



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.728064/2016-25
ACÓRDÃO	9303-016.082 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. NOTA FISCAL. PRODUTOS DA ZFM ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. ART. 62 DA LEI Nº 4.502/1964.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.579**, de 26/03/2019 (fls. 4.139 a 4.170)¹, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3302-008.146, de 30/01/2020 (fls. 4.228 a 4.237), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento/CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, por maioria de votos.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** de fls. 3.281 a 3.294, lavrado para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI**, referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2012 e 31/12/2012, acrescido de multa proporcional de ofício de 75% e dos juros de mora. A empresa é integrante do denominado “Sistema Coca-Cola Brasil”, tendo como principal fornecedora a empresa RECOFARMA - Industria do Amazonas Ltda., situada na Zona Franca de Manaus - ZFM, também pertencente ao “Sistema Coca-Cola Brasil”, e que produz os denominados “kits para refrigerantes”.

Conforme informado pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a infração apontada foi motivada pelo aproveitamento de créditos incentivados indevidos oriundos da aquisição de “kits para refrigerantes” de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (ZFM), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.047 a 3.152).

Tais créditos não foram considerados pelos seguintes motivos: *a)* os produtos adquiridos não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), porque não teria havido a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, no processo de industrialização, o que inviabiliza o aproveitamento de crédito com base no art. 237 do RIPI; e *b)* mesmo que houvesse direito ao crédito, o valor do IPI calculado como se devido fosse seria zero, pois nenhum dos componentes de kits para refrigerantes se enquadra no *Ex 1* do código NCM 2106.90.10, o que impossibilita a utilização da alíquota de 27%.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

O Contribuinte entende que os “concentrados” estariam beneficiados por duas isenções previstas na legislação do IPI: *i*) art. 81, inc. II do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), cuja base legal é o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) e *ii*) art. 95, III, do RIPI/2010, que tem base legal no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, porque além de produzidos na ZFM teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, e que, em relação ao aproveitamento de créditos decorrente das aquisições isentas com base no art. 81, inc. II do RIPI/2010, estaria legitimado pela necessidade de observância compulsória, pela Administração, da coisa julgada formada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS, que beneficiou outra empresa do Sistema Coca-Cola (Vonpar Refrescos S.A), bem como do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, interposto pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC).

A Fiscalização, discorrendo sobre a classificação fiscal dos “kits para refrigerantes”, ressaltou que estes não podem ser tratados como se fossem um produto único para fins de classificação fiscal, devendo seus componentes ser classificados separadamente, do que resulta a inexistência de valor a ser aproveitado, pois a maior parte desses componentes é tributada à alíquota zero, e, nas exceções em que os componentes são tributados à alíquota de 5%, não seria possível apurar o valor do crédito correspondente, concluindo pela inexistência de crédito.

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 3.309 a 3.415), na qual: *a*) invoca existência de coisa julgada no âmbito do MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela referida entidade em 14/08/1991, com o objetivo de evitar que seus associados fossem compelidos a estornar o crédito do IPI incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta (concentrado), de fornecedor situado na ZFM; *b*) defende a ausência de responsabilidade do Contribuinte, pois seria o terceiro adquirente do produto denominado de “kit ou concentrado para refrigerantes”, por erro na classificação fiscal; *c*) alega que houve alteração de critério jurídico em desconformidade com a lei; *d*) discorre sobre a competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal do produto denominado “kit ou concentrado” para refrigerantes; *e*) discorre sobre os aspectos técnicos de classificação fiscal de mercadorias e a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI); *f*) aborda o direito ao crédito relativo à aquisição de concentrados para refrigerantes isentos; *g*) defende o direito ao crédito com base na isenção do art. 81, inc. II, do RIPI/2010 (Base Legal: art. 9º do Decreto-Lei 288/1967); *h*) demanda a aplicação do benefício previsto no art. 95, inc. III, DO RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975); *i*) solicita a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999; e *j*) defende a impossibilidade de exigência de multa, juros e correção monetária, demandando ainda a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício.

A **DRJ em Porto Alegre/RS** apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 10-59.012**, de 31/05/20178 (fls. 3.818 a 3.850), entendeu por julgá-la **improcedente**, sob os seguintes fundamentos: (a) não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação

expressa da Administração Tributária; (b) a aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI; (c) é indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pela SUFRAMA, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional; (d) nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes MP e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI; e (e) a multa sobre lançamento de ofício consiste em débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, e, por isso, é legítima a incidência de juros de mora sobre o respectivo valor, a partir do vencimento.

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 3.858 a 3.9.69, em que pede a reforma da decisão, endossando argumentos: *a)* quanto à responsabilidade pelo erro na classificação fiscal do concentrado - alega não ser o responsável, pois foi a vendedora RECOFARMA quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a sua classificação fiscal na posição 21.06.90.10; *b)* sobre mudança no critério jurídico; *c)* sobre os concentrados isentos para a produção de Guaraná e demais concentrados isentos; *d)* sobre obediência às normas legais e à interpretação fiscal; e *e)* sobre a impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Em 20/09/2017, a PGFN apresentou suas **contrarrazões** às fls. 4.005 a 4.082, em que pugna pelo não provimento do recurso, mantendo-se integralmente a decisão recorrida.

Em 16/03/2018, a Contribuinte apresentou Petição, apontando “Fatos novos - Supervenientes” (fls. 4.093 a 4.116), que podem ser assim sintetizados: *1)* sobre os desdobramentos do MSC nº 91.00477834, informando que com o trânsito em julgado da decisão proferida nos autos do REsp nº 1.438.361/RJ, ocorrido em 23/02/2017; *2)* que ... “o próprio STF, no ARE nº 1.028.652, interposto pela IPIRANGA contra decisão que havia inadmitido o RE interposto contra o referido acórdão do TRF da 2ª Região, decretou a perda de objeto desse RE; *3)* que o reconhecimento, pelo STF, “... em decisão transitada em julgado em 18/08/2017, a extinção da Rcl nº 7.778, por perda superveniente de seu objeto, reconhecendo igualmente que aquela decisão do STJ, proferida no RESP n. 1.438.361RJ; e *4)* existência de LAUDO técnico expedido pelo INT.

Em 30/07/2018, a PGFN manifestou-se às fls. 4128 a 4.135, sustentando seu argumento de que “(...) os componentes separados dos kits da forma como que são adquiridos pela recorrente, não configuram a preparação composta de que trata o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI”, eis que não seriam “preparações compostas”, mas sim produtos isolados.

O recurso, então, veio ao CARF e foi submetido à apreciação da Turma julgadora, com decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.579**, de 26/03/2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, sob os seguintes fundamentos: (a) novos elementos de prova apresentados no âmbito do Recurso Voluntário podem, excepcionalmente, ser apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material; (b) o adquirente das mercadorias é responsável pela sua correta classificação fiscal, ainda que tenha adquirido de terceiros sob a mesma classificação; (c) o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma suposta infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”; (d) com o advento do Código Tributário Nacional, para que exista a exclusão de penalidade por força de decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa é necessário que lei lhe atribua eficácia normativa, o que não existe; (e) a RFB, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela SUFRAMA necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada; (f) importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo; e (g) os denominados "kits ou concentrados para refrigerantes" devem ser classificados individualmente, nos termos da NESH.

Cientificado do Acórdão nº 3302-006.579, de 26/03/2019, o Contribuinte opôs **Embargos de Declaração** (fls. 4.177 a 4.191), sob os pressupostos regimentais da omissão e da contradição. Analisado o recurso, com os fundamentos consignados no Despacho de Embargos de fls. 4.223 a 4.226, houve acolhida parcial, com proposta de saneamento das omissões e do erro material constatados.

O recurso foi apreciado pela Turma julgadora, que acolheu parcialmente os Embargos de declaração, para sanar a omissão e o erro material sem, contudo, imprimir efeitos infringentes, conforme **Acórdão** (de Embargos) **nº 3302-008.146**, de 30/01/2020 (fls. 4.228 a 4.236).

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº 3302-006.579, de 26/03/2019, integrado pelo Acórdão (Embargos) nº 3302-008.146, de 30/01/2020, o **Contribuinte** interpôs **Recurso Especial** (fls. 4.280 a 4.327), apontando **Divergência** jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1)** quanto à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor; **2)** quanto à alteração do critério jurídico do lançamento; **3)** quanto à aplicação pela autoridade administrativa de entendimento técnico constante de laudo técnico emitido pelo instituto nacional de tecnologia; **4)** quanto à aplicação do art. 112 do CTN; e, **5)** quanto à aplicação do art. 76, inc. II, "A", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Para comprovar as divergências, indicou como paradigmas os Acórdãos nº 3401-003.751 e nº CSRF/02-02.895, para a Divergência 1; o Acórdão nº 3401-002.537, para a Divergência 2; os Acórdãos nº 301-33.786 e CSRF/03-03.678 para a Divergência 3; o Acórdão nº 303-32.457 para a Divergência 4, e o Acórdão nº 9303-003.517 para a Divergência 5.

Em exame monocrático, de pronto, constatou-se que **não foram comprovadas as divergências** suscitadas quanto às matérias: 2, 3, 4 e 5.

No entanto, com relação a matéria: **1)** “Quanto à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor”, que indicou como paradigma os Acórdãos nº 3401-003.751 e nº CSRF/02-02.895, o exame monocrático de admissibilidade, no cotejo dos arestos confrontados, verificou que havia, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. O dissídio interpretativo emerge quando se verifica que, enquanto a decisão recorrida entendeu ser obrigação do adquirente o dever de verificar a correção da classificação fiscal consignada na nota fiscal de entrada do produtos, e os paradigmas entenderam, em sentido contrário, que tal obrigação não se incluiu entre as verificações de que trata o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964 (obrigação de observar se tais documentos satisfazem às prescrições formais do Regulamento).

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 01/10/2020 (às fls. 4.486 a 4.498), o Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas em relação à divergência 1, “Quanto à **responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor**”.

Cientificado do Despacho que deu seguimento parcial ao seu Recurso Especial, o Contribuinte apresentou o recurso de **Agravo** de fls. 4.506 a 4.529, requerendo o seguimento às demais matérias. Analisado o recurso, com base nas informações tecidas no Despacho em Agravo - CSRF / 3ª Turma, de 29/10/2020 (fls. 4.561 a 4.570), a Presidente da CSRF concluiu que os processos não possuem similitude fática suficiente para aferição das divergências deduzidas pelo Contribuinte. Assim, o Agravo foi **rejeitado**, mantendo-se o seguimento parcial do Recurso Especial na forma decretada pelo Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção/CARF.

Cientificada do Despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrrazões** de fls. 4.580 a 4.589, requerendo que seja negado seu provimento, mantendo-se o Acórdão proferido pela Turma Ordinária *a quo*, nos quesitos objeto da insurgência.

Em 24/07/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Câmara, de 01/10/2020, às fls. 4.486 a 4.498, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre matéria 1: “**Quanto à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor**”.

Importa informar que, no Acórdão recorrido e nos paradigmas confrontados, alega-se a apreciação da mesma situação fática (interpretação do conteúdo semântico da expressão “(...) e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares” existente na parte final do art. 62 da Lei nº 4.502/64, se inclui (ou não) a obrigatoriedade de o adquirente verificar se a classificação fiscal dos produtos adquiridos encontra-se correta), e a divergência restou bem caracterizada, pelo que cabe endossar e corroborar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos. Portanto, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, cabe ratificar, no caso, o conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte.

Assim, cabe o **conhecimento** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

No mérito, trata-se, em síntese, da “**responsabilidade (ou não) de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal constante da nota fiscal indicada pelo fornecedor**”.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964 a Turma Julgadora entendeu que: “*Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas (sic), eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever jurídico ex lege, pautado em implicações decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ainda que eventualmente possa ter sido induzida a erro por terceiro*”.

Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal emitida pelo fornecedor: “*Sendo a correta classificação das mercadorias um dever ex lege da Recorrente, não pode imputar a terceiro eventual erro ou indução a erro por inexactidão*”.

O Contribuinte alega no Recurso Voluntário que não deve ser dele exigida, como adquirente de boa-fé, a obrigação de examinar a classificação dos produtos, dada pelo fornecedor, não havendo, portanto, qualquer infração cometida pela empresa ao aceitar a classificação adotada pela empresa fornecedora RECOFARMA.

No especial, alega que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 não estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal. Os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atual) expressamente suprimiram essa obrigação, e o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI (Decretos), por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “(...) *prescrições legais e regulamentares*” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal. Por fim afirma que (fl. 4.317), “*No presente caso, há mais razão ainda para aplicação da referida jurisprudência, porque as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA são idôneas.*”

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Fiscalização informa que houve erro na classificação fiscal do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero). Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. Foi juntado aos autos, Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo. Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO.

Sobre o tema, cabe destacar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

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

Lei 4.502/1964:

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

§1º **Verificada qualquer falta**, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se

este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.”

RIPI/2020 - Decreto 7.212/2010:

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

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

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

Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento “(...) *estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a **todas as prescrições deste Regulamento***” (grifo nosso). E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme § 1º).

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

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

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

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

Analisando caso diferente (relativo a outro sujeito passivo) a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

“RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO. A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.”

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

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

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

Não se aplica ao Contribuinte multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação, mas impede-se que se credite indevidamente de tributo.

Pois bem. No que se refere à verificação de regularidade das notas fiscais, à luz do comando do art. 62 da Lei nº 4.502/1964, tema que chega a este Colegiado uniformizador de jurisprudência, assim decidiu o Acórdão recorrido (fl. 4.157):

“(…) Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas (*sic*), eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever *jurídico ex lege*, pautado em implicações

decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ainda que eventualmente possa ter sido induzida a erro por terceiro”.

Reforça essa necessidade a metodologia de crédito adotada na sistemática da não-cumulatividade para o IPI. Não pode ser tomado crédito indevido de uma operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

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

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

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

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que “*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT*”.

Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Exatamente neste mesmo sentido decidiu este colegiado, de forma unânime, recentemente:

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

A leitura do art. 62 da Lei no 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão

acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em ‘Ex Tarifário’, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE no 592.891/SP.” (**Acórdão 9303-015.038**, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 10.abr.2024) (Presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira)

Assim, e em endosso ao entendimento unânime deste colegiado, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan