscais já eram entregues de forma desmembrada."*

A Recorrente no Mandado de Segurança mencionado requereu:

"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;"

Prossegue a Recorrente:

*"7.1.9. Em 18.06.1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança e, pois, tal concessão integral comprova que o direito ao crédito de IPI foi reconhecido para **todas** as matérias primas isentas inclusive, o concentrado descrito nas notas fiscais que eram entregues em "kits", oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, para emprego na fabricação dos seus produtos tributados."*

Por sua vez, da decisão recorrida se extraem as seguintes informações:

*"A defesa alega que "o pedido formulado na inicial do MSI nº 95.0009470- 3 foi amplo e abrangeu todos os componentes do concentrado, porque tratou dos produtos classificados na posição 2106.90 da TIPI/88", e que "à época em que impetrado o MSI nº 95.0009470-3, os 'concentrados' fabricados pela RECOFARMA já eram entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2 e já eram chamados de 'concentrados' pela fornecedora".*

*Por outro lado, ao contrário do que alega a contribuinte, a Autoridade Fiscal informa desconhecer o desfecho do Mandado de Segurança nº 95.00094703, nos seguintes termos:*

*No que toca ao Mandado de Segurança MS nº 95.00094703 (0009470-05.1995.4.05.8100), impetrado pela fiscalizada e citado em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, cuja Apelação foi tombada sob outro (96.05.012766 - 000127632.1996.4.05.0000), só fora possível verificar o seu andamento processual e sua conexão com um segundo mandado de segurança, o de nº 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100).*

*Em consulta aos documentos juntados ao processo, este julgador teve acesso à Sentença nº 1280/95, às fls. 181/189, referente ao Mandado de Segurança nº 95.9470- 3, com trecho reproduzido a seguir:*

*3.1 Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem da impetrada, para 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.*

(...)

*Por outro lado, da sentença, a União formalizou apelação, às fls. 190/197, autuada sob o processo nº 0001276-32.1996.4.05.0000, recebida em duplo grau, com Acórdão Publicado no DJ da União em 08.05.97 (1ª parte - TRF5), da qual não se teve acesso e não foi encontrada cópia da decisão nos autos, conforme consulta abaixo.*

*Ou seja, as informações disponíveis no processo administrativo dão conta de que a apelação da União em relação a referida decisão judicial foi recebida com efeito devolutivo e suspensivo, isto é, suspendendo os efeitos da decisão de 1ª instância, permitindo a plena atuação do órgão fiscalizador.*

*Por fim, fundamental mencionar o apontamento da fiscalização no sentido de que fora possível verificar a conexão do Mandado de Segurança nº 95.00094703 "com um segundo mandado de segurança, o de nº 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100). Ao contrário do MS nº 95.00094703 (0009470-05.1995.4.05.8100), o MS nº 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100) ainda está em trâmite no TRF da 5ª Região, encontrando-se sobrestado por repercussão geral, após manifestação do STF no âmbito do RE nº 243.858/CF".*

*Como dito, ao contrário do que afirma a defesa, a **Autoridade Fiscal não conseguiu verificar a existência da coisa julgada no MSI nº 95.0009470-3**, estando a questão judicial que trata da matéria sobrestada em razão do reconhecimento de repercussão geral, após manifestação do STF no âmbito do RE nº 243.858/CF, conforme seguintes trechos da decisão:*

*O Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal, ao examinar o RE 592.891, atualmente sob relatoria da Ministra Rosa Weber, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional ora discutida (Tema 322). Veja-se a ementa do julgado:*

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”*

*Diante do exposto, com base no art. 328, parágrafo único, do RI/STF, determino o retorno dos autos à origem, a fim de que sejam observadas as disposições do art. 543-B do Código de Processo Civil.”*

Como visto, há dúvida razoável a justificar a conversão do feito em diligência para se aferir o efetivo trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, conforme alegado pela Recorrente e não acatado pela decisão recorrida proferida no processo administrativo fiscal nº 10580.724116/2017-64.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento do Recurso em diligência, para que a Recorrente, no prazo de até 60 (sessenta) dias providencie (i) certidão de trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 95.0009470-3; (ii) certidão de inteiro teor do referido processo (certidão de objeto e pé) e (iii) certidão e documentos para que se possa aferir

Processo nº 10540.720753/2017-38  
Resolução nº **3201-001.776**

**S3-C2T1**  
Fl. 902

---

eventual conexão do Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, com o Mandado de Segurança de nº 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira