



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10580.726272/2017-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-006.747 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO. TRANSCRIÇÃO DE TRECHOS DA ACUSAÇÃO E/OU DA DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO REFERENCIADA OU *PER RELATIONEM*.

Utilizar-se das razões do TVF para fundamentar a decisão não é motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidiu o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no TVF, qual o argumento que sustenta sua decisão, transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido.

Tal técnica de decisão, a fundamentação *per relationem*, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

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

PRÁTICA REITERADA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ART. 100, INCISO III, CTN.

A inexistência de autuações, em procedimentos de fiscalização, por erro de classificação fiscal, não configura prática reiterada, que exige condutas comissivas, não sendo extensível às omissivas.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB. APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, a LINDB (Lei Ordinária) não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, define que esta tarefa é reservada à Lei Complementar.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1435/75. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL, EXCLUSIVE AS DE ORIGEM PECUÁRIA.

Não procede a tese de que o termo "matéria-prima", contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI - 2010, operações que deverão ocorrer somente após sua entrada no estabelecimento beneficiado com a isenção.

Conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

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

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto acompanhou o relator pelas conclusões no que se refere à aplicação do art. 24 da LINDB, por entendê-lo não aplicável por razão distinta (especialidade). O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco registrou sua alteração de posicionamento no que se refere a classificação das mercadorias em discussão nos autos, acompanhando o relator.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) de IPI, no valor total de R\$97.434.708,50, com juros de mora calculados até 31/08/2017. O Termo de Verificação Fiscal, juntado às fls. 28/88, é parte integrante do Auto de Infração, descrevendo o procedimento fiscal adotado e as infrações identificadas, *in verbis*:

2 – RESUMO DA IRREGULARIDADE APURADA

2.1 Foi constatado o recolhimento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no período de 2013 a 2015, em razão da utilização indevida de créditos decorrentes da aquisição de produtos de empresas localizadas no Estado do Amazonas, por ausência de previsão legal e também por erro de classificação fiscal dos produtos denominados de kits/concentrados para fabricação de bebidas.

3 – DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

(...)

3.3 A fiscalizada também apresentou os seguintes esclarecimentos:

=> Que não localizou ações de polo ativo relacionados ao objeto da presente fiscalização, relativamente ao período fiscalizado;

=> Que a base legal utilizada nos valores lançados a título de outros créditos é: **Presumido** – Aquisição de mercadoria oriunda da Amazônia: Artigo 225, § 2º e artigo 237 do Decreto 7212/2010 – RIPI/2010. **Material intermediário de produção**; Art. 226, I do RIPI/2010. **Reversão Estorno/Perda**: Art. 254, IV do RIPI/2010. **Outros créditos**: Artigo 226 do RIPI/2010.

=> Que os Kits concentrados fornecidos pela Arosuco são classificados em parte “A” (líquida) e parte “B” (sólida). Sendo a parte “A” composta por uma mistura de diversos

aromas e flavorizantes e a parte “B” composta de diversos sais, ácidos e conservadores químicos, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes;

=> Que as partes A e B do Kit Concentrado possuem ingredientes específicos, pesados e quantificados na quantidade exata para fabricação das bebidas, sendo responsáveis pela atribuição de sabor e outros aspectos sensoriais do refrigerante, ou seja, não é possível a utilização de apenas um dos componentes para elaboração do produto final.

=> Em relação ao processo produtivo dos refrigerantes, informou que o processo se inicia com a aquisição dos concentrados das empresas Arosuco e Pepsi, sendo os concentrados utilizados junto com o açúcar e dissolvido em água e posterior gaseificação. Apresentou o fluxograma de produção dos refrigerantes.

3.4 Em 29/05/2017 foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, onde a fiscalização discorreu sobre a característica, apresentação e utilização dos Kits/Concentrados no processo produtivo, assim como aspectos relacionados à classificação fiscal dos referidos produtos.

3.5 O Termo de Constatação concluiu que a fiscalizada não poderia ter se aproveitado de créditos incentivados oriundos dos Kits/Concentrados adquiridos das empresas Arosuco e Pepsi Cola, pois os produtos adquiridos sob tal denominação não se caracterizam como o concentrado a que se refere o EX 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

3.6 O aludido Termo também concluiu pela impossibilidade de creditamento decorrente da aquisição dos produtos tampas plásticas, rolhas plásticas e filmes stretch, por não se enquadrarem na isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010.

(...)

3.10 Através do Termo de Intimação Fiscal nº 02, o contribuinte foi intimado a apresentar as seguintes informações:

(...)

3.11 Em resposta, o contribuinte informou que os kits concentrados fornecidos pela PEPSI são compostos por partes que compõem uma mistura de diversos aromas e flavorizantes e, a depender do sabor, de diversos sais, ácidos e conservantes químicos, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes;

3.12 Informou também que as partes do Kit Concentrado possuem ingredientes específicos, pesados e quantificados na quantidade exata para fabricação das bebidas, sendo responsáveis pela atribuição de sabor e outros aspectos sensoriais do refrigerante, ou seja, não é possível a utilização de apenas um dos componentes para elaboração do produto final.

(...)

4 – DO CONTEXTO

(...)

4.3 Intimada, informou que os créditos foram escriturados com fundamento nos artigos 225, §2º, e 237 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010). Também apresentou os dados das notas fiscais que serviram de base para escrituração dos valores. A análise das notas fiscais mostrou que a empresa adquiriu os seguintes produtos de fornecedores instalados na cidade de Manaus/AM:

(...)

4.4 As notas fiscais emitidas pelas empresas acima listadas não tiveram destaque do IPI. Também trazem, no campo observações, as seguintes indicações sobre a base legal utilizada para o enquadramento dos produtos como isentos (na ordem dos fornecedores indicados no item anterior):

PRODUTO	Base legal
Concentrados para refrigerantes	Art. 81, II e/ou Art. 95, III do RIPI/2010
Tampa/Rolha plástica	Art. 81, I e II, do RIPI/2010
Filmes SH	Sem indicação
Kit Pepsi Cola	Artigo 81, II do RIPI/2010
Filmes/películas de plástico (contrátil e stretch)	Art. 81,II, do RIPI/2010 (até julho/2014) Art. 95,III, do RIPI/2010 (a partir de agosto/2014)

4.5 Para calcular os créditos decorrentes das aludidas aquisições, a fiscalizada aplicou as seguintes alíquotas da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), sobre o valor das notas fiscais:

PRODUTO	NCM	ALÍQUOTA APLICADA
Concentrados para refrigerantes	2106.90.10 - EX 01	20%
Tampa/Rolha plástica	3923.50.00	5%
Filmes SH	3919.90.00	15%
Kit Pepsi Cola	2106.90.10 - EX 01	20%
Filmes/películas de plástico (contrátil e stretch)	3920.10.99	15%

4.6 Conforme será demonstrado a seguir, os créditos escriturados pelo contribuinte devem ser glosados, seja pela ausência de previsão legal, seja por erro de classificação fiscal dos produtos denominados de “Kits/Concentrados”.

5 – DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO

5.1 O RIPI/2010 traz disposições a respeito dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental, dentre os quais destacamos:

(...)

5.14 Conclui-se, portanto, que a única possibilidade em que a adquirente pode escriturar créditos fictos, ou incentivados, decorrentes da aquisição de produtos provenientes da

cidade de Manaus/AM, é que estes produtos atendam as seguintes características descritas no artigo 95, III, do RIPI:

=> Ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;

=> Ser empregada como insumo (MP, PI ou ME) na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI;

=> Ter sido elaborado por estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental, com projeto aprovado pela Suframa.

5.15 Conforme demonstrado no item 4.4, as empresas fornecedoras dos insumos informaram, nas notas fiscais de saída, a base legal utilizada para enquadrar os produtos como isentos. **O artigo 81, I e II, do RIPI/2010, foi informado nas saídas dos seguintes produtos:** Tampa/Rolha plástica, kit Pepsi Cola e filmes/películas de plástico (estes até julho de 2014). Lembre-se, ainda, que os filmes SH, fornecidos pela empresa Arosuco, não informam a base legal utilizada.

5.16 Essa informação também consta em resposta entregue pela empresa Pepsi Cola, que informou que seu produto é isento de IPI nos termos do artigo 81, II, do regulamento do IPI.

5.17 Por sua vez, a empresa Arosuco declarou que os únicos produtos que se enquadram no artigo 95, III, são os concentrados de Guaraná e energético Fusion. Nas notas fiscais, campo observações, a empresa informou, para todos os concentrados, os artigos 81,II, e 95, III, do RIPI. Dessa forma, **conclui-se que os demais concentrados (Laranja, Limão, Uva e Tônica) saíram com a isenção do artigo 81,II.**

5.18 Esse motivo, por si só, afasta a possibilidade de a empresa adquirente se creditar fictamente nas compras desses produtos. Isso porque o artigo 237 do RIPI é claro ao prever o creditamento apenas quando os produtos saem do estabelecimento com a isenção do artigo 95, III. Destaque-se que, conforme item 3.3, a própria fiscalizada afirmou que a informação acerca da isenção aplicada decorre de cada fornecedor.

5.19 Cabe registrar que a fiscalizada registrou os créditos decorrentes das aquisições dos produtos aqui tratados no campo “Outros Créditos”, do RAIPI, dividindo os valores em 2 linhas: Aquisição de mercadoria oriunda da Amazônia Ocidental e Aquisição de mercadoria oriunda da Amazônia Ocidental – Artigo 237 do RIPI. Na primeira linha, considerou os produtos Tampa/Rolha plástica, kit Pepsi Cola e concentrados de Laranja, Limão, Uva e Tônica. Na segunda linha, ou seja, a que tem a indicação do artigo 237, que remete ao artigo 95, III, considerou somente o concentrado de Guaraná e os filmes plásticos e SH.

5.20 Outra razão para não se admitir o creditamento sobre os produtos Tampa/Rolha plástica, filmes plásticos e SH, kit Pepsi Cola e concentrados de Laranja, Limão, Uva e Tônica, é que eles não são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição indispensável para que um produto possa obter a isenção prevista no artigo 95, III.

5.21 O estabelecimento ora fiscalizado já sofreu autuações anteriores em que ficou comprovada a situação descrita no item anterior (PAF's nº 13502.000533/2009-29 e 13502.720329/2011-42). Outros estabelecimentos da empresa também sofreram autuações pelo mesmo motivo (PAF's nº 10980.729815/2012-83, 10480.721667/2015-32, 11065.722491/2015-08 e 11080.723806/2017-72).

5.22 Especificamente em relação ao Kit Pepsi Cola, o Fisco realizou diligência fiscal na empresa fabricante do produto e constatou que não é empregada qualquer matéria-prima extrativa regional no processo de industrialização. Em declaração datada de 09/11/2016,

a Pepsi afirmou que os concentrados (kits) produzidos atualmente contém corante caramelo e/ou ácido cítrico produzidos a partir de açúcar proveniente da região amazônica.

5.23 Afirmou, também, que utiliza como insumo o corante caramelo adquirido da empresa D.D. Williamson do Brasil Ltda, localizada na Zona Franca de Manaus que, por sua vez, utiliza em seu processo produtivo matéria-prima agrícola (açúcar) proveniente da região amazônica. Outro insumo utilizado é o açúcar proveniente da região amazônica, fornecido pelas empresas Usinas Itamarati e Sonora Estância, que é convertido em ácido cítrico via industrialização por encomenda.

5.24 A Pepsi afirmou que foi informada pela empresa D.D. Williamsom que o corante caramelo é produzido com uso de açúcar proveniente de fornecedores localizados nos municípios de Nova Olimpia e Sonora, no Estado de Mato Grosso, e de fornecedores localizados em Maués, estado do Amazonas.

5.25 As informações prestadas por Pepsi confirmam que **o Kit Pepsi Cola não se enquadra nas condições previstas no artigo 95, III, do RIPI. Com efeito, os insumos utilizados na produção do Kit não podem ser considerados como matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais.** O produto Corante Caramelo é resultante de um processo de industrialização, e não matéria-prima extrativa. No processo produtivo do Kit Pepsi Cola, o corante caramelo entra como produto intermediário. Nessa condição, ele pode gerar direito ao crédito básico do IPI para o adquirente, mas nunca o crédito previsto no artigo 237, combinado com o artigo 95, III, pois este último trata somente de matérias-primas. Mesma situação se aplica ao açúcar, pois é um produto industrializado, nos termos do artigo 46, parágrafo único do CTN, que utiliza como matéria-prima a cana-de-açúcar, e também é utilizado como produto intermediário na produção do Kit Pepsi Cola.

5.26 Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que o açúcar fosse utilizado como matéria-prima, continuaria a não existir o direito ao crédito, pois o artigo 95, III, é claro ao exigir que os produtos tenham sido elaborados por indústrias localizadas na Amazônia Ocidental. Conforme disposto no artigo 1º, §4º, do Decreto-Lei nº 291/67, a Amazônia Ocidental compreende os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima. Logo, o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso não pode usufruir da isenção prevista no artigo retromencionado.

5.27 Em relação aos concentrados sabores Guaraná, Laranja, Limão, Uva e Tônica, a empresa Arosuco informou que o único que utiliza matéria prima extrativa vegetal regional é o sabor Guaraná, onde é empregada a semente do Guaraná produzida na cidade de Maués/AM. Como essa empresa é a única fornecedora do chamado Concentrado, conclui-se que os demais sabores não são elaborados com matérias primas agrícolas extrativas vegetais regionais. Logo, não se enquadram na isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI.

5.28 Por fim, **os produtos tampas/rolhas plásticas, filmes SH e filmes plásticos (contrátil e stretch), conforme constatado nas outras fiscalizações, utilizam insumos de origem mineral, à exemplo de plásticos, tintas, alumínio, etc.** Dessa forma, também não se enquadram na isenção prevista no artigo 95, III.

5.29 Em relação aos filmes plásticos (contrátil e stretch), produzidos pela empresa Valfilm Amazônia, cabe uma constatação. Em declarações apresentadas em outras fiscalizações, a Valfilm, fabricante dos produtos, alegou que utiliza Óleo de Dendê na fabricação dos produtos, e, por esse motivo, faz jus à isenção prevista no artigo 95, III.

5.30 Ocorre que os filmes são produzidos pelo estabelecimento matriz da Valfilm, CNPJ nº 03.071.894/0001-07, e o insumo utilizado na fabricação dos filmes não é um produto agrícola extrativo vegetal regional, como se verá adiante.

(...)

5.36 Dessa forma, comprova-se que os filmes plásticos (contrátil e stretch), produzidos pelo estabelecimento matriz da Valfilm, não utilizam o óleo de dendê bruto no processo produtivo. O que são utilizados são produtos intermediários produzidos com óleo de dendê. A resina termoplástica e o óleo de dendê refinado são produtos industrializados, e não matérias-primas extrativas vegetais.

5.37 Assim, os aludidos produtos poderiam gerar crédito básico para os adquirentes, mas não o crédito previsto no artigo 237 do RIPI, pois não são produzidos com matérias-primas agrícolas extrativas vegetais regionais.

5.38 Lembramos que o artigo 609, IV, do RIPI/2010, preconiza a autonomia dos estabelecimentos, ainda que pertencentes a mesma pessoa jurídica.

5.39 Cabe registrar, ainda, que a fiscalizada adquiriu filmes stretch da empresa Arosuco Aromas e Sucos – Filial 0002. Consulta aos arquivos SPED desta empresa mostra a aquisição de filmes plásticos da empresa Valfilm – Matriz. Não consta aquisição de nenhum insumo de origem agrícola extrativa vegetal regional, donde se conclui que a Arosuco não utiliza esse insumo na produção dos filmes, impossibilitando a utilização da isenção prevista no artigo 95, III. Informe-se, por fim, que a empresa Arosuco é integrante do mesmo grupo econômico da fiscalizada.

5.40 Pelo exposto, concluímos que os únicos produtos que são adquiridos de fornecedores localizados no Estado do Amazonas, e que se enquadram na isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010, são os chamados concentrados sabor Guaraná. Por esse motivo, poderiam gerar crédito para o adquirente dos produtos, nos termos do artigo 237 do mesmo diploma legal.

5.41 A infração descrita a seguir mostra, contudo, que os produtos denominados de “Kits/Concentrados”, aí incluído o sabor guaraná, foram classificados de maneira incorreta. Também mostra que a correta classificação fiscal corresponde a tributação à alíquota 0 (zero) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Assim, apesar da conclusão exposta no tópico 5.40, o chamado “concentrado sabor guaraná” não gera para o adquirente crédito do IPI, pois a aplicação do valor sobre a alíquota correspondente resulta em valor zero de imposto.

6 – ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS DENOMINADOS KITS/CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES

6.1 A fiscalizada adquiriu das empresas Arosuco Aromas Sucos e Rolhas e Pepsi Cola Industrial os seguintes produtos, que doravante serão denominados de kits/concentrados ou somente kits ou concentrados:

=> Concentrados para refrigerantes

=> Kit Pepsi Cola.

6.2 Apesar de não ter ocorrido o destaque do IPI nas notas fiscais de aquisição dos aludidos produtos, a fiscalizada escriturou créditos do imposto, calculados mediante a aplicação da alíquota prevista na TIPI para o EX 01 do código 2106.90.10 (20%), sobre o valor registrado nas notas fiscais.

6.3 A classificação fiscal 2106.90.10 e seu Ex 01 têm a seguinte descrição:

Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas 21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.90 Outras

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

(...)

6.4 A empresa informou que os concentrados adquiridos da empresa AROSUCO são classificados em parte “A” (líquida) e parte “B” (sólida), sendo a parte “A” composta por uma mistura de diversos aromas e flavorizantes e a parte “B” composta de diversos sais, ácidos e conservantes químicos, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes.

6.5 Informou, também que os kits adquiridos da PEPSI COLA são compostos por partes que compõem uma mistura de diversos aromas e flavorizantes e, a depender do sabor, de diversos sais, ácidos e conservantes químicos, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes.

6.6 Por fim, declarou que as partes “A” e “B” dos concentrados fornecidos por AROSUCO e partes dos kits fornecidos por PEPSI possuem ingredientes específicos, pesados e quantificados na quantidade exata para fabricação de bebidas, sendo responsáveis pela atribuição de sabor e outros aspectos sensoriais do refrigerante. **Concluiu afirmando que não é possível a utilização de apenas um dos componentes para elaboração dos produtos finais.**

(...)

6.8 A fiscalização visitou a área de estocagem dos kits/concentrados e atestou que as informações prestadas pela empresa estão de acordo com o que foi verificado in loco. As fotos abaixo se referem ao kit Pepsi Cola e concentrado para Guaraná Antártica:





(...)

6.11 Em relação aos ingredientes dos componentes dos concentrados, a Arosuco prestou as seguintes informações:

=;> Cada Kit de concentrado é composto por duas partes (Parte Líquida e Parte Sólida). No caso da Parte Líquida do Kit (normalmente denominada como "Parte A"), esta pode ser caracterizada como uma mistura de diversos aromas e flavorizantes, mistura esta que configura segredo industrial, podendo-se mencionar, exemplificativamente, o extrato de guaraná, óleo essencial de limão, laranja, grapefruit, entre outros.

=;> Já a Parte Sólida (normalmente denominada como "Parte B") é composta de diversos sais, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes, como Ácido Cítrico Anidro, Benzoato de Sódio, Sorbato de Potássio, Citrato de Sódio, Aspartame, Acesulfame de Potássio, Sucralose, Ácido Tartárico, entre outros, a depender do refrigerante.

(...)

6.15 Os kits fornecidos por Pepsi e Arosuco chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em duas ou mais embalagens individuais.

(...)

6.22 Com base no exposto, e como será demonstrado a seguir, não existe base legal para que os insumos recebidos de Pepsi e Arosuco, e denominados como "kits" ou "concentrados", sejam classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

(...)

6.39 Dessa forma, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais que contém ingredientes para elaboração de bebidas (pelo contrário, como citado nos itens anteriores, existe a previsão expressa de que isto não pode acontecer), a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria.

6.46 Outros elementos corroboram e demonstram o erro na classificação fiscal.

6.47 Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta. Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura, inexistindo qualquer menção à preparação formada por diversas partes individuais.

(...)

6.53 Analisados individualmente, os componentes de kits/concentrados adquiridos pela fiscalizada não apresentam as características de um extrato concentrado. Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve se caracterizar como extrato concentrado ou sabor concentrado, produto que, quando diluído em líquido, passa a apresentar as mesmas características do alimento na concentração normal (a diferença entre “extrato” concentrado e “sabor” concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais).

6.54 Tal afirmação é corroborada pelo Decreto nº 6.871/2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, cujo anexo traz dispositivos acerca dos extratos concentrados:

(...)

6.58 Como demonstrado anteriormente, os assim chamados kits/concentrados, adquiridos das empresas Arosuco e Pepsi são apresentados de forma fracionada. Ainda, cada parte isoladamente, se diluída, não forma o produto final. Para se chegar ao refrigerante é necessário a mistura dos diferentes componentes, além do açúcar e água carbonada.

6.59 Assim, não é possível aceitar o entendimento de que, para fins de classificação fiscal nas exceções tarifárias do código 2106.90.10, é irrelevante o fato dos ingredientes que compõem os chamados “kits/concentrados” estarem acondicionados separadamente!

6.60 A mistura do conteúdo dos componentes dos “kits/concentrados” fornecidos por Pepsi e Arosuco, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (Ambev), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

(...)

6.74 Por todo o exposto, conclui-se que os produtos denominados “Kits/Concentrados”, fornecidos pelas empresas PEPSI COLA e AROSUCO, não podem ser classificados no Ex 01 do código 2106.90.10!

(...)

8 – DA IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES FISCAIS E ALÍQUOTAS PARA OS COMPONENTES DOS CHAMADOS “KITS/CONCENTRADOS”

8.1 Conforme já relatado, os chamados “Kits/Concentrados” chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em dois ou mais componentes ou “partes”, sendo que o conteúdo de cada embalagem individual deve ser classificado separadamente.

(...)

8.9 No caso dos componentes dos Kits/Concentrados que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado

para a respectiva matéria. Com base nas informações disponíveis, os seguintes códigos deveriam ser aplicados:

=> O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente benzoato de sódio.

=> O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente sorbato de potássio.

=> O código 2918.12.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido tartárico.

=> O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido cítrico.

=> O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente citrato de sódio.

=> O código 2922.49.20, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente EDTA Cálcio Dissódico.

=> O código 2924.29.91, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente aspartame.

=> O código 2934.99.99, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente acessulfame de potássio.

=> O código 3204.19.13, tributado à alíquota zero, deve ser utilizado nas preparações próprias para colorir alimentos.

8.10 Dessa forma, conclui-se que todas as classificações fiscais atribuíveis aos componentes dos chamados “kits/concentrados” são tributadas à alíquota 0 (zero), inexistindo, portanto, direito ao crédito sobre as aquisições de tais produtos.

9 – DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

9.1 Em função dos fatos narrados, em especial os tópicos 5.40, 5.41, 6.74 e 8.10, faz-se necessária a constituição do crédito tributário decorrente da glosa dos créditos escriturados pelo contribuinte, conforme descrito nos tópicos 4.2, 4.5 e 6.2, calculados sobre produtos adquiridos de fornecedores localizados no Estado do Amazonas.

9.2 Os valores devidos foram extraídos dos documentos e planilha apresentada pelo contribuinte, além dos dados disponíveis no ambiente SPED.

9.3 A apuração mensal, com discriminação dos produtos e valores, está demonstrada no anexo único desse Termo de Verificação Fiscal.

9.4 No período de apuração de maio de 2013, o contribuinte escriturou um total de R\$968.191,10, porém, só apresentou a relação de notas fiscais que totalizam R\$968.073,08 de crédito. Dessa forma, além das glosas dos créditos indevidos, a diferença também será glosada por falta de comprovação.

9.5 No período de apuração de outubro de 2013, a fiscalizada escriturou, no campo “outros créditos”, o valor de R\$ 26.450,14, com a descrição “outros cred – NF 009884”. Os documentos apresentados mostram que tal nota fiscal foi emitida em 02/10/2012, e se refere a compra de Filme Shrink, do fornecedor Arosuco, filial 0002. Como se refere a produto que não gera direito a crédito, conforme exposto nos tópicos 4 e 5, o crédito escriturado também será glosado.

9.6 No mês de junho/2015, a nota fiscal nº 5582, emitida pela empresa Arosuco, veio com destaque do IPI de R\$ 869.585,63. A fiscalizada escriturou estes créditos como básicos, destacados sob o CFOP 2101, e também como crédito presumido, calculado à alíquota de 20% sobre a mesma nota fiscal. Nesse mesmo período, efetuou estorno no campo “Outros créditos”, sob o título “Estorno Cred – Crédito indevido CFOP 2101”. Os valores escriturados sob o crédito presumido também foram glosados, zerando totalmente os créditos decorrentes de tal aquisição.

9.7 No período de apuração de agosto/2015, o contribuinte apurou saldo credor de IPI, que foi utilizado no período subsequente. Com a glosa dos créditos, o saldo do agosto/15 passou a ser devedor e o saldo credor transportado para o mês de setembro deixou de existir. Foi feita a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, a fim de demonstrar as alterações e saldos devedores ajustados.

Regularmente cientificado em 07/08/2017, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 342/378, alegando, em síntese:

II. PRELIMINARMENTE

II.1 Nulidade do Auto de Infração – Impossibilidade de mudança do critério jurídico

De plano, deve ser reconhecida a nulidade da presente autuação em virtude da impossibilidade de alteração do critério jurídico, tal como pretendido pela d. Fiscalização na autuação fiscal em tela.

(...)

Importante dizer que há mais de uma década a Impugnante adquire os mesmos kits concentrados de seus fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sob a mesma classificação fiscal, qual seja, o NCM 2106.9010 – EX 01. Contudo, a depender do período autuado e do local do estabelecimento fiscalizado, são aplicados critérios jurídicos distintos para autuar a Impugnante.

Importa mencionar que foi apenas nos últimos dois anos que a d. Fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos kits concentrados para refrigerantes. Ocorre que tal mudança de motivação não decorreu de qualquer alteração legislativa ou decisão judicial vinculante, de modo que, com base nos mesmos fatos, a d. Fiscalização aplica critérios jurídicos distintos.

Nesse sentido, destaca-se que o próprio estabelecimento da Impugnante ora autuado já sofreu lançamentos referentes ao presente contexto fático, sem que jamais tenha sido suscitado qualquer tipo de questionamento acerca da classificação fiscal adotada para os kits concentrados adquiridos.

(...)

Ademais, a ausência de questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos kits concentrados nas últimas décadas deve ser considerada uma prática reiterada da Administração Pública, a qual tem força de norma complementar nos termos do artigo 100, inciso III do CTN.

(...)

Considerando que o parágrafo único do mencionado artigo 100 determina que “*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*”, deve-se, ao menos, afastar a exigência de multa, juros e correção monetária no presente caso.

Ademais, cumpre salientar que a mudança de critério jurídico adotado na presente autuação não se restringe a glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de kits concentrados para produção de refrigerantes. Pelo contrário, a mudança de critério jurídico engloba também os créditos apropriados em virtude das aquisições de filmes de plástico (contrátil e stretch) fornecidos pela Valfilm Amazônia Industrial e Comercial (“Valfilm”).

(...)

Pelo exposto, resta demonstrada a NULIDADE do presente Auto de Infração em virtude da inviabilidade de alteração de critério jurídico adotado na autuação da ora Impugnada.

II.2. Nulidade do auto de infração por ausência de motivação e pressupostos de validade

Não bastasse o quanto exposto acima, o Auto de Infração também padece de nulidade pela precariedade na motivação do lançamento, especialmente pela ausência de apresentação de provas e laudos técnicos, por parte da d. Fiscalização, aptos a corroborar as infrações imputadas à Impugnante.

(...)

A esse respeito, no que se refere à glosa dos créditos apropriados pela Impugnante em virtude de aquisições de kits concentrados sabores Guaraná, Laranja, Limão, Uva e Tônica fornecidos pela Arosuco, a d. Fiscalização, em face da suposta ausência de informações obtidas junto à fornecedora, se ateve a fundamentar a autuação na frágil presunção de que as mercadorias não teriam sido fabricadas com matérias primas regionais da Zona Franca de Manaus, e, portanto, não fariam jus ao benefício previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Entretanto, a d. Fiscalização em momento algum logrou êxito em comprovar que tais mercadorias não empregam matérias primas regionais da Zona Franca de Manaus, posto que não suportou seu posicionamento em provas técnicas aptas a atestar a correção de suas alegações quanto à composição de tais produtos.

Já no que concerne à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de tampas e rolhas plásticas da América Tampas da Amazônia (“América Tampas”) e de filmes SH e filmes plásticos da Arosuco, a d. Fiscalização limitou-se a presumir que tais mercadorias foram confeccionadas mediante utilização de matérias-primas de origem mineral, sem, contudo, apresentar qualquer tipo de comprovação ou laudo técnico nesse sentido.

(...)

Ademais, no que tange à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de kits concentrados, a d. Fiscalização, apesar de buscar construir raciocínio de que tais produtos não poderiam ser classificados no código NCM 2106.9010 – EX 01, não suportou seu posicionamento em provas técnicas quanto à natureza dos kits concentrados.

(...)

Ocorre que, como se pode abstrair da leitura do próprio TVF, os kits concentrados são mercadorias complexas, cuja compreensão demanda conhecimentos técnicos da área química e de engenharia de alimentos. Posto isso, evidente que a divergência entre o Fisco e a Impugnante acerca da classificação fiscal dos kits concentrados envolve matéria de fato e não apenas matéria de direito.

(...)

III. DO DIREITO

III.1. Da regularidade dos créditos incentivados de IPI advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional

Conforme se depreende do TVF, o lançamento procede à glosa dos créditos de IPI escriturados pela Impugnante, sob a fundamentação de que estes seriam oriundos de aquisições de mercadorias que não fariam jus ao benefício fiscal concedido pelo artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

A esse respeito, importa esclarecer que o artigo 237 do RIPI/2010, cumulado ao artigo 95, III, estabelece o benefício de creditamento presumido de IPI nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Referidos dispositivos se respaldam na previsão do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975. Observa-se:

(...)

Ocorre que, no presente caso, a d. Fiscalização entendeu que o requisito do item (i) acima não teria sido adimplido no que tange aos kits concentrados fornecidos pela Pepsi e os filmes plásticos fornecidos pela Valfilm, uma vez que tais mercadorias não teriam sido elaboradas com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional *in natura*.

(...)

Assim, a d. Fiscalização adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6 do Decreto-Lei nº 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria-prima extrativa regional *in natura*, de modo que, por consequência, os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.

Contudo, tal interpretação é manifestamente improcedente uma vez que inexistente qualquer exigência legal quanto à necessidade da matéria-prima utilizada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus ser *in natura*.

Nesse sentido, ao contrário do sustentado pela d. Fiscalização, o termo “matéria prima” contido no referido dispositivo legal não deve ser interpretado no sentido de que apenas produtos confeccionados com matérias-primas brutas ensejariam a fruição do benefício.

Pelo contrário. O termo “matéria-prima” contido no referido artigo designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

(...)

Ademais, nem se alegue que o dispositivo em questão estaria se referindo a matéria-prima bruta por utilizar os termos “agrícolas” e “extrativas vegetais”. Isso porque, tais termos estão expressos na redação do dispositivo apenas no intuito de enfatizar a exceção feita pela norma, de acordo com a qual produtos elaborados com matéria-prima de origem animal não estão isentos.

(...)

Ademais, no que se refere ao kit Pepsi Cola, também não se sustenta a alegação fiscal de que “ainda que o açúcar empregado na produção fosse utilizado como matéria-prima, continuaria a não existir direito ao crédito”, a qual a d. Fiscalização fundamenta no fato de referido insumo ser proveniente de Estado do Mato Grosso, que não se localiza na Amazônia Ocidental.

Isso porque, ao estipular que os produtos passíveis de isenção devem ser elaborados por “estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental”, o artigo 95, III do RIPI/2010 determinou que o estabelecimento responsável pela industrialização do produto beneficiado fosse localizado na Amazônia Ocidental, e não que a matéria prima utilizada no processo produtivo deve ser necessariamente extraída dessa região.

Assim, o termo “regional” contido no artigo 6 do Decreto-Lei nº 1.435/195 deve ser interpretado de forma ampla, não podendo ser restringido a Amazônia Ocidental. Ou seja, a Amazônia Ocidental compreende o local em que deve estar instalado o estabelecimento industrial que processará a matéria prima regional, mas não o local de extração da referida matéria prima, este último deve se estender à região da Amazônia Legal.

(...)

Além disso, insta esclarecer que o Estado do Mato Grosso, de onde provém o açúcar utilizado pela D.D Williamson para produção do corante de caramelo, se localiza na região da Amazônia Legal, de modo que considerando a lógica que permeia os benefícios concedidos às mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, não há que se falar em glosa dos créditos apropriados pela Impugnante.

(...)

III.2. Da correta classificação dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes à luz de suas características técnicas e das Regras Gerais de Interpretação

(...)

Observa-se que o raciocínio utilizado pela d. Fiscalização parte de um forçoso exercício jurídico de interpretação das exceções previstas nas RGI 2 a)18 e 3 b)19, especialmente das Notas Explicativas VII da RGI 2 a) 20 e XI da RGI 3 b) 21, para concluir que produtos alimentícios constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto não poderiam receber uma classificação única.

(...)

Entretanto, apesar de tais alegações poderem parecer aos olhos do intérprete menos cuidadoso bastante contundentes e relevantes, a verdade é que a d. Fiscalização sequer poderia chegar a tais regras invocadas, já que equivocadamente deixou de aplicar o fundamental. Isto porque o pressuposto de que as regras de interpretação do Sistema Harmonizado são subsidiárias entre si, implica dizer que a RGI 2 somente é aplicável se a RGI 1 não for suficiente para indicar a classificação apropriada, e assim em diante.

Assim, a aplicação da RGI 1 precede e prevalece sobre as demais RGIs quando se trata de classificar mercadorias no Sistema Harmonizado. A prevalência da RGI 1 é corroborada pela sua Nota Explicativa V, a qual dispõe:

“V) Na disposição III) b) a frase “ desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, **que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.**” (g.n)

(...)

E, no presente caso, a aplicação da RGI 1 é mais do que suficiente para indicar que a posição 2106.90.10 - EX. 01 é a classificação mais apropriada para os kits concentrados adquiridos pela Impugnante. Ou seja, todos os pontos trazidos pela d. Fiscalização

quanto à aplicação das Notas Explicativas das RGI 2 e 3 se mostram totalmente inaplicáveis ao caso em análise.

(...)

Assim, nas situações em que **os textos das posições e das notas são suficientes para determinar a classificação da mercadoria, nenhuma outra regra de interpretação é necessária**. Em vista disso, a Impugnante passará a abordar cada uma das circunstâncias fáticas trazidas pela d. Fiscalização e listadas acima para demonstrar que o texto da própria posição 2106.90.10 - EX 01, somado às notas explicativas da posição, não deixa dúvidas de que o mencionado código NCM representa a classificação fiscal mais apropriada para os kits concentrados. Vejamos.

De plano, importa verificar que se mostra totalmente insubsistente a alegação da d. Fiscalização de que os termos “preparação composta”, “concentrado”, e “capacidade de diluição” contidos no texto da posição 2106.9010 - EX. 01, implicariam que as preparações compostas abrangidas devam, necessariamente, ser um produto único.

Observa-se que, tal alegação se mostra totalmente contrária à NESH, que em seu item B, estabelece a possibilidade de uma preparação composta ser produto da mistura de outras preparações, *in verbis*:

(...)

Logo, sendo a aplicação da RGI 1 suficiente para que se proceda à classificação dos kits, não há que se falar na aplicação das RGIs 2 e 3, conforme pretendido pela d. Fiscalização. Desse modo, ao contrário do arguido no TVF, Notas Explicativas VII da RGI 2 a) e XI da RGI 3 b), em nada interferem na classificação dos kits, e muito menos podem ser consideradas de cumprimento obrigatório à Impugnante (TVF fls. 147 a 151).

Ainda que assim não fosse, admitindo-se hipoteticamente que a Nota Explicativa XI da RGI 3b) pudesse ser invocada no presente caso, as argumentações trazidas pela d. Fiscalização carecem de fundamento jurídico.

Isso porque, a d. Fiscalização invoca antiga deliberação realizada no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (“CCA”) que teria sido utilizada como fundamento para a edição da mencionada Nota Explicativa XI. Contudo, tal deliberação consiste em nada mais do que trabalhos preparatórios, anteriores à redação da nota explicativa em comento e, por isso, sem qualquer valor jurídico.

(...)

III.3. Da boa-fé da Impugnante – Necessidade da convalidação dos créditos apropriados pela Impugnante

Adicionalmente, importante salientar que a classificação fiscal dos kits concentrados de refrigerante não é responsabilidade da Impugnante, e sim dos fornecedores de tais insumos que emitiram a nota fiscal de saída deles.

Dessa maneira, é inconcebível que a Impugnante seja punida por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores. Note-se que, em virtude do seu porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que a Impugnante possui ao redor de todo o Brasil, seria impraticável exigir que ela conferisse a classificação fiscal de cada um dos produtos que adquire de seus milhares de fornecedores.

(...)

III.4. Da regularidade do creditamento de IPI realizada – Direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos desonerados adquiridos da Zona Franca de Manaus

Não bastasse o quanto exposto acima, outra razão que ensejou a glosa de créditos de IPI apropriados pela Impugnante, conforme se verifica do TVF, diz respeito ao entendimento da d. Fiscalização de que inexistiria previsão legal para o creditamento da Impugnante em relação às aquisições de tampas e rolhas plásticas fornecidas pela América Tampas, de kits Pepsi Cola fornecidos pela Pepsi e de kits concentrados sabor laranja, uva, limão e tônica fornecidos pela Arosuco. Nessa linha de raciocínio, a d. Fiscalização sustenta que:

(...)

Contudo, ao contrário do quanto alegado pela d. Fiscalização, ainda que se entenda que os produtos adquiridos pela Impugnante não se enquadram na possibilidade supracitada – o que se admite apenas para fins argumentativos – a Impugnante continuaria gozando do direito ao creditamento do IPI.

Isso porque, independentemente de o insumo originário da Zona Franca de Manaus ser isento ou estar enquadrado em classificação fiscal tributada à alíquota zero, há o direito ao crédito de IPI em virtude do princípio da não-cumulatividade.

(...)

Insta esclarecer que, ainda que o STF tenha consolidado entendimento sobre a impossibilidade de creditamento de IPI em casos gerais de aquisição de insumos desonerados em sede de repercussão geral ao julgar o RE 398365/RS, tal entendimento não se aplica ao presente caso.

Afinal, conforme elucidado anteriormente, a situação peculiar de creditamento de IPI de insumos desonerados oriundos da Zona Franca de Manaus é objeto do RE 592.891/SP, cuja repercussão geral foi reconhecida.

Ora, se à situação ora em disputa fosse aplicável o entendimento fixado pelo STF ao julgar o RE 398.365/RS, não haveria razão para que o creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus continuasse sendo discutido pela Suprema Corte. Ou seja, se assim fosse, o RE 592.891/SP perderia seu objeto.

(...)

III.5. Improcedência e ilegalidade da multa de ofício – Vedação ao Confisco

A despeito do quanto argumentado em relação às inconsistências e nulidades que atingem o lançamento em tela, é preciso destacar também que a multa de ofício aplicada ao caso tem caráter confiscatório, de modo que não merece prevalecer.

É que a multa aplicada nos autos atinge o montante de **R\$ 34.674.012,20**, com base na capitulação prevista no art. 80 da Lei n. 4.502/64, correspondendo ao valor proporcional de 75% do montante do imposto que supostamente deixou de ser lançado e dos créditos que deixaram de ser estornados.

(...)

III.6. Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Ainda que se entenda pela manutenção do presente Autos de Infração, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas, por absoluta ausência de previsão legal.

A DRJ – Salvador (DRJ/SDR), em sessão de 11/07/2018, proferiu o Acórdão n.º 15-44.591, às fls. 505/552, através do qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, com a seguinte ementa:

INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS - ZFM. CREDITAMENTO FICTO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Somente geram direito ao crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, por força do Decreto-lei n.º 1.435, de 1975.

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM NÃO TRIBUTADOS, ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por força da norma constitucional que rege a não cumulatividade, somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

CRÉDITO INCENTIVADO OU FICTO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

É responsabilidade do adquirente examinar se os produtos tributados ou isentos adquiridos estão acompanhados dos documentos exigidos, e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares, inclusive as referentes à correta classificação fiscal.

KITS DE CONCENTRADOS 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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

A classificação fiscal de mercadorias consiste em atividade de índole estritamente tributária, sendo que a reclassificação fiscal dos produtos recebidos dos fornecedores pelo sujeito passivo foi perfeitamente motivada, com a perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias que tratam de classificação fiscal de mercadorias.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

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.

Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores, relativas a outros fatos geradores.

O procedimento fiscal não pode ser dissociado da matéria sob investigação e dos fatos constatados pelo Auditor Fiscal naquele período fiscalizado, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

A ciência deste Acórdão pelo sujeito passivo se deu por via eletrônica em 17/07/2018, conforme “TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM” à fl. 555. Irresignado com a decisão da DRJ-SDR, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 15/08/2018, às fls. 558/612, arguindo nulidade da decisão da DRJ por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa, decorrentes da ausência de apreciação de provas e argumentos, em especial o laudo técnico do INT. Nas demais matérias, basicamente reitera os mesmos argumentos trazidos na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega o recorrente que a decisão recorrida padece de nulidade eis que, ao julgar a Impugnação, deixou de analisar argumentos essenciais ao deslinde da controvérsia, além de refutar prova técnica apresentada, em claro e evidente cerceamento do direito de defesa. Além disso, adotou fundamentação precária, limitando-se a reproduzir a interpretação conferida pela fiscalização às notas explicativas da NESH e às RGIs, desconsiderando a prova técnica apresentada, bem como partindo de premissa equivocada de que a determinação da classificação fiscal de mercadorias é exclusivamente jurídico-tributária.

Sustenta que a decisão recorrida viola o princípio da busca da verdade material, na medida em que afasta de sua apreciação elementos fundamentais para identificar a essência das operações objeto da autuação, como o Parecer Técnico juntado pela Recorrente. Da mesma forma, afasta a necessidade de apresentação de outras provas técnicas. Afirma que a livre convicção do julgador não pode se sobrepor à busca da verdade material, sob pena de haver cerceamento do direito de defesa.

Entretanto, analisando detalhadamente os argumentos da defesa pela nulidade, bem como o julgamento realizado pela DRJ, verifico que não houve qualquer preterição do direito de defesa. Entendo que o julgamento realizado pela instância *a quo* analisou todos os pontos suscitados na Impugnação, e foi fundamentada a decisão. Ocorre que o julgador não é obrigado a tecer longo arrazoado detalhando os motivos de sua decisão, ou a realizar minudente discussão sobre cada tópico apresentado pela defesa, bastando que a decisão esteja suficientemente fundamentada, o que me parece ser o presente caso.

Utilizar-se das razões do TVF para fundamentar a decisão também não me parece ser motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidiu o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no TVF, qual o argumento que sustenta sua decisão, transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido.

Tal técnica de decisão, a fundamentação *per relationem*, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais. O criador desta expressão, Michelle Taruffo, definiu que esta ocorre “*quando, sobre um ponto decidido, o juiz não elabora uma motivação autônoma ad hoc, mas se serve do reenvio à motivação contida em outra decisão*”.

A doutrina majoritária aponta os seguintes casos de fundamentação *per relationem* ou referenciada: a) o acórdão que confirma a sentença “por seus próprios fundamentos”; **b) a decisão que se remete às razões da parte**; c) a decisão que se remete ao pronunciamento do Ministério Público; d) a decisão em juízo de retratação; e) a decisão que se remete a jurisprudência ou Súmula. O que o julgador da DRJ fez foi simplesmente se remeter às razões da parte, mas sempre de forma concatenada, deixando claro qual o motivo da sua decisão, não se limitando a meramente reproduzir textos desconexos.

Nesse sentido, as seguintes decisões:

A) AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1440047 (Processo 2019.00.23907-9), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Francisco Falcão, Decisão em 11/06/2019, publicado no DJE em 11/06/2019.

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 489 DO CPC/2015. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IRRESIGNAÇÃO DO RECORRENTE DIANTE DE DECISÃO CONTRÁRIA AOS SEUS INTERESSES. POSSIBILIDADE DE MOTIVAÇÃO **PER RELATIONEM**.

(...)

III - De todo modo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem assim a do Supremo Tribunal Federal, admitem a motivação **per relationem**, pela qual se utiliza a transcrição de trechos dos fundamentos já utilizados no âmbito do processo. Assim, descaracterizada a alegada omissão e/ou ausência de fundamentação, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 489 do CPC/2015, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (...).

B) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL Nº 1673262 (Processo 2017.00.90132-2), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator

Ministro Herman Benjamin, Decisão em 23/05/2019, publicado no DJE em 18/06/2019.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

d) o STJ possui jurisprudência pacífica de que não há nulidade “pois a **fundamentação per relationem**, por referência ou remissão, na qual são utilizadas pelo julgador, como razões de decidir, motivações contidas em decisão judicial anterior ou, ainda, em parecer proferido pelo Ministério Público, tem sido admitida no âmbito do STJ”.

C) AG. REG. NO HABEAS CORPUS Nº 150.872, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, Decisão em 31/05/2019, publicado no DJE em 10/06/2019.

Entendo não assistir razão à parte recorrente, eis que a decisão agravada – cujos fundamentos são ora reafirmados – ajusta-se, com integral fidelidade, à diretriz jurisprudencial firmada pelo Supremo Tribunal Federal na matéria em exame.

Como tive o ensejo de enfatizar no ato decisório recorrido, acolho o substancial e fundamentado pronunciamento do Ministério Público Federal, da lavra da ilustre Subprocuradora-Geral da República Dra. CLÁUDIA SAMPAIO MARQUES, que opinou, por ocasião do julgamento de mérito da presente impetração, contrariamente à pretensão deduzida em favor da parte ora agravante, fazendo-o em parecer assim ementado:

(...)

Ao adotar, como razão de decidir, os fundamentos em que se apoiou, no mérito, a manifestação da douta Procuradoria-Geral da República, valho-me da técnica da motivação “per relationem”, cuja legitimidade jurídico-constitucional tem sido reconhecida pela jurisprudência desta Suprema Corte (HC 69.438/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 69.987/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se a propósito da técnica da motivação por referência ou por remissão, reconheceu-a compatível com o que dispõe o art. 93, inciso IX, da Constituição da República (AI 734.689-AgR/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO – ARE 657.355-AgR/SP, Rel. Min. LUIZ FUX – HC 54.513/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 585.932-AgR/RJ, Rel. Min. GILMAR MENDES, v.g.):

Além do mais, deve ser ressaltado que o pedido do recorrente é demasiadamente genérico, limitando-se a se insurgir contra a não aceitação do laudo técnico do INT, mas sem especificar, em momento algum, qual foi o seu argumento sobre o qual a DRJ não se manifestou. Quanto ao laudo técnico propriamente dito, a decisão deixou bem clara a razão de não ter seguido suas conclusões:

Relatório Técnico apresentado pela Ambev

A Ambev apresentou à fiscalização parecer (Relatório Técnico nº 000.130/17 às folhas 196/221) elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP, que faz parte da Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologia Espaciais – FUNCATE, autorizada pelo período de 01 (um) ano a atuar como fundação de apoio ao Instituto Nacional de Tecnologia – INT, por meio da Portaria Conjunta nº 77/2016 publicada no Diário Oficial da União - DOU de 20/09/2016.

Na impugnação, a Ambev alega que as conclusões do referido parecer corroborariam o seu entendimento de que os componentes dos kits concentrados devem ser classificados como “preparações compostas”, na medida em que todos eles contribuem para a determinação do sabor e das demais características dos refrigerantes.

Porém, no Termo de Verificação Fiscal o autuante detalha os equívocos cometidos no parecer.

Inicialmente, salta aos olhos a ausência de base legal para a elaboração do referido parecer no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF.

O INT é um órgão pericial técnico independente integrante da estrutura do Poder Executivo Federal, a quem compete “executar a atribuição legal na função de órgão pericial técnico independente, de acordo com o prescrito no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”, conforme prevê o seu Regimento Interno, Anexo à Portaria MCTIC nº 5.152, de 14 de novembro de 2016, publicada no Diário Oficial da União – DOU de 16 de novembro de 2016.

No que tange à classificação fiscal de produtos, assim dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o PAF:

(...)

Quanto à solicitação para a realização de perícias, o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que o contribuinte pode solicitá-la, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, enquanto que o artigo 18 mostra que cabe à autoridade julgadora de primeira instância decidir sobre tal pedido.

O disposto nos referidos artigos foi confirmado pelos artigos 63 e 64 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, *in verbis*:

(...)

Contudo, o parecer anexado pela Ambev não se enquadra como uma das razões e provas mencionadas no inciso III do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972.

A despeito de nele constar que “*ampara-se legalmente a consulta e o pronunciamento deste Instituto no que dispõe o Artigo 30, Seção VI, Capítulo I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, (...)*”, trata-se, na verdade, de parecer decorrente de solicitação feita por aquela empresa visando a realização de “*um estudo sobre as características técnicas e químicas acerca dos Concentrados para fabricação de refrigerantes com a finalidade de possibilitar seu correto enquadramento quanto a sua classificação fiscal, em consonância com a legislação em vigor*”.

Foram respondidos apenas os questionamentos formulados pela Ambev.

Na legislação que rege o PAF, inexistente qualquer previsão para que o Instituto Nacional de Tecnologia – INT elabore laudo ou parecer por iniciativa exclusiva dos contribuintes, sem pronunciamento da autoridade julgadora, e sem que as partes do processo e a própria autoridade julgadora tenham a oportunidade de formular quesitos.

A regra do § 2º do art. 30 do Decreto 70.235, de 1972, deixa clara a distinção entre laudos e pareceres juntados por iniciativa das partes e aqueles elaborados após pronunciamento da autoridade julgadora.

Assim, ao parecer anexado pela autuada não se atribui eficácia, que não tem a força dos documentos emitidos por órgãos técnicos independentes prevista no PAF. Obviamente nada impede que esta autoridade julgadora solicite outros laudos ou pareceres técnicos a qualquer dos órgãos referidos no artigo 64 acima transcrito, caso entenda necessários para formar a sua livre convicção.

Mesma lógica consta do Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 2015), onde se prevê que o juiz é responsável por deferir a perícia, formular os quesitos que entender necessários ao esclarecimento da causa e dar oportunidade para que as partes apresentem quesitos (artigos 464, 465 e 470).

Porém, entendo que os elementos e provas carreados ao processo são mais do que suficientes para a formação da convicção e para o deslinde do presente litígio.

Nesse contexto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE VALIDADE

Alega o recorrente que a autuação se fundamenta exclusivamente em frágeis presunções, sem qualquer tipo de comprovação ou laudo técnico atestando a correção das glosas e lançamentos efetuados. Afirma que a Fiscalização, em momento algum, logrou êxito em comprovar que suas mercadorias não empregam matérias primas regionais da Zona Franca de Manaus; ou que as tampas e rolhas plásticas foram confeccionadas mediante utilização de matérias-primas de origem mineral; ou que os kits de concentrados não poderiam ser classificados no código NCM 2106.9010 - EX 01, posto que não suportou seu posicionamento em provas técnicas aptas a atestar a correção de suas alegações quanto a estas e outras matérias.

A matéria trazida pela defesa neste capítulo do Recurso Voluntário é muito semelhante à tratada no tópico anterior deste voto, no qual foi alegada, em síntese, fundamentação precária da decisão e falta de análise de argumentos essenciais, em especial o Laudo Técnico.

Entretanto, não compartilho da tese do recorrente. Ao contrário, observo que a autuação está extremamente bem fundamentada, com uma análise minuciosa da legislação, e sem vislumbrar, em momento algum, a necessidade de um laudo técnico ou de uma perícia. Toda a análise feita pelo Auditor-Fiscal tomou por base a legislação de regência da matéria, a qual entendo suficiente para alcançar as devidas conclusões sobre a legalidade da apuração do IPI realizada pelo contribuinte.

Na verdade, o que se vislumbra neste tópico é uma antecipação da discussão de mérito, pois nenhum aspecto aqui discutido poderia levar à nulidade da autuação, que precisaria estar embasada pelo ocorrência de alguma das situações identificadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Se a Fiscalização não logrou êxito em comprovar suas imputações, isto será discutido nos tópicos seguintes. Assim, Nesse contexto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

III – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Afirma a defesa que não se sustenta o argumento consignado na decisão da DRJ de que não teria havido mudança de critério jurídico no presente lançamento, eis que lançamentos de ofício formalizados pelos Auditores-Fiscais da RFB não teriam o condão de definir o entendimento da administração tributária. Tal alegação configuraria evidente afronta ao princípio da proteção à confiança encampado pelo artigo 146 do CTN, o qual consagra a impossibilidade de retratação dos atos administrativos concretos em prejuízo ao contribuinte.

O recorrente tem razão em parte. Vejamos a regra contida no citado art. 146 do CTN:

CAPÍTULO II

Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Lançamento

(...)

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.

A norma protetiva tem por objetivo justamente proteger o contribuinte contra alterações em critérios jurídico adotados em atividades de lançamento, como consta literalmente no texto acima. No entanto, apesar de tratar expressamente das normas individuais e concretas, este dispositivo se insere em um contexto maior, representando a positivação, em nosso direito, do “Princípio da Proteção à Confiança”, derivação do “Princípio da Boa-Fé”.

Seguindo essa linha, doutrina e jurisprudência tem entendido que tal norma alcança também os atos administrativos gerais e abstratos. Nesse sentido, 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.

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, abarcando, 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.

Feitas estas considerações, resta verificar se houve lançamentos de ofício fixando um critério jurídico sobre a classificação fiscal dos seus produtos.

A primeira observação feita pela defesa é que, nas últimas duas décadas, foi autuada em fiscalizações da Receita Federal que questionavam o creditamento ficto, tendo em vista que parte de seus insumos não é tributada, mas nunca foi questionada sobre a correção da classificação fiscal adotada.

Assim, a partir do momento em que o Fisco passa a efetuar uma reclassificação fiscal, há alteração de critério jurídico, pois a classificação anterior era compreendida como correta.

Não entendo procedente este argumento. O fato da classificação fiscal não ter sofrido reclassificação em procedimentos anteriores está muito longe de implicar sua aceitação pelo Fisco de forma expressa, a ponto de vincular a Administração Tributária. Seria o mesmo que atribuir o caráter de infalibilidade às Autoridades Tributárias, que em suas fiscalizações deveriam obrigatoriamente detectar todas as infrações cometidas pelo contribuinte, sem possibilidade de qualquer erro de sua parte. Do contrário, qualquer matéria não verificada, mesmo que se tratando de ilegalidade ou pior, de crime tributário, estaria convalidada pelo Fisco, o que me parece completamente contrário ao sentido que o “Princípio da Proteção à Confiança” tem em nosso ordenamento pátrio.

O contribuinte pretende equiparar um erro, ou uma omissão, a um critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, conclusão à qual não consigo alcançar. A própria literalidade da norma usa o verbo “adotar”, que é um verbo comissivo, e não omissivo. Logo, entendo que lavrar uma autuação sem se valer de uma reclassificação fiscal é bastante distante de “adotar” um critério jurídico, a legitimar a utilização de uma classificação fiscal que o Fisco, em procedimento fiscal futuro, venha a entender incorreta.

Mesmo que se considere que o artigo 146 deveria ser interpretado no sentido de abranger também outros atos administrativos normativos que fixassem critérios jurídicos, na esteira do pensamento exposto no artigo do professor Ricardo Lodi, como processos de consulta,

pareceres normativos, atos declaratórios ou qualquer outra manifestação administrativa, o que se verifica de comum entre todos estes instrumentos normativos é a existência de uma manifestação expressa no sentido de fixar ou decidir sobre um critério jurídico.

Nas autuações anteriores não há qualquer manifestação ou decisão expressa sobre a classificação fiscal dos kits de concentrado para refrigerantes. Em nenhum momento há sequer uma breve análise sobre a classificação fiscal, ou um tópico específico, ou uma clara afirmativa de que o Auditor-Fiscal analisou o tema e concordou com a classificação realizada. Cotejando os autos, verifico que o recorrente em nenhum momento apresentou qualquer prova de que exista tal manifestação expressa.

Como já dito, 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 notificado para somente a partir de então mudar sua conduta, ficando o Fisco limitado a só poder autuá-lo a partir deste momento. Trata-se de argumento do recorrente que não é harmônico com a melhor interpretação do art. 146 do CTN, sendo desprovido de qualquer base legal.

Entendimento diverso levaria a situações absurdas. Imagine-se um contribuinte que tenha sido fiscalizado e autuado pelas infrações A, B e C. Posteriormente, sofre nova ação fiscal, desta feita sobre outro período de apuração, no qual é identificado que estava gozando de forma indevida de uma isenção desde o período fiscalizado anterior.

Ora, pela tese do Impugnante, somente poderia ser autuado pelos fatos geradores decorrentes desta infração ocorridos após ter sido cientificado pela Autoridade Tributária. Assim, teria gozado, por certo período, de forma “legítima” da isenção pelo simples fato de não ter sido identificada, na primeira ação fiscal, a irregularidade. A isenção só pode ser concedida por lei, mas sua não identificação de imediato pelo Fisco teria o condão de legitimar sua fruição, mesmo não atendendo aos requisitos legais.

A situação que está protegida pelo art. 146 é, por exemplo, a seguinte: o contribuinte sofre uma fiscalização e, ao final, é realizada a reclassificação fiscal de um produto, da posição A para a posição B, sendo lavrado o respectivo Auto de Infração. O contribuinte então, confiando no entendimento manifestado expressamente pela Autoridade Fiscal, passa a dar saída ao produto utilizando-se da posição B. Posteriormente, sofre nova ação fiscal, sobre período distinto, no qual é novamente autuado, desta vez por ter utilizado a posição B, quando o novo entendimento do Fisco é o de que a posição C seria a correta, e que corresponderia a uma alíquota de imposto maior do que a da posição B.

Obviamente, o contribuinte não pode estar sujeito a estas alterações de critério jurídico, ou seja, a alterações na valoração jurídica dos fatos tributários, quando até então seguia o entendimento do próprio Fisco. Mesmo que a posição correta para o produto seja efetivamente a posição C, deve o Fisco lhe dar ciência desta mudança de entendimento, para somente a partir de então poder efetuar qualquer autuação, se for o caso.

Seguindo nessa linha, entendo também que o Princípio da Proteção à Confiança, positivado neste art. 146, somente pode ser alegado pelo contribuinte quando ele efetivamente

confiou na Administração Tributária. Vale dizer, no caso concreto, que ele tenha modificado seu entendimento, ou utilizado desde o início determinado critério de classificação fiscal baseado em alguma manifestação expressa do Fisco, o que não se observa no caso da Ambev.

Com efeito, apesar de já há mais de 2 anos ser autuado por conta desta classificação fiscal dos “kits de concentrados”, o recorrente em momento algum alterou a classificação fiscal que entendia ser a correta, passando a usar a do Fisco. O que se constata é que, até hoje, persiste a utilizar a posição da NCM que já foi recusada pelas autoridades fiscais. Em tal contexto, não vejo como o contribuinte possa utilizar o Princípio da Proteção à Confiança em sua defesa.

Voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

A segunda afirmativa do contribuinte é a de que não se pode ignorar que a mudança de motivação observada nesta autuação decorre de uma alteração no cenário jurisprudencial, alteração essa favorável ao contribuinte, porque tal mudança coincide com a obtenção de decisões favoráveis à Recorrente no sentido de reconhecer o direito a crédito do IPI nas aquisições dos kits concentrados ante o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do benefício do artigo 6º do Decreto Lei nº 1.435/75 no âmbito do E. CARF.

Afirma também que a mudança de motivação quanto ao tratamento dos kits concentrados para refrigerantes é contemporânea ao início do julgamento em repercussão geral do Recurso Extraordinário 592.891/SP, em que o STF analisa a possibilidade da apropriação de créditos referentes a insumos desonerados advindos da Zona Franca de Manaus. O suposto erro de classificação fiscal representaria um subterfúgio utilizado pelas d. Autoridades Fiscais para evitar indevidamente que o contribuinte obtenha legitimação de sua situação de direito.

Tal argumento não demanda maiores esforços pela conclusão de sua improcedência, pois se trata de uma evidente ilação, desprovida de qualquer elemento de prova, e que não possui qualquer lógica, pois a atividade do Auditor-Fiscal é plenamente vinculada, conforme determina o art. 142 do CTN, não cabendo a esta Autoridade decidir se irá fazer o lançamento ou não. Entendendo que a classificação fiscal está incorreta, tem o dever funcional de realizar o lançamento, e se não houver qualquer equívoco, tem o mesmo dever de não realizar lançamento que sabe indevido, ou incorreria no crime de excesso de exação.

Apesar de, **aparentemente**, acusar o Auditor-Fiscal de tal conduta, ao afirmar textualmente que “*a mudança de critério jurídico adotada no presente lançamento nada mais é do que um subterfúgio utilizado pelas Autoridades Fiscais para evitar indevidamente que o contribuinte obtenha legitimação de sua situação de direito*”, não consta dos autos qualquer representação criminal apresentada pelo contribuinte. Importante destacar que, não comprovada a acusação, incorreria o contribuinte no crime de denúncia caluniosa, previsto no artigo 339 do Código Penal Brasileiro.

Por fim, observe-se que somente em 25/04/2019 houve o julgamento do Recurso Extraordinário 592.891/SP, sendo que, à época das autuações referentes à classificação fiscal, seria impossível, obviamente, prever qual seria a decisão do STF, que ficou assentada, ao final, nos seguintes termos:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros

Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "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".

Destaque-se que a PGR ainda estuda a eventual oposição de embargos declaratórios contra o acórdão do Plenário, com possibilidade de pedido de modulação dos efeitos da decisão, que até a presente data não foi publicado.

Voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

A terceira afirmativa do recorrente nesta matéria diz respeito à alegação de que a ausência de questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos kits concentrados durante décadas representa uma prática reiterada da Administração Pública, a qual tem força de norma complementar nos termos do artigo 100, inciso III do CTN, e implicaria, no mínimo, no afastamento da multa, dos juros e da correção monetária exigida.

Essa afirmação é contraditória com outra afirmação do recorrente, de que há cerca de anos vem sofrendo autuações referentes à reclassificação fiscal. Ora, se já foi autuado uma única vez em relação a esta matéria, mesmo que, eventualmente, estivesse correta a sua tese sobre a anterior ausência de autuações representar uma prática reiterada da Administração Pública, tal prática deixou de existir a partir do momento em que o contribuinte recebe a primeira autuação, tomando ciência da mudança de entendimento do Fisco sobre a matéria.

De outra senda, deve-se destacar que tal alegação em muito se assemelha à anterior, específica do art. 146, que trata da alteração de critério jurídico, sendo que aqui se trata apenas de afastar a aplicação de multa e juros:

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.

Entendo também que a expressão “práticas reiteradas” deve ser tomada no sentido de uma conduta comissiva, de uma manifestação exteriorizada por meio de ato administrativo, individual e concreto (Auto de Infração) ou geral e abstrato (Pareceres, Soluções de Consulta), não havendo a possibilidade de se supor que uma omissão do Fisco seja uma “prática reiterada”.

As consequências no caso de prevalecer tal tese já foram perfeitamente identificadas no Acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

Entender que a cada encerramento, ainda que parcial, de procedimento de fiscalização, há homologação das classificações fiscais adotadas pelo contribuinte significaria que o simples encerramento de uma ação fiscal relativa ao IPI, mesmo que não se tenha avaliado a correção de códigos de classificação fiscal, produziria efeito similar ao de Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal.

Embora a conduta da Administração, não apenas em sede tributária, sinalize uma certa linha de ação, não se pode depreender que o silêncio a respeito de determinado aspecto do procedimento do contribuinte caracterize concordância, legitimando-o e estabelecendo, a partir daí, um critério jurídico oponível à própria Administração, ainda mais quando existe inobservância ao princípio da legalidade, como é o caso da utilização de incorreta classificação fiscal de produtos.

Em sede de exigência tributária, em que se maneja complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade se se pudesse aceitar a tese desenvolvida pela impugnante. Seguindo-se tal tese, seria exigido da Fiscalização que se manifestasse, em procedimento fiscal, sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte, porque, se não se pronunciasse sobre algum desses aspectos, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico.

Voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

Por fim, há uma quarta ponderação do recorrente, na qual destaca que a impossibilidade de glosa dos créditos de IPI é ainda respaldada pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que em seu art. 24 determina que a revisão do ato na esfera administrativa deve observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores, assim como as práticas reiteradas da administração.

Afirma que a presente autuação, além de configurar revisão de ato em desconformidade com as reiteradas práticas administrativas vigentes no momento em que as supostas infrações no creditamento ocorreram, configura ainda afronta à jurisprudência judicial majoritária da época, pois enquanto não houver julgamento definitivo no RE nº 592.891/SP, o julgamento exarado no RE nº 212.484/RS permanece sendo a única decisão definitiva proferida pelo STF acerca do direito ao crédito de IPI dos adquirentes de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

A LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/42), é uma legislação anexa ao Código Civil, porém autônoma, dele não fazendo parte. Embora se destine a orientar e facilitar a sua aplicação, tem caráter universal, aplicando-se a todos as áreas do Direito. A própria alteração em seu título, de Lei de Introdução ao Código Civil para Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro reflete esta característica. Acompanha o Código Civil muito mais por tradição, em especial por ser o mais antigo ramo do Direito.

Trata-se de uma norma introdutória que disciplina princípios, aplicação, vigência, interpretação e integração, itens relacionados a todo o conhecimento jurídico e não somente ao Código Civil, por isso dita uma norma de sobredireito, ou “lei que disciplina as leis”. O texto do Decreto-Lei nº 4.657/42 foi ampliado pelas modificações trazidas pela Lei nº 13.655/18, que tem como objetivo incluir no ordenamento jurídico brasileiro normas que assegurem a segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

O citado art. 24 possui o seguinte comando normativo:

Art. 24. **A revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, **quanto à validade de ato**, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado **levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.**

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em **atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por **prática administrativa reiterada** e de amplo conhecimento público.

O Decreto n.º 9.830/2019 regulamenta o disposto nos novos arts. 20 a 30 do Decreto-Lei n.º 4.657/42. O art. 24 é regulamentado no art. 5.º:

Art. 5.º A decisão que determinar a revisão quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída levará em consideração as orientações gerais da época.

§ 1.º É vedado declarar inválida situação plenamente constituída devido à mudança posterior de orientação geral.

§ 2.º O disposto no § 1.º não exclui a possibilidade de suspensão de efeitos futuros de relação em curso.

§ 3.º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se orientações gerais as interpretações e as especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

§ 4.º A decisão a que se refere o caput será motivada na forma do disposto nos art. 2.º, art. 3.º ou art. 4.º.

Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, entendo que a LINDB não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, define que esta tarefa cabe à lei complementar:

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:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A LINDB foi veiculada por lei ordinária, que apesar de possuir mesma hierarquia de lei complementar, não pode dispor sobre matérias que a Constituição Federal reservou à lei complementar. Assim, entendo que nem mesmo de forma residual poderia haver tal aplicação.

Já existe a Lei n.º 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar, na parte em que dispõe exatamente de normas gerais, como vigência, aplicação, integração, competências, etc. O art. 24 da LINDB trata de segurança jurídica, de estabilidade das relações jurídicas. O CTN possui diversos dispositivos específicos em matéria tributária, que tratam de estabilidade das relações tributárias, como os arts. 100, 106, 146, 149. O recorrente, inclusive, se vale em seu Recurso Voluntário dos arts. 100 e 106 para fundamentar a mesma alegação pela qual agora se utiliza da LINDB, a nulidade do lançamento.

De qualquer sorte, caso se entenda que cabe aplicar o art. 24 da LINDB ao presente caso, devo destacar que ele trata da **revisão** de ato administrativo. No presente caso, esta norma tem seu paralelo com o art. 149 do CTN, que estabelece os casos de revisão do ato administrativo de lançamento. Ocorre que aqui não é um caso de revisão de lançamento, mas de constituição de lançamento originário.

A questão da “prática administrativa reiterada” já foi abordada em momento anterior.

Quanto à mudança de orientação geral, contida em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, em que o recorrente alega que seguia a decisão exarada no julgamento do RE n.º 212.484/RS, observo que nem este, nem o RE n.º 592.891/SP, tratam da questão da classificação fiscal dos kits de concentrados. Sobre este tema, só há jurisprudência administrativa majoritária, e no mesmo sentido do lançamento fiscal.

Voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

IV – DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS DE IPI ADVINDOS DE PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL

O primeiro crédito a que se refere o recorrente é aquele derivado dos filmes plásticos fornecidos pela Valfilm. Sustenta que a decisão recorrida adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria-prima extrativa regional *in natura*, de modo que, por consequência, **os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.**

Em seu entender, tal interpretação é manifestamente improcedente uma vez que **inexiste qualquer exigência legal** quanto à necessidade da matéria-prima utilizada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus ser *in natura*. O termo "matéria-prima" contido no referido artigo designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

Por fim, afirma que não se pode alegar que o dispositivo em questão estaria se referindo a matéria-prima bruta por utilizar os **termos "agrícolas" e "extrativas vegetais"**. Isso porque, tais termos estão expressos na redação do dispositivo apenas no intuito de enfatizar a exceção feita pela norma, de acordo com a qual produtos elaborados com matéria-prima de origem animal não estão isentos.

Vejamos o texto das normas:

Decreto-Lei n.º 1.435/75

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados **os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei n.º 291, de 28 de fevereiro de 1967.

RIPI-2010

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - **os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária, **por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental**, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

Analisando o texto dos dispositivos, e usando uma interpretação literal destas regras, conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN (Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção), os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados estão evidentemente excluídos do benefício. Apesar dos esforços interpretativos da defesa, não me parece possível admitir que **produtos industrializados possam ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**. Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI- 2010.

O segundo crédito a que se refere o recorrente é aquele derivado da aquisição de tampas, rolhas, filmes plásticos e filmes SH provenientes das fornecedoras América Tampas e Arosuco. Defende o recorrente o cancelamento desta parcela da autuação pois a Fiscalização alega que tais mercadorias são elaboradas exclusivamente a partir da utilização de **insumos de origem mineral**, sem, contudo, apresentar qualquer elemento técnico corroborando tal suposição.

Ocorre, entretanto, que às fls. 187/188 consta declaração da empresa América Tampas da Amazônia esclarecendo “*que não se aplica a finalidade fabril da empresa produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, citado no artigo 92 (Amazônia Ocidental), inciso III, do RIPI/2002 e sim pelo artigo 69 (Zona Franca de Manaus) do RIPI/2002*”.

Além disso, assim como já dito no tópico anterior, não me parece possível admitir que **produtos industrializados possam ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**. Existem produtos para os quais é evidente a necessidade de um laudo técnico para verificar sua composição, mas outros não. Uma lata de refrigerante é, evidentemente, feita de metal. Uma garrafa de PET, é feita de plástico. Tampas e filmes plásticos são compostos de plástico, material mineral.

Voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

V – DA ALEGAÇÃO DE CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS CONCENTRADOS PARA A FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES

V.1 - DA NECESSIDADE DE APRECIACÃO DO RELATÓRIO TÉCNICO

DO INT

Afirma a defesa que a decisão recorrida firmou entendimento no sentido de que inexistiria base legal para elaboração de Parecer Técnico pelo INT mediante solicitação da Recorrente, eis que não se enquadraria "*como uma das razões e provas mencionadas no inciso III (sic) do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972*", razão pela qual este não serviria como prova apta no âmbito do processo administrativo tributário federal. Neste Recurso Voluntário, manifesta sua discordância quanto a este entendimento, pois iria de encontro ao princípio da busca pela verdade material.

O tema já foi discutido no tópico "DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA".

V.2 - DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS CONCENTRADOS DE ACORDO COM AS RGI'S E COM A NESH

Sustenta o recorrente que para se proceder à classificação fiscal de uma mercadoria, não basta a aplicação dos códigos do Sistema Harmonizado de forma discricionária, sendo imperioso verificar todas as suas características técnicas - intrínsecas e extrínsecas -, bem como as funções por ela exercidas, a fim de se verificar em qual código NCM ela se enquadra, baseado em fatores técnicos, e não tributários.

Alega, contudo, que o procedimento em tela não foi adotado no presente caso, uma vez que tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida desconsideraram elementos essenciais para a determinação da classificação dos kits concentrados, o que, por óbvio, culminou na adoção de interpretação equivocada da NESH e das RGI's, pautada nas premissas equivocadas de que (i) classificação fiscal de mercadorias independe de seus aspectos técnicos e que (ii) o fato de os kits serem compostos por elementos acondicionados em embalagens individuais seria suficiente para impossibilitar seu enquadramento no NCM 2106.90.10 EX 01.

A posição 2106.90.10, EX. 01, possui o seguinte texto na TIPI/2011:

Código da posição	Texto da posição	Alíquota
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

Do quanto exposto verifica-se que, para que o contribuinte possa se creditar do IPI nas operações objeto da autuação, faz-se necessário determinar quais as alíquotas de IPI que incidiriam nestas operações, caso não fossem isentas. Para tanto, deve realizar a classificação fiscal das mercadorias pela TIPI, e assim obter as alíquotas correspondentes a cada classificação.

O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fosse um produto único, na posição 2106.90.10, EX. 01, cuja alíquota era de 20%. Fazendo incidir esta alíquota sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A fiscalização, por sua vez, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela **nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.**

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

Art. 12. **As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta**

interpretação das Notas e do texto das Posições constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 34, de 1966)

Os arts. 15 a 17 do Decreto n.º 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), regulamentam a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei n.º 4.502/64:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 10).

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).

A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é

estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:

REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, **a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e**, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, **pelas Regras seguintes**.

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

III) **A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:**

(...)

b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, **de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5**.

(...)

REGRA 2

(...)

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, **quer misturada ou associada a outras matérias**. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. **A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3**.

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, **devem classificar-se por aplicação da Regra 1.**

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) **Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere**, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, **como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias** que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) **Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias**, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, **devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.**

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

(...)

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, QUANDO FOR POSSÍVEL REALIZAR ESTA DETERMINAÇÃO.**

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

1) Os produtos misturados;

2) As obras compostas por matérias diferentes;

3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;

4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preenchem, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou **após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias**.

Em consequência, **a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final** quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

3 - Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das

Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na acepção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de concentrados, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.

As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

A RGI 2 b) determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: **a)** que seja uma preparação composta; **b)** que não seja alcoólica; **c)** que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; **d)** que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02; **e)** que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação” e “concentrado”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que **os kits de concentrados não atenderiam às características "a", "c" e "e"**. Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente. Apresento, a seguir, uma análise destas características:

- Característica “a”, “que seja uma preparação composta”

Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, resta claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 assevera: “3- Na aceção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)”

Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam o seguinte:

- 13) As misturas de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.
- 14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)
- 15) As misturas constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final que “*Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1*”.

Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

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

- 7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou

alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.

Ao usar o verbo “adicionar”, a NESH está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não à sua remessa em conjunto. Ou seja, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não a diversas substâncias acondicionadas isoladamente que posteriormente serão misturadas.

Mesmo que se entenda que não existe um conceito técnico preciso do que seja uma "preparação" nas NESH, tal definição pode ser obtida pelo art. 29 do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009, que regulamenta a Lei nº 8.918/94 (a qual dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas):

Art. 29. Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

Os kits de concentrados são comercializados com os extratos vegetais acondicionados separadamente dos demais produtos, logo o “preparado líquido ou concentrado líquido” não “contém” o extrato vegetal. Além disso, a adição de água potável só ocorre posteriormente à venda dos kits, já nas instalações do fiscalizado.

- Característica “c”, “que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado”

O art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do já citado Decreto nº 6.871/2009, especificam o que seja um extrato ou sabor concentrado:

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

(...)

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do TVF, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento. Assim restou assentado no TVF:

6.55 A utilização, no Ex 01 e no Ex 02 do código NCM 2106.90.10, da expressão "capacidade de diluição em partes da bebida" demonstra que as citadas exceções tarifárias estão tratando de uma preparação composta que é capaz de, por simples diluição, resultar na bebida. Prova disso é que a diferenciação entre o Ex 01 e Ex 02 é a capacidade de diluição. Enquanto o primeiro trata de preparação com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, o segundo trata de diluição igual ou inferior a 10 partes. Assim, se a preparação diluída não resultar na bebida final não há como se definir sua capacidade de diluição em "partes da bebida por cada parte do concentrado.

Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos "kits/concentrados" fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (no caso, o fiscalizado), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, e caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois, segundo a Autoridade Fiscal, não contestada pelo recorrente, possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo do Recorrente, é uma operação de transformação intermediária:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Em alguns estabelecimentos do Recorrente, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

Assim, embora o Recorrente se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:

- Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/Concentrados”, obtendo o concentrado do Ex02 do código 2106.90.10;

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

Considerando que 100% dos chamados “kits/Concentrados”, fornecidos são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, **os “kits/concentrados” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.**

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de concentrados, **mesmo em conjunto**, como um "extrato ou sabor concentrado", segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.

- Característica “e”, “que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”

Derivada do motivo acima identificado. Como os "kits" ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade da etapa de mistura de todos os componentes do kit, além da introdução do açúcar na preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como determina o art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do Decreto nº 6.871/2009, o "kit", após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", o que não ocorre, efetivamente. Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não restaria atendida.

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits de concentrados como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", tendo em vista a necessidade de adição de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto "com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado".

Realizada a análise da possibilidade de adequação do produto “kits de concentrados” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, volto à análise da aplicação das demais RGI's. Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.**

Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente: **1)** camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;** **2)** bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, **cada qual em sua respectiva garrafa;** e **3)** café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, **porém acondicionados em conjunto para venda a retalho** numa caixa de cartão.

A Nota afirma, de forma cristalina, que "*No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada*". Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

Além disso, a Nota Explicativa XI da RGI 3b) também não permite que mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, possa ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única.

Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3b) ainda há uma particularidade referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.

A Nota Explicativa XI da RGI 3b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira 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" objeto do presente processo.

O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

O texto da análise do CCA, 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.

Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto, neste aspecto, o entendimento da Autoridade Fiscal.

Do quanto exposto neste voto, verifica-se que nenhum componente dos "kits de concentrados", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.

O Auditor-Fiscal realizou a classificação das partes componentes dos kits em tópico específico, ao qual remeto a leitura para fins de verificação das classificações fiscais atribuídas aos produtos. Tal matéria restou incontroversa nos autos, posto que o recorrente não contestou cada classificação isoladamente, mas tão somente a própria reclassificação em si, pugnando pela manutenção da classificação por ele mesmo proposta, no Ex. 01 da posição 2106.90.10.

Voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

VI - DA CONVALIDAÇÃO DOS CRÉDITOS APROPRIADOS EM FUNÇÃO DA BOA-FÉ DA RECORRENTE

Alega o recorrente que não é concebível ser punido por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores, haja vista que a responsabilidade pelo correto enquadramento dos kits concentrados adquiridos pela Recorrente nos códigos de classificação do Sistema Harmonizado compete aos fornecedores de tais mercadorias.

Afirma que exigir de todos os adquirentes de produtos isentos a verificação e fiscalização quanto à correção da classificação fiscal adotada para cada um dos produtos que adquire de cada um de seus fornecedores acabaria por inviabilizar suas atividades. Em virtude do porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que o recorrente possui no Brasil, seria impraticável exigir que avaliasse, conferisse e validasse a classificação fiscal de cada um dos produtos que adquire de seus milhares de fornecedores.

Entretanto, o art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seus fornecedores.

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

Vale destacar que, caso fosse constatada a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502/64

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

(...)

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir

ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A autuação foi realizada com a aplicação da multa básica de 75%, demonstrando que a Autoridade Fiscal não identificou a presença de conduta dolosa do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.

Vale destacar que 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.

A autuação foi baseada na glosa de créditos de IPI que a Fiscalização verificou serem inexistentes. Nesse contexto, deve a Autoridade Fiscal proceder à reconstituição da escrita fiscal do IPI e, constatada a existência de saldos devedores, proceder ao lançamento do crédito tributário, exatamente como neste caso concreto.

Voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

VII - DO DIREITO CONSTITUCIONAL AO CRÉDITO DE IPI REFERENTE AOS INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Segundo a defesa, a decisão recorrida alega que o direito ao crédito de IPI estaria atrelado à base legal destacada em nota fiscal, ou seja, somente nas notas fiscais em que há a menção aos artigos 95, III e 237 do RIPI/2010 haveria a possibilidade de creditamento do imposto. Contudo, entende que tal fundamento não merece prosperar pois, independentemente de os insumos por ela adquiridos se enquadrarem ou não nestes artigos, o seu direito ao crédito está garantido por meio do artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal, que consagra a não-cumulatividade do IPI.

A narrativa fiscal, em síntese, é a seguinte:

5.3 O artigo 237 criou um crédito incentivado, ou presumido, exclusivamente para a aquisição de produtos que se enquadram nas condições do artigo 95, III, quais sejam: elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, de produção regional, por estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental.

5.4 Aqueles produtos que, embora produzidos na cidade de Manaus/AM, localizada na zona franca de Manaus e também na Amazônia Ocidental, não se enquadrem nos critérios do artigo 95, III, não possibilitam que o adquirente dos mesmos obtenha crédito incentivado do IPI, embora saiam com isenção do Imposto do estabelecimento produtor.

O mencionado art. 237 do RIPI/2010 possui o seguinte comando normativo:

Subseção III

Dos Créditos como Incentivo

Incentivos à SUDENE e à SUDAM

(...)

Aquisição da Amazônia Ocidental

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6.º, § 1.º).

O art. 150, § 6.º, da Constituição Federal, por sua vez, trata dos créditos incentivados, fictos ou presumidos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º **Qualquer subsídio ou isenção**, redução de base de cálculo, **concessão de crédito presumido**, anistia ou remissão, **relativos a impostos**, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

Estabelecido esse pequeno arcabouço legislativo, destaco que a matéria foi discutida e votada pelo Pleno do STF em 25/04/2019, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.891/SP:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "**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, § 2.º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Ocorre, entretanto, como já dito alhures, que a PGR ainda estuda a eventual oposição de embargos declaratórios contra o acórdão do Plenário, que até a presente data não foi publicado, conforme consta de sua manifestação no processo, datada de 30/04/2019. Assim, existe a possibilidade de, nestes Aclaratórios, ser feita a proposição de modulação dos efeitos da decisão. De qualquer sorte, ainda não há decisão definitiva sobre a matéria, não sendo possível precisar a extensão do seu alcance.

Vale transcrever, por oportuno, trecho do artigo publicado no Informativo n.º 938 (22 a 26 de abril 2019) do STF:

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6.º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de

Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. Por conseguinte, consideraram que as normas constitucionais em debate não previram expressamente crédito presumido nas operações originárias da ZFM, mas sim disciplinaram isenção tributária como instrumento de política de desenvolvimento regional. Como isenção e creditamento são institutos autônomos, a regra geral é voltada ao não creditamento, e as exceções devem estar previstas taxativamente em lei. Essa desoneração deveria ter sido decidida pelo Poder Legislativo, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes. No mais, ressaltaram que, ao manter a região com características de área livre de comércio e incentivos fiscais, a norma constitucional buscou promover a industrialização naquela localidade. Objetivou o desenvolvimento e a ocupação da região amazônica, tão importante à soberania do País, e não dos diversos outros polos industriais existentes no Brasil. Pretendeu estimular a instalação de parque industrial completo, e não apenas de fábricas de bens intermediários. A possibilidade de manutenção do crédito tornaria a zona franca uma região de produção de insumos, porém deixaria de ser tão atrativa para indústrias voltadas ao produto final, as quais agregam maior valor ao bem de consumo e, conseqüentemente, geram mais riquezas no território em que se instalam. O benefício fiscal deve restringir-se à região em si, e não irradiar pelo território nacional, por meio de planejamentos tributários a incluírem Manaus como simples etapa da cadeia produtiva, utilizada tão somente para fins de obtenção de crédito fictício e mitigação de tributo cabível na produção em outros estados. Reconhecido o creditamento, haverá verdadeiro desequilíbrio entre o industrial da zona franca e aquele localizado no restante do País, haja vista que este último, além de beneficiar-se de insumos adquiridos por preço menor, considerada a isenção tributária, poderá valer-se de créditos fictícios de IPI para reduzir ainda mais os custos de produção. E tudo ocorrerá em detrimento dos cofres públicos, uma vez que não foi cobrado imposto na etapa anterior, ante a isenção, e o tributo devido na etapa seguinte da cadeia produtiva ficou reduzido, considerado creditamento ficto e não previsto em lei. Por conseguinte, a concessão de creditamento de tributo na aquisição de insumos acaba por ferir o art. 150, § 6º, da Constituição, o art. 14 (5) da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o art. 113 (6) do ADCT, que estabelece a necessidade de estimativa de impacto orçamentário-financeiro para a extensão de qualquer renúncia fiscal.

Nesse contexto, e considerando que a decisão prolatada em 05/03/1998 no Recurso Extraordinário 212.484/RS não seguiu o rito de reconhecimento de Repercussão Geral (inexistente à época), com seus efeitos alcançando unicamente as partes (Vonpar Refrescos S/A e União Federal), entendo que a concessão de crédito ficto para as isenções decorrentes do art. 81, incisos I e II, do RIPI-2010, depende da existência de lei federal específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

VIII – DA IMPROCEDÊNCIA E ILEGALIDADE DA MULTA – DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O recorrente afirma que, ao contrário do salientado pela decisão recorrida, a multa de ofício aplicada ao caso, no montante de R\$ 34.674.012,20, e exigida isoladamente, tem caráter confiscatório e, também por essa razão, não merece prevalecer.

A multa imposta encontra previsão legal no art. 44, inciso I, c/c os §§ 1º e 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Analisar se tal multa possui caráter confiscatório e/ou exacerbado implicaria analisar sua constitucionalidade, o que é vedado a este Tribunal Administrativo. A matéria já se encontra pacificada administrativamente, nos termos da Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

IX - IMPROCEDÊNCIA E ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

O recorrente sustenta que os juros calculados com base na Taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Os arts. 113, 139 e 161 do CTN deixam claro que os juros moratórios incidem não apenas sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício, já que ambos compõem o crédito tributário constituído:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Da mesma forma, o art. 43 da Lei nº 9.430/96, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora afirma, expressamente, tal possibilidade de incidência:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse sentido segue a jurisprudência da Primeira Turma do STJ (AgRg no REsp 1.335.688/PR, julgado em 04/12/2012), que reiterou o entendimento no sentido de ser "legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário", seguindo a linha já adotada pela Segunda Turma do mesmo Tribunal (REsp nº 1.129.990/PR, julgado em 01/09/2009).

No âmbito administrativo, a questão já se encontra pacificada, nos termos da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

X - CONCLUSÃO

Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator