



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

**Processo nº** 10855.721183/2015-98  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-001.036 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 30 de agosto de 2017  
**Assunto** Diligência  
**Recorrente** SOROCABA REFRESCOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para distribuição ao Relator por conexão, do Processo Administrativo nº 11080.732960/2014-10, para julgamento em conjunto.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri, Renato Vieira de Avila.

**Relatório.**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 12861 em face do Acórdão de primeira instância da DRJ/RS de fls. 12809 que negou provimento para a impugnação de fls. 12180, mantendo o Auto de Infração de IPI e Relatório Fiscal de fls 12137 e 12005, por suposto erro

na classificação de refrigerantes e, alternativamente, em razão do suposto erro na alíquota, aproveitamento de crédito de forma indevida.

Como de costume, transcreve-se o relatório desta decisão de primeira instância para a demonstração e acompanhamento dos fatos do presente procedimento administrativo:

*“Trata-se de auto de infração lavrado por autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sorocaba/SP para exigir o montante de R\$ 60.901.517,19, à data da autuação, relativo a Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício de que trata o art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007. As infrações apontadas foram a utilização de saldo credor de período anterior considerado indevido e o aproveitamento de crédito incentivado indevido, pelos motivos expostos no Relatório Fiscal que integra o auto de infração, a seguir sintetizado.*

*No início do Relatório Fiscal o autuante aponta que a autuada é integrante do denominado “Sistema Coca-Cola Brasil”, tendo como principal fornecedora a empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus – ZFM, também integrante do “Sistema Coca-Cola Brasil”, e que produz kits para refrigerantes, cuja entrada originou a maior parte dos créditos de IPI escriturados pela fiscalizada.*

*A empresa Sorocaba Refrescos já foi submetida à ação fiscal anterior, que resultou em lançamento de ofício objeto do processo administrativo 10855.721827/2011-14, relativo a períodos de apuração entre outubro de 2005 a março de 2010. Nesse procedimento foi reconstituída a escrita fiscal, baseada na glosa de créditos indevidos, lançados no Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI.*

*Foi efetuada ação fiscal junto à referida fornecedora, com base em MPF Nacional, tendo por objeto a análise do direito de aproveitamento de créditos do IPI por parte dos adquirentes, integrantes do Sistema Coca-Cola Brasil, localizados em todo território nacional. A referida ação fiscal está sintetizada nos itens 2.2 a 2.27.4 do Relatório Fiscal e resultou na apuração de irregularidades quanto à classificação fiscal dos produtos, e na lavratura de auto de infração objeto do processo 11080.732960/2014-10, contra a fornecedora RECOFARMA, do qual foram extraídos diversos documentos que constam no presente processo, como por exemplo laudos periciais, fotografias, relatório da ação fiscal, entre outros.*

*No curso da fiscalização, a empresa autuada defendeu que os concentrados estariam beneficiados por duas isenções previstas na legislação do IPI, a saber: art. 69, II do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002) e 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 art. 82, III do RIPI/2002 e 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. No seu entendimento, quanto ao aproveitamento de créditos decorrente das aquisições isentas com*

*base no art. 81, inc. II do RIPI/2010 estaria legitimada 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), dentre os quais se inclui. Os argumentos da fiscalizada não foram aceitos, conforme fundamentação exposta no item 3.15 do Relatório Fiscal.*

*No item 4.1 e seguintes a fiscalização aponta, em síntese, que a classificação dos kits para refrigerantes, como se fossem um produto único, é incorreta, devendo seus componentes ser classificados separadamente, do que resulta a inexistência de valor a ser aproveitado. A maior parte desses componentes, inclusive aqueles que contem ingrediente fundamental no aroma e/ou sabor da bebida, devem ser classificados no código NCM 2106.90.10 (“Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”), tributado à alíquota zero.*

*Foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal, com glosa dos créditos considerados indevidos, bem como a importância de R\$ 9.239.220,11, mantido em abril de 2010 a título de saldo credor de período anterior, o que não foi aceito, uma vez que a reconstituição da escrita fiscal procedida na ação fiscal precedente resultou em saldo devedor ao final do período imediatamente anterior (março/2010). Os demonstrativos pertinentes integram o auto de infração.*

*IMPUGNAÇÃO PRELIMINAR DE DECADÊNCIA Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, assinada por procurador habilitado e acompanhada de documentos. Aponta, em preliminar, a decadência do direito da Fazenda Pública efetivar o lançamento relativo a fatos geradores ocorridos na 1ª quinzena de abril de 2010, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN, combinado com o art. 124 do RIPI/2002.*

*ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO Alega que o auto de infração teria violado o art. 146 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), alterando retroativamente o critério jurídico já adotado em lançamento anterior, quando a fiscalização teria aceitado a classificação fiscal adotada pela empresa, estando tal autuação fundamentada unicamente na falta de reconhecimento do direito ao crédito com base na coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 impetrado pela AFBCC.*

*Alega que, à vista do disposto no art. 146 do CTN, o novo critério jurídico só poderia alcançar fatos geradores ocorridos a partir da lavratura do auto de infração contra a RECOFARMA (22/12/2014), quando a fiscalização questionou a classificação até então adotada por aquela fornecedora, sendo esse posicionamento coerente com o entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.130.545-RJ, relator Ministro Luiz Fux, DJe de 22.02.2011, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa transcreve parcialmente.*

*DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS ISENTOS/ DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS*

*CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES Defende a competência da SUFRAMA para conceder os benefícios previstos no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 e no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como determinar e administrar questões inerentes aos referidos benefícios, conforme se depreende dos arts. 1º, inc. VI, e 4º, inc. I, “c”, ambos do Anexo I, do Decreto nº 7.139, de 29/03/2010, que transcreve, e dos dispositivos da Resolução do CAS nº 202, de 17/05/2006, vigente quando*

*foi aprovado o projeto industrial da RECOFARMA, o que, por si só, justificaria que este órgão determine a classificação fiscal do produto incentivado, que embasa o cálculo do crédito.*

*Aponta que classificação fiscal adotada decorreria da definição feita na Resolução do CAS nº 298/2007 e do Parecer Técnico nº 224/2007, que a integra, atos que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e conformam-se ao ordenamento jurídico. Aponta acórdãos da CSRF que decidiram pela falta de competência do Fisco para desconsiderar atos da SUFRAMA e conclui que eventual discordância deve ser analisada por aquela entidade, para que venha alterar a definição do produto beneficiado pela isenção. O não reconhecimento dos efeitos dos referidos atos, sem instauração de processo administrativo de cassação, com a participação de todas as partes interessadas, violaria o devido processo legal com evidente cerceamento do direito de defesa, nos termos da Lei nº 9.784/1999, arts. 2º, X, 3º, II, III, 38 e 44.*

*Quanto aos aspectos técnicos da classificação, argumenta que a legislação não exige que a preparação já esteja pronta para uso e que a classificação prevista especificamente para os concentrados para refrigerantes seria no Ex 01 ou 02 da posição 2106.90.10 da TIPI/2006, variando apenas em função do grau de diluição. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), ao esclarecer a posição 2106, deixam claro que as preparações compostas para fabricação de refrigerantes não precisariam estar prontas para uso pelo destinatário, de um modo geral, estando equivocada a interpretação restritiva dada pelo Fisco. Também argumenta que o fato de o item XI da Nota Explicativa da Regra 3b), excluir os produtos destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação desta Regra decorreria da existência de classificação fiscal específica para os concentrados para refrigerantes, qual seja, o código 2106.90.10, Ex 01 e 02 da TIPI/2006.*

*Sustenta, ainda, que os produtos devem ser classificados simplesmente pela aplicação da Regra Geral 1 de Interpretação, ou seja, diretamente de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, devendo-se considerar que o fato de serem transportados em formato de kits não desnaturaria sua característica de produto único e que a própria definição constante do texto dessa posição pressupõe que o concentrado seria formado de diversas partes. Resumindo, a definição dada pela empresa e pela própria SUFRAMA aos concentrados para refrigerantes estaria de acordo com a NESH e com as regras de classificação fiscal.*

*DO DIREITO AO CRÉDITO COM BASE NA ISENÇÃO DO ART. 82, III DO RIPI/2002 E ART. 95, INC. III, DO RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975)*

*Discorda da conclusão de que a fornecedora RECOFARMA não teria direito ao benefício pela falta de utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados, tendo em vista que os insumos seriam industrializados. Considera que, para a SUFRAMA conceder ou renovar o benefício seria suficiente a utilização indireta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados, enquanto para a RFB a utilização deve ser direta. Diante desta divergência, o Fisco deveria dirigir-se à própria SUFRAMA, que pode cancelar a concessão do benefício, na forma do art. 54 da Resolução do CAS nº 203/2012, o que até hoje não ocorreu. Os atos administrativos daquele órgão continuam em vigor, não podendo ser desconsiderados pela RFB, conforme entendimento assentado pela CSRF, em acórdãos que cita. E mais, o termo matéria-prima compreenderia produtos industrializados com e/ou a partir de matéria-prima*

*regional, como, por exemplo, o corante caramelo, fabricado a partir de cana-de-açúcar. Finalizando, cita decisões da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, em que foram parte outros fabricantes de produtos Coca-Cola, nos quais foi reconhecido o benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975:*

*EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA COLETIVA Invoca existência de coisa julgada no âmbito do MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela AFBCC, 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 Zona Franca de Manaus, e utilizada na industrialização dos seus produtos, cujas saídas são sujeitas ao IPI. No seu entendimento, mesmo não estando localizada na jurisdição do 2º Tribunal Regional Federal, esta decisão ampararia a empresa, em virtude do entendimento expresso no julgamento dos REsp nº 1.117.887-SP e nº 1.295.383-BA, e em especial, do REsp nº 1.243.887-PR, relatado pelo Ministro Luis Felipe Salomão, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei 9.494/1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor (11/02/1999). Sustenta que a autoridade administrativa também deve aplicar esse julgado ao presente caso, nos termos do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.*

*Registra que o concentrado fabricado pela RECOFARMA foi tratado como sendo produto único no citado MSC nº 91.0047783-4 e, assim, em respeito à coisa julgada, a autoridade não poderia considerá-lo um "produto inacabado". DO DIREITO AO CRÉDITO COM BASE NA ISENÇÃO DO 69, II DO RIPI/2002 e ART. 81, INC. II, DO RIPI/2010 (Base Legal: art. 9º do Decreto-Lei 288/1967)*

*APLICABILIDADE do RE nº 212.484-RS O concentrado adquirido pela impugnante é isento com base no citado dispositivo, por ser*

*oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS nº 298/2007. O STF, em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484-RS, de que foi redator para acórdão o Ministro Nelson Jobim, firmou o entendimento de que em tais aquisições, é assegurado o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27%, conforme Voto que transcreve, em parte. O mesmo entendimento foi mantido pelo STF no julgamento dos REs 353.657 e nº 370.682, em que foi analisada a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados. Invoca também o julgamento do RE nº 566.819-RS, no qual o Plenário do STF esclareceu que para hipóteses de aquisições da ZFM ainda prevaleceria o entendimento adotado no julgamento do RE 212.484-RS. O mesmo posicionamento também teria sido adotado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no julgamento do RE nº 590.809, conforme gravação que transcreve em parte (fl. 5217). Além disso, no RE nº 592.891-SP, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus: Assim, até que este seja julgado, permaneceria hígido o entendimento do RE nº 212.484-RS. Por consequência, continuaria válida a decisão do CARF que seguia esse entendimento, objeto do Acórdão CSRF nº 02-02.357, cuja ementa transcreve parcialmente*

*APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI 9.779/1999 Sustenta que, a partir da edição do art. 11 da Lei 9.779/1999, teria passado a existir o direito ao crédito do imposto relativo à aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, sem estar condicionado ao pagamento do IPI na operação anterior, conforme já teria sinalizado o STF, no julgamento da proposta de Súmula Vinculante nº 26.*

*DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR RECOFARMA E DA BOA FÉ DA IMPUGNANTE Defende que as informações contidas nas notas fiscais emitidas por RECOFARMA permitem concluir que a classificação fiscal nelas adotada está correta, e que atendem o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964, sendo documentos idôneos, com validade fiscal, e, assim, a impugnante, na qualidade de adquirente de boa-fé, ao utilizar referidos créditos não estaria cometendo infração, eis que teria direito a eles. Invoca o entendimento expresso pelo STJ (com relação ao ICMS), consolidado no enunciado da Súmula nº 509, publicada no Diário da Justiça Eletrônico de 31/03/2014.*

*INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO E IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO Alega que a à época dos fatos geradores, a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos, utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento do STF no julgamento do RE 212.484-2. Por essa razão, defende a exclusão da multa de ofício, à vista do disposto no art. 76, II, "a", da Lei 4.502/1964, tal como ocorrido no Acórdão nº 2202-00.142, de 03/06/2009, que transcreve em parte.*

*Também contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não prevêem essa cobrança. Invoca jurisprudência administrativa do CARF.*

*É o relatório."*

Essa decisão de primeira instância proferida pela DRJ/RS, foi publicada com a seguinte Ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2010 a 27/12/2011*

*DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*Nos casos de falta de pagamento, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

*MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.*

*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.*

*AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.*

*O provimento jurisdicional abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição, e seu alcance restringe-se aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator.*

*INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.*

*A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI.*

*GLOSA DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL A ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.*

*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 pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, mas que não tenham sido*

*elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.*

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.**

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

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*A multa sobre lançamento de ofício consiste em débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, por isso, é legítima a incidência de juros de mora sobre o respectivo valor, a partir do vencimento.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido."*

Em resumo, o Recurso Voluntário reforçou as argumentações da impugnação e solicitou a aplicação do Art 112 do Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade da interpretação dos fatos e fundamentos legais serem realizadas de forma mais favorável ao contribuinte, diante dúvida na ocorrência da infração.

Em fls. 13055, o nobre Procurador Pedro Cestari apresentou as Contra-Razões em nome da União e reforçou todos os pontos do lançamento.

O processo digitalizado foi distribuído, encaminhado a este Conselheiro e pautado em acordo com o regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

**Voto.**

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os tempestivos Recursos Voluntários devem ser conhecidos.

Conforme Relatório Fiscal de fls 12137, as vendas da Recofarma para o contribuinte também foram autuadas e compõem os mesmos fatos do lançamento presente no processo administrativo fiscal de n.º 11080.732960/2014-10, com ingresso no CARF por Recurso Voluntário, ainda sem julgamento.

A conexão dos processos é importante, visto que os fatos são os mesmos e a operação é a mesma, assim como a Recofarma foi quem primeiro classificou o produto na NCM 2106.90.10.

Este processo conexo possui o lançamento que corresponde à própria operação de venda dos concentrados de refrigerante da Recofarma à Sorocaba Refrescos, objeto de ambas as autuações. Inclusive, no relatório fiscal deste processo da Sorocaba Refrescos, foram transcritas e copiadas as razões do processo que contém a autuação da Recofarma, na reclassificação do concentrado.

Diante do exposto, com fundamento no <sup>1</sup>Art. 6.º, §1.º, I, do RICARF, vota-se para que o julgamento seja convertido em diligência para que:

- o processo de n.º 11080.732960/2014-10 seja distribuído para este Conselheiro relator.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

---

<sup>1</sup> Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observandose a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito

tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;