



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

Processo n° 10865.722045/2014-26
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3301-003.062 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrentes Dohler America Latina Ltda.
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

IPI. ÔNUS DA PROVA. DIVERGÊNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Havendo litígio no que se refere à identificação do produto industrializado, a ausência, nos autos, de elementos capazes de demonstrar a adequada reclassificação, implica na manutenção do código em que foi enquadrado pelo industrializador.

IPI. SUSPENSÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS E AMAZÔNIA OCIDENTAL. PROVA. Tendo sido provado que na saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI foram observadas as disposições normativas, cabe a exoneração do crédito tributário lançado relativo à operação.

IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento do IPI, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício e, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar o auto em relação à infração n° 1 e incluir a NF n° 47715 no rol das notas possíveis de saída com suspensão para a Zona Franca de Manaus, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas- Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcelo Giovanni Vieira, Valcir Gassen e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Dohler America Latina Ltda. para a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, apurado no período de 01/08/2009 a 31/12/2011, no valor de R\$ 27.428.135,47, correspondentes ao principal, multa de ofício e juros de mora (calculados até 09/2014), decorrente de três infrações distintas:

1) INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA DO IPI - NCM 2106.90.10, foi lavrado o devido Auto de Infração no montante original de R\$ 402.830,97;

2) INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA DO IPI – Posições 20.08 e 20.09, foi lavrado o devido Auto de Infração no montante original de R\$ 12.665.615,57.

3) INOBSERVÂNCIA DE ALÍQUOTA DO IPI – Posições 33.01 e 33.02”, foi lavrado o devido Auto de Infração no montante original de R\$ 31.601,18.

A autoridade fiscal relata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12-15):

Quanto à infração 1:

3.1 – INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA DO IPI - NCM 2106.90.10 => O sujeito passivo realizou vendas de produtos preparados e concentrados que classificou no Código NCM 2106.90.10 da TIPI, que diz:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas => Aliquota 0%
------------	--

3.1.1 – Ocorre, entretanto, que os seus produtos, constantes da “Relação das Notas Fiscais de Saídas com Erro de Classificação Fiscal e Aliquota => NCM 2106.90.10” (em anexo), eram, na realidade “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI”, pois, conforme “Relação das Indústrias Adquirentes de Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas - NCM 2106.90.10” (em anexo, juntamente com “marcadores-cópia” das respectivas inscrições no CNPJ), foram vendidos apenas para empresas fabricantes de refrigerantes, de águas envasadas, de sucos de frutas (exceto concentrados) e de outras bebidas não-alcoólicas, todos da posição 22.02 da TIPI, cujo correto enquadramento é no código

NCM 2106.90.10- “Ex-01” da TIPI, com a alíquota de 27%, que diz:

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.

Quanto à infração 2:

3.2 – INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA DO IPI – Posição 20.09 => O sujeito passivo realizou vendas de “**Sucos Concentrados**” que classificou na Posição 20.09 da TIPI, com a alíquota de 0%, que diz:

20.09	Sucos de frutas (incluídos os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes.
--------------	--

3.2.1 – Como se pode notar, a acima citada posição 20.09 da TIPI, utilizada pelo sujeito passivo, trata apenas de “**sucos de frutas**”, sem qualquer menção ou conotação relativa a “**sucos concentrados**”.

3.2.2 – Por outro lado, para discriminar ou identificar todos os seus produtos comercializados e constantes da “Relação das Notas Fiscais de Saídas com Erro de Classificação Fiscal e Alíquota – Sucos Concentrados” (em anexo), o sujeito passivo se utilizou da literal expressão “**concentrado**”, diferenciado-os, portanto, daqueles acima citados produtos “**sucos de frutas**”.

3.2.3. Os seus relacionados produtos “**sucos concentrados**” eram, na realidade “**preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI**”, pois foram vendidos apenas para empresas industriais produtoras de bebidas refrigerantes e águas envasadas, todos da posição 22.02 da TIPI, conforme “Relação das Indústrias Adquirentes de Sucos Concentrados para Fabricação de Bebidas Refrigerantes e Águas Envasadas” (em anexo, juntamente com “marcadores-cópia” das respectivas inscrições no CNPJ).

3.2.4 – Consequentemente ao acima exposto, a correta classificação fiscal dos relacionados produtos é no acima citado Código NCM 2106.90.10 - “Ex-01”, com a alíquota de 27%.

Quanto à infração 3:

3.3 – INOBSERVÂNCIA DE ALÍQUOTA DO IPI – Posições 33.01 e 33.02 => O sujeito passivo realizou vendas de produtos

tributados, sem o devido débito do imposto, que classificou nos Códigos NCM 3301.90.20 / 3301.90.30 / 3302.10.00 e 3302.90.90 da TIPI, conforme “Relação das Notas Fiscais de Saídas de Produtos Tributados sem o Devido Destaque do IPI” (em anexo), para os quais incide o IPI à alíquota de 05% (cinco por cento), conforme consultas efetuadas junto ao Siscomex (em anexo).

3.4 – Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal – Termo nº 02 – em anexo, o sujeito passivo apresentou declaração (em anexo) relacionando todos os registros (em anexo) dos seus produtos no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos por aquele Ministério, para usufruir da redução de 50% (cinquenta por cento) nas alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, compreendidos no “ex” 01 do código 2106.90.10, conforme NC (21-1) – Normas Complementares da TIPI.

3.5 – Foram incorporadas ao respectivo processo digital as consultas efetuadas junto ao SISCOEX (Sistema de Comércio Exterior, da Receita Federal do Brasil), relativamente às respectivas alíquotas.

3.6 – Foi anexada, também, a relação de clientes – vendas com suspensão, apresentada pelo sujeito passivo em atendimento ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal – Termo nº 01 (em anexo).

Em impugnação, a Dohler América insurgiu-se contra a autuação, com os argumentos bem resumidos pela DRJ, nos seguintes termos:

IV. 1. DA INEXISTÊNCIA DA INFRAÇÃO DESCRITA NO ITEM 3.1 DO RELATÓRIO FISCAL

a) A primeira infração alegada no Auto de Infração reporta a um suposto erro de classificação fiscal dos produtos vendidos sob o código TIPI 2106.90.10.

b) Para prevalecer a classificação adotada pela administração fiscal, segundo a qual os produtos elaborados pela Impugnante enquadrados no código 2106.90.10, subsumir-se-iam na Exceção 01 (Ex 01) do referido código, cuja alíquota aplicável é de 27%, deveriam estar presentes, concomitantemente, os seguintes requisitos: a. Serem utilizados pelos clientes na elaboração das bebidas da posição 22.02; e b. Serem produtos com capacidade de diluição superior a 10 partes.

c) Aspectos fáticos determinantes para a correta classificação fiscal não foram coligidos aos autos, não tendo sido dedicada no Auto de Infração uma linha sequer sobre a capacidade de diluição dos produtos ou a razão de não terem sido aplicadas as alíquotas reduzidas nos termos da NC 21-1 (à 13,5%).

d) **Importante demonstrar que existem diversos produtos da Impugnante que possuem capacidade de diluição inferior a 10**

(dez) partes e que jamais poderiam ser classificados na "Ex 1" do código 2106.90.10 da TIPI. Listou 7 produtos com a indicação das respectivas notas fiscais de saídas.

e) Não existindo qualquer prova nos autos acerca da capacidade de diluição dos produtos autuados, supostamente enquadrados na Ex 01 do Código 2106.90.10, impossível a manutenção da pretendida reclassificação fiscal.

f) Ainda que se entenda que restou demonstrada a classificação fiscal dos produtos na Ex 1 - o que não se acredita - requer seja aplicada a alíquota reduzida nos termos da NC 21-1 (13,5%), quando presentes os requisitos (i) forem para elaboração de refrigerantes; (ii) contenham suco de frutas ou extrato de sementes de guaraná; (iii) forem registrados no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA; (iv) atendam aos padrões de identidade e qualidades exigidos pelo MAPA.

g) Caso não seja acolhido o argumento acima lançado - o que não se acredita - ainda assim merece cancelamento, ao menos parcial, a infração 3.1 do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, visto que parte dos produtos foram vendidos e remetidos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

h) De forma a embasar documentalmente que parte das operações autuadas teve seus produtos efetivamente remetidos (exportados) para a Zona Franca de Manaus, a Impugnante anexa à presente defesa cópia das respectivas notas fiscais e cópia das Declarações de Ingresso emitidas pela SUFRAMA (doc. nº 8), comprovando devidamente que as operações autuadas estão albergadas pela isenção.

i) Já que demonstrado e comprovado que parte dos valores em cobrança neste item 3.1 do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração é indevida, requer-se o cancelamento parcial do montante de IPI em cobrança.

IV. 2. DA INEXISTÊNCIA DA INFRAÇÃO DESCRITA NO ITEM 3.2 DO RELATÓRIO FISCAL

Além de não trazer fundamentos para a reclassificação adotada no item 3.1 do Relatório Fiscal, importante salientar que no tocante à suposta infração relatada no item 3.2 do Relatório Fiscal, melhor sorte não assiste à fiscalização, a qual cometeu equívoco flagrante na tentativa de reclassificação dos produtos vendidos como "suco concentrado".

Ao contrário do que tenta fazer crer o Relatório Fiscal, não usou a Impugnante o termo "suco concentrado" aleatoriamente ou de maneira pouco técnica no intuito de obter a alíquota zero, ao invés de classificá-lo no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Percebe-se que o Nobre Auditor Fiscal incorreu em equívoco fundamental acerca da classificação fiscal de bebidas, qual seja, desconsiderou completamente a DIFERENÇA LEGAL e

TÉCNICO-QUÍMICA existente entre "Preparado" e o "Suco" de fruta.

A Lei nº 8.918/94 "Dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, autoriza a criação da Comissão Intersectorial de Bebidas e dá outras providências". No artigo 5º da referida lei, encontramos a definição legal de "Suco". Transcreveu o artigo.

De início, já se depreende da leitura do § 3º a possibilidade legal de que o Suco" seja desidratado, hipótese em que deve "ser denominado suco concentrado" e que para ser considerado suco, devem ser respeitados certos requisitos no tocante à sua composição (quantidade de açúcar, ausência de aromas e corantes artificiais, por exemplo).

No mesmo sentido, caminha o Decreto nº 6.871/09, regulamentador da lei supra, trazendo com maior detalhamento, em seu artigo 18, a definição de "suco" para fins da legislação. Transcreveu o artigo.

O artigo 7º do mesmo Decreto nº 6.871/09 dispõe ser competência do Ministério da Agricultura, Pecuário e Abastecimento - MAPA estabelecer o padrão de identidade e qualidades dos sucos, existindo a obrigatoriedade de registro destes produtos perante o referido órgão. Transcreveu o artigo

Nesse sentido, considerando a existência da legislação supramencionada, buscou a Impugnante o devido registro de seus sucos perante o MAPA, os quais foram deferidos, depreendendo-se que a classificação fiscal adotada pela Impugnante foi estritamente técnica, feita por profissionais habilitados e com base nas formulações técnicas submetidas à aprovação do MAPA.

Por outro lado, importante notar que no "preparado", ou seja, concentrado líquido para bebida, é permitida, pela legislação, a adição de muitos aditivos que não são permitidos para os sucos, como, por exemplo, corantes artificiais, aromas artificiais e/ou idênticos aos naturais, entre outros.

Entender-se que o "suco concentrado" é genericamente um "preparado" é desprovido de base científica e não leva em consideração a composição química dos produtos, o que, como visto, é a pedra de toque da diferenciação.

Portanto, pela legislação, o fator determinante de diferenciação da classificação entre "sucos" e "preparados" são os elementos aditivos permitidos pela legislação em relação a cada um e jamais exclusivamente o fato de se tratar de produto concentrado ou não, como consignou o Ilmo. Auditor Fiscal.

Mais uma vez, não se atentou a fiscalização para o fato de que parte dos produtos autuados na infração 3.2 do Relatório Fiscal também foi vendida e remetida para empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Conforme já exposto no tópico IV. 1.2 supra, uma vez comprovado o internamento dos produtos na Zona Franca de Manaus, de rigor o reconhecimento da alíquota zero do imposto.

Assim, de forma a embasar documentalmente que parte das operações autuadas e constantes do item 3.2 do Relatório Fiscal teve seus produtos efetivamente remetidos (exportados) para a Zona Franca de Manaus, a Impugnante anexa a presente defesa cópia das respectivas notas fiscais e cópia das Declarações de Ingresso emitidas pela Suframa.

IV. 3. DA INEXISTÊNCIA DA INFRAÇÃO DESCRITA NO ITEM 3.3 DO RELATÓRIO FISCAL

O Auto, ora impugnado, enumera um suposto terceiro tipo de infração à legislação tributária, qual seja o descumprimento dos requisitos para o gozo da suspensão do IPI. A descrição da suposta infração está inserida no item 3.3 do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração.

Pela inteligência da legislação aplicável, caso a destinação do produto seja desvirtuada, o próprio responsável pelo fato estará sujeito ao pagamento do imposto e, por óbvio, apenas o adquirente pode dar uma destinação ao produto adquirido (correta ou não) e não o vendedor (no caso, o impugnante), ao passo que a fiscalização do adimplemento destas condições é responsabilidade única da autoridade fiscal, seja por sua função legalmente determinada, seja por seu acesso exclusivo a informações relativas aos adquirentes.

Tendo a suspensão do imposto constado nas notas fiscais de saída, e, mais uma vez, não tendo a autoridade fiscal apresentado qualquer prova nos autos acerca do desvirtuamento da destinação dos produtos, nem sequer explicações ou fundamentos acerca do suposto descumprimento da legislação pela Impugnante, de rigor o cancelamento da autuação.

Não existe qualquer dúvida de que a Impugnante não pode nem em tese ser responsabilizada por eventual descumprimento da legislação por parte dos adquirentes, mesmo porque o auditor fiscal, mais uma vez, deixou de efetuar qualquer comprovação de suas alegações ou efetivamente fundamentar qual teria sido a infração praticada pela Impugnante.

Caso não seja acolhido o argumento acima lançado - o que não se acredita - ainda assim merece cancelamento parcial a infração 3.3 do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, visto que também parte dos produtos foi vendida e remetida para empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Como já exposto no tópico IV. 1.2, para que possa ser averiguada a isenção do IPI, deve-se fazer prova de internamento dos produtos que efetivamente adentraram a Zona Franca de Manaus.

Assim, junta mais uma vez a Impugnante cópia das respectivas notas fiscais e cópia das Declarações de Ingresso emitidas pela SUFRAMA (doc. nº 36), comprovando devidamente que as operações autuadas estão albergadas pela isenção.

IV. 4. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Na remota hipótese de manutenção do lançamento ora combatido, não deverá incidir, no cálculo do suposto crédito tributário, juros de mora sobre a multa de ofício imposta no auto de infração no percentual de 75%.

Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que trata da incidência da multa de mora e dos juros moratórios, ao fazer referência aos "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", apenas se refere ao tributo em si, já que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos.

A penalidade decorre, nos exatos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e declaração inexata. "Débitos decorrentes de tributos e contribuições" e "penalidades" são distintos, têm natureza jurídica distintas, não podendo ser equiparados.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, exonerando a totalidade da infração nº 2 (R\$ 12.665.615,57) e parte da infração nº 1, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2011

IPI. CONCENTRADOS PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS DA POSIÇÃO 22.02.

Tendo o sujeito passivo afirmado em outro processo que seus produtos "extratos concentrados ou sabores concentrados" e "preparações líquidas" utilizados para elaboração de bebida da posição 22.02 da TIPI têm capacidade de diluição superior a 10 partes, a classificação correta é no "Ex 01" da posição 2106.90.10.

IPI. SUCOS CONCENTRADOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PROVAS. INEXISTÊNCIA. Prescrevendo a legislação que o produto suco pode ser "concentrado", e inexistindo nos autos provas de que as saídas tratavam-se de "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” a correta classificação fiscal é na posição 20.09 da TIPI.

IPI. ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ELEMENTOS PROBATÓRIOS.

O auto de infração deve estar instruído com as provas do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235/1972. Compete ao Fisco, ab initio, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário ou da prática de infração.

IPI. SUSPENSÃO. CONDIÇÃO NORMATIVA. Somente se faz autorizada a saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI quando observadas as disposições normativas estabelecidas para a espécie, cuja inobservância implica a exigência do tributo devido na operação.

IPI. SUSPENSÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS E AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDIÇÃO NORMATIVA. Tendo sido provado que na saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI foram observadas as disposições normativas estabelecidas para a espécie, implica na exoneração do crédito tributário lançado relativo à operação.

FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento do IPI, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Por ocasião do Lançamento os juros são calculados sobre o valor do tributo ou contribuição. Paralelamente, a multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora após seu vencimento.

A Empresa-Recorrente trouxe na sua impugnação as especificações técnicas (rótulos) dos produtos e as respectivas notas fiscais com que foram comercializados, bem como os rótulos dos produtos registrados no Ministério da Agricultura, planilhas, notas e declarações de ingresso emitidas pela SUFRAMA, referente aos itens 3.1 e 3.2 do Relatório Fiscal (fls. 241-275).

Em recurso voluntário, a Dohler reitera seus argumentos quanto à improcedência das infrações nºs 1 e 3 e afirma o acerto da exoneração integral da infração nº 2.

Para ratificar o acerto da exoneração pela DRJ da infração nº 2, a Dohler trouxe aos autos o Parecer Técnico da Allegis Consultoria em Treinamento e Assuntos Regulatórios Ltda., que faz a distinção entre sucos e concentrados para bebidas, de acordo com sua composição química, concluindo que os produtos da Recorrente são sucos e não preparados para bebidas (fls. 802-843).

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/09/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 23/0

9/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 05/10/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO

CHAGAS

Impresso em 06/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

INFRAÇÃO Nº 1

Para os produtos cuja saída foi acobertada pelas notas fiscais constantes da relação de fls. 17 a 20, tem-se as seguintes possibilidades:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições.	
2106.10.00	-Concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas	0
2106.90	-Outras	
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	27
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	40

Nota Complementar (NC) da TIPI

NC (21-1) Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.

A autuada classificou seus produtos no Código TIPI 2106.90.10. Já a autoridade fiscal afirma que esses produtos foram destinados a empresas adquirentes que industrializam bebidas do Capítulo 22 da TIPI, ou seja, todos os produtos foram vendidos apenas para empresas fabricantes de refrigerantes, de águas envasadas, de sucos de frutas (exceto concentrados) e de outras bebidas não-alcoólicas, todos da posição 22.02 da TIPI.

Contudo, para prevalecer a classificação adotada pela fiscalização, segundo a qual os produtos elaborados enquadrados no código 2106.90.10, estariam na Exceção 01 (Ex 01), cuja alíquota aplicável é de 27%, é necessária a demonstração dos seguintes requisitos, cumulativamente:

a) os produtos foram vendidos apenas para empresas fabricantes de refrigerantes, de águas envasadas, de sucos de frutas (exceto concentrados) e de outras bebidas não-alcoólicas, todos da posição 22.02 da TIPI;

b) a sua capacidade de diluição, ou seja, se os produtos teriam capacidade de diluição superior ou inferior a 10 partes.

Assim, os “extratos concentrados ou sabores concentrados” e as “preparações líquidas” com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, sejam ou não destinadas à elaboração de bebidas refrigerantes, classificam-se no “Ex 01” da posição 2106.90.10, com alíquota de 27%, todavia se esses mesmos produtos forem utilizados para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22 (condição 1) e apresentarem capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado (condição 2), deverão ser classificados no “Ex 02” da posição 2106.90.10, com alíquota de 40%.

Sobre a capacidade de diluição, a fiscalização entendeu tratarem-se todos os produtos de fls. 17-20 de capacidade de diluição superior a 10%, portanto, aplicável em decorrência a alíquota de 27%.

Quanto à prova da capacidade de diluição, têm-se nos autos duas situações, a primeira diz respeito à juntada dos rótulos de parte dos produtos pela Empresa em sua impugnação, os quais atestaram tratar-se de índice inferior a 10 partes. Por isso, acertadamente a DRJ excluiu do lançamento fiscal o valor do imposto e, conseqüentemente, a multa de ofício de 75%, relativos aos produtos que tem capacidade de diluição “de até 10 partes”, descritos nas notas fiscais nº 39268, 41270, 39267, 49560, 43379, 44446, 44566, 45756, 47071, 49051, 49071, 51514 e 40637.

A segunda situação se refere aos demais produtos não elencados nas notas acima, tendo sido mantido pela DRJ o índice superior a 10% com base em manifestação da empresa em outro processo fiscal. Confira-se a alegação da Empresa sobre essa questão em seu Recurso Voluntário:

Em que pese aos claros fundamentos trazidos pela ora Recorrente em sua Impugnação, entendeu o v. acórdão da DRJ pela exclusão dos valores relativos a apenas 13 notas fiscais e pela manutenção dos demais valores, defendendo que “a autoridade fiscal, para efetuar a classificação no “Ex 01” do código 2106.90.10 da TIPI (...) – baseou-se nas informações constantes da impugnação aos auto de infração do período de 01/2005 a 12/2005 (processo nº 10865.003659/2009-48).”.

Nesse sentido, o v. acórdão recorrido não considerou que a fiscalização em nenhum momento trouxe provas, nos termos do art. 142 do CTN, dos fatos constitutivos do lançamento; e concluiu de maneira equivocada pelo enquadramento dos produtos na classificação fiscal de alíquota de 27%, com base apenas em dados trazidos em impugnação apresentada em processo administrativo diverso do presente.

Entendo que assiste razão à Empresa-Recorrente neste ponto, porque, de fato, a DRJ utilizou-se de informações de outro processo fiscal, sem trazer os elementos dele para este processo, com se observa nas seguintes passagens do voto condutor:

Às fls. 163/165 dos autos encontra-se intimação, recebida pela representante do sujeito passivo, onde foi solicitada relação dos produtos de fabricação própria, e que deveria conter as seguintes informações “nome do produto, classificação na TIPI e alíquota”, entretanto, inexistente nos autos resposta com as informações solicitadas, o que permite inferir que a autoridade fiscal, para efetuar a classificação no “Ex 01” do código 2106.90.10 da TIPI - 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) - baseou-se nas informações constantes da impugnação ao auto de infração do período 01/2005 a 12/2005 (processo nº 10865.003659/2009-48) onde encontra-se a planilha transcrita abaixo na qual pode-se observar que está demonstrado que os mesmos produtos, relacionados na planilha de fls. 17 a 20 destes autos, possuem capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

22. Abaixo, podemos encontrar, descritivamente, um quadro com a correspondência entre os produtos Dohler, suas descrições, seus códigos internos, a capacidade de diluição de cada um deles, as Notas Fiscais de Saída destes produtos, que foram objeto do Auto de Infração, a regra do código 2106.90.10 e a alíquota do IPI aplicável a cada um deles:

(...)

23. Nestes termos, nenhum dos produtos da Dohler compreendidos no Auto de Infração subsume-se na Ex 02 do Código 2106.90.10. Em via de consequência, a alíquota aplicável **nunca poderia ter sido de 40%, conforme indiscriminadamente quer o Ilmo. Auditor Fiscal**, mas, no presente caso: **0% ou 27%**, de acordo com a tabela acima.” (destaque do original).

Pelas informações colhidas no processo nº 10865.003659/2009-48, colacionadas acima, e por entender que quanto à capacidade de diluição de um produto ninguém mais indicado pra fazer afirmações do que o próprio fabricante, desnecessária se faz a busca de outros elementos de prova quanto à capacidade de diluição dos produtos objeto dos autos, considera-se, portanto, que os produtos constantes da planilha de fls. 17 a 20, são classificados no “Ex 01” do Código TIPI 2106.90.10 (capacidade de diluição superior a 10 partes”) e tributados à alíquota de 27%, com exceção dos indicados pelo sujeito passivo que tem capacidade de diluição “de até 10 partes” referente aos quais anexou inclusive os rótulos com diversas informações que juntamente com as informações das notas fiscais (quantidade de litros e peso líquido), pode-se concluir que a capacidade de diluição é a afirmada nesta impugnação, devendo ser excluídos, **por conseguinte, apenas os valores relativos às notas fiscais**

39268, 41270, 39267, 49560, 43379, 44446, 44566, 45756,
47071, 49051, 49071, 51514 e 40637.

Em sua defesa, a Recorrente alega que nem todos os produtos discutidos no 10865.003659/2009-48 são iguais aos em discussão neste processo, que apenas três seriam comuns. Independentemente do número de produtos “iguais” entre os dois processos, entendo que não cabe à DRJ trazer elementos estranhos aos presentes autos, pois naquele processo o período de apuração era diverso (01/2005 a 12/2005) e as circunstâncias fáticas também diversas. Por isso, com razão a Recorrente ao reclamar que “é admitida a utilização da prova emprestada, desde que as condutas sejam individualizadas e que a prova valorada seja adequada para cada caso concreto...”.

A título de informação, o CARF, no processo nº 10865.003659/2009-48 ora trazido pela DRJ como “prova emprestada”, cancelou o auto de infração como se observa no acórdão nº 3202001.454, da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, proferido em 27 de janeiro de 2015, cuja ementa é:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

*IPI. CONCENTRADOS PARA ELABORAÇÃO DE
REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO.*

Para que “extratos concentrados ou sabores concentrados” e “preparações líquidas” sejam classificados no “Ex 02” da posição 2106.90.10, deverá restar demonstrado que os mesmos foram utilizados para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22 (condição 1) e apresentam capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado (condição 2).

IPI. SUSPENSÃO. CONDIÇÃO NORMATIVA. Somente se faz autorizada a saída de produtos do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI quando observadas as disposições normativas estabelecidas para a espécie, cuja inobservância implica a exigência do tributo devido na operação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova cabe ao Fisco, a quem compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico-tributário objeto do lançamento.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário negado.

(grifei)

Dessa forma, observa-se que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar o segundo elemento para classificação no “Ex 01” do Código 2106.90.10, que é capacidade de diluição de “superior a 10 partes”. Ressalte-se que, nos termos do art. 142 do CTN, a prova da constituição do fato jurídico tributário é do Fisco.

A despeito disso, apenas registre-se que a DRJ verificou que as seguintes notas fiscais de saída nº 46608, 46702, 47154, 47995, 48159, 48290, 48466, 48822, 48846, 49070, 50037, 50335 e 50824, referem-se à venda de produtos destinados a Amazônia Ocidental (suspensão do IPI), por isso excluiu do lançamento fiscal o valor do IPI e da multa de ofício de 75%.

Em suma, deve ser dado provimento ao recurso voluntário quanto à infração nº 1.

INFRAÇÃO Nº 2

A fiscalização afirma que a classificação fiscal dos produtos constantes das notas fiscais de fls. 21 a 104 são sucos concentrados e não sucos de frutas.

Entende que posição 20.09 TIPI trata apenas de “sucos de frutas”, sem qualquer menção ou conotação relativa a “sucos concentrados”, ou seja, “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI”. Portanto, a posição correta seria a 2106.90.10 - “Ex-01”, com a alíquota de 27%, pois os produtos foram vendidos apenas para empresas industriais produtoras de bebidas refrigerantes e águas envasadas, todos da posição 22.02 da TIPI, conforme “Relação das Indústrias Adquirentes de Sucos Concentrados para Fabricação de Bebidas Refrigerantes e Águas Envasadas”.

Assim, o que consta dos autos é a assertiva de que os produtos em tela deveriam ser classificados no “Ex 01” do Código 2106.90.10, exclusivamente, por declaração do fiscal de que a posição 20.09 da TIPI trata apenas de “sucos de frutas”, sem qualquer menção ou conotação relativa a “sucos concentrados”, e por constar no CNPJ dos adquirentes as atividades de fabricação de refrigerantes, fabricação de águas envasadas.

Acertadamente, a DRJ exonerou o lançamento quanto aos valores relativos às saídas de sucos concentrados, por reconhecer que há falta de prova nos autos, a cargo da Fiscalização, da classificação dos produtos em tela no “Ex 01” da posição 2106.90.10 da TIPI (fundamento da exigência de ofício do IPI não destacado à alíquota de 27%), com vulneração da regra que impõe à autoridade fiscal o dever de investigação e de comprovação do ilícito apontado na peça do lançamento (parte final do art. 9.º do Decreto 70.235, de 1972).

Por não vislumbrar outros elementos que permitam elidir a posição tomada pela primeira instância, acolho os fundamentos da DRJ, como minhas razões de decidir, que com a devida vênia transcrevo a seguir:

Para apreciação da matéria, impõe-se transcrever, de logo, o que consta do Decreto nº 6.871/2009 em relação aos sucos (em regulamentação à Lei nº 8.918/1994, que dispõe acerca da padronização, classificação, registro, inspeção, produção e fiscalização de bebidas), como segue:

“Art. 1º O registro, a padronização, a classificação, a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de bebidas obedecerão às normas fixadas pela Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, e pelo disposto neste Regulamento.

(...)

Art. 18. Suco ou sumo é a bebida não fermentada, não concentrada, ressalvados os casos a seguir especificados, e não diluída, destinada ao consumo, obtida da fruta madura e sã, ou parte do vegetal de origem, por processamento tecnológico adequado, submetida a tratamento que assegure a sua apresentação e conservação até o momento do consumo.

§ 1º O suco não poderá conter substâncias estranhas à fruta ou parte do vegetal de sua origem, excetuadas as previstas na legislação específica.

§ 2º É proibida a adição, em sucos, de aromas e corantes artificiais.

§ 3º O suco poderá ser adicionado de açúcares na quantidade máxima fixada para cada tipo de suco, observado o percentual máximo de dez por cento em peso, calculado em gramas de açúcar por cem gramas de suco, tendo sua denominação acrescida pela designação adotada.

§ 4º O suco poderá ser adicionado de dióxido de carbono, podendo ser parcialmente desidratado ou **concentrado**.

5º Quando adicionado de dióxido de carbono, o suco será denominado “suco de ...”, acrescido do nome da fruta ou vegetal, gaseificado.

§ 6º O suco poderá ser parcialmente desidratado ou **concentrado**.

§ 7º O suco que for parcialmente desidratado deverá ser denominado de suco **concentrado**.

§ 8º Os sucos **concentrado** e desidratado, quando reconstituídos, deverão conservar os teores de sólidos solúveis originais do suco integral, ou o teor de sólidos solúveis mínimo estabelecido nos respectivos padrões de identidade e qualidade para cada tipo de suco. (destacou-se)

No que diz respeito à classificação fiscal utilizada pelo sujeito passivo para os produtos em questão, tem-se o Decreto nº 4.070/2001, que aprovou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2001 (com mesma redação constante do Decreto nº 6.006/2006 – TIPI/2006 e seguintes), apresentava a seguinte redação:

20.09	Sucos de frutas (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes.
-------	--

(...)

A Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH) em relação à posição 20.09 traz os esclarecimentos a seguir:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

20.09 Sucos (sumos) de frutas (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes (+).

(...)

Os sucos de frutas ou de produtos hortícolas da presente posição, em geral, obtêm-se por pressão de frutas ou de produtos hortícolas, frescos, são e maduros, quer essa pressão consista - como acontece relativamente aos cítricos - numa extração por meio de máquinas denominadas “extratores”, cujo funcionamento é semelhante ao dos espremedores de uso doméstico, quer consista numa espremedura, precedida ou não de uma trituração (é o caso das

maçãs) ou de um tratamento por água fria, por água quente ou por vapor (é o caso, em particular, dos tomates, das groselhas e de alguns produtos hortícolas, como a cenoura e o aipo).

(...)

Os sucos da presente posição podem apresentar-se **concentrados** (congelados ou não), ou sob a forma de **cristais** ou em **pó**, desde que, nesta última forma, sejam inteiramente, ou quase inteiramente, solúveis em água. Tais produtos obtêm-se normalmente por processos em que intervém quer o calor, combinado ou não com o vácuo, quer o frio (liofilização). (destaque do original)

Verifica-se que embora o texto da posição 20.09 não traga a expressão “concentrados” a Nesh esclarece que os sucos podem sim ser concentrados. O Decreto nº 6.871/2009 (regulamentação da Lei nº 8.918/1994) em relação aos sucos, também, estabelece que eles podem ser concentrados, logo, não assiste razão à fiscalização, neste aspecto.

Quanto ao preparado líquido ou concentrado líquido o mesmo decreto estabelece:

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.

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.

Parágrafo único. O preparado líquido para refrigerante, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adoçado, acrescido à sua denominação.”

(...)

Por sua vez, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, no uso de sua competência legal, editou a Portaria nº 544/1998 (a qual aprova os Regulamentos Técnicos para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade, para refresco, refrigerante, preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante, preparado sólido para refresco, xarope e chá pronto para o consumo) reputando que:

“2.1.2. Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante é a bebida que contiver suco de fruta, extrato vegetal ou de parte do vegetal de sua origem, açúcar e água potável, preparada através de processo tecnológico adequado, que assegure a sua apresentação e conservação até o momento de consumo.

2.1.3. Ao Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante deverá ser adicionado água potável e dióxido de carbono, industrialmente puro, para o seu consumo.

(...)

2.2. Classificação/ Designação

(...)

2.2.12. Preparado ou Concentrado Líquido Para Refrigerante de (nome da fruta) , o que contiver por base suco da fruta.

2.2.13. Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante de (nome do vegetal), o que contiver por base extrato vegetal ou suco de parte do vegetal de sua origem.

2.2.14. Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante de (nome da fruta ou do vegetal) com aroma de (nome da fruta ou do vegetal), o que contiver por base suco da fruta e aroma natural, tendo predominância do sabor do aroma.

2.2.15. Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante Misto de (nome das frutas), o que contiver por base dois ou mais sucos das frutas.

2.2.16. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante Misto de (nome dos vegetais de origem), o que contiver por base dois ou mais extratos vegetais ou sucos de parte de vegetais.*

2.2.17. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante Misto de (nome da fruta, ou dos vegetais), o que contiver por base dois ou mais sucos de frutas ou extratos ou sucos de parte do vegetal, ou suco(s) de fruta(s), extrato(s) vegetal (is) e suco(s) de parte do(s) vegetal (is).*

2.2.18. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante Misto de (nome da fruta ou do vegetal) com Aroma de (vegetal de origem), o que contiver por base dois ou mais sucos de frutas ou extratos vegetais, ou sucos de parte dos vegetais, ou suco(s) de fruta(s), extrato(s) vegetal (is) ou suco(s) de parte do(s) vegetal (is) e de aroma, tendo predominância do sabor do aroma.*

2.2.19. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante de Limão ou Soda Limonada, o que contiver por base suco de limão.*

2.2.20. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante de Guaraná, o que contiver por base semente de guaraná ou extrato de guaraná.*

2.2.21. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante de Cola, o que contiver por base a noz de cola ou extrato de noz de cola.*

2.2.22. *Preparado ou Concentrado Líquido para Água Tônica de Quinino, o que contiver por base o quinino ou seus sais.*

2.2.23. *Preparado ou Concentrado Líquido para Refrigerante de Gengibre, o que contiver por base o gengibre ou extrato de gengibre.” (destacou-se)*

Conclui-se, pois, que bebida refrigerante ou simplesmente refrigerante é designação que não alcança todas as bebidas inseridas na posição 22.02 da TIPI (Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas...), limitando-se à “bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcar e obrigatoriamente saturado de dióxido de carbono, industrialmente puro”, ou seja, dentro da posição 22.02 da TIPI encontra-se o refrigerante, sendo igualmente certo que nem todas as bebidas desta posição correspondem ao conceito de refrigerante. Igualmente, o preparado ou concentrado líquido para refrigerante deve obrigatoriamente, utilizar como designação a expressão “Preparado ou Concentrado Líquido Para Refrigerante de (...)”.

No que diz respeito à classificação fiscal apontada para os produtos em questão, tem-se o Decreto nº 4.070/2001, que aprovou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2001 (com mesma redação constante do Decreto nº 6.006/2006 – TIPI/2006 e seguintes), apresentava a seguinte redação:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições	
(...)		
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	27
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	40

Finalmente, a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é realizada com o emprego, conforme o caso, das seis Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das duas Regras Gerais

Complementares da NCM (RGC/NCM), com utilização subsidiária das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de designação e de Codificação de Mercadorias (NESH). A primeira regra dispõe que: *“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 (...)”*. A sexta regra dispõe que: *“A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário”*.

No caso concreto, o produto suco foi objeto de classificação pela autoridade fiscal no “Ex 01” da posição 2106.90.10 da TIPI por constar no CNPJ dos adquirentes as atividades de fabricação de refrigerantes, fabricação de águas envasadas.

Ocorre que, como prova de que se encontravam presentes as condicionantes para classificação dos referidos produtos no “Ex 01” da posição 2106.90.10, consta dos autos, exclusivamente, declaração da autoridade fiscal no sentido de que os respectivos adquirentes elaboraram bebidas da posição 22.02 da TIPI.

Assinale-se, neste ponto, que o art. 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, define o momento processual para a apresentação das provas porventura coletadas no curso da ação fiscal, o qual corresponde ao da lavratura do auto de infração, havendo a pretensão fiscal, pois, de vir acompanhada da prova do ilícito imputado ao sujeito passivo. Deve o Fisco, portanto, fundar o lançamento em elementos que, em seu conjunto, apresentem-se hábeis à formação de convicção plena quanto à existência do fato jurídico tributário.

Note-se, ainda, que **indício** corresponde ao fato que, por operação mental, aponta para a existência provável de outro. Por sua vez, **presunção**, na lição de Paulo de Barros Carvalho, é *“o resultado lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável”*. Assim, a presunção é o raciocínio ou a operação mental que liga o fato indiciário ao fato que se quer provar.

Na hipótese em análise, a questão que se coloca é que a presunção simples arguida pela autoridade fiscal para demonstrar que os produtos objeto de lançamento de ofício destinaram-se à elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI encontra-se calcada apenas em um único fato indiciário, que corresponde à declaração da autoridade fiscal de que os respectivos adquirentes fabricam refrigerantes e águas envasadas.

Sucedo que deste único indício (se é que o fato declarado poderia alcançar ao menos esta condição) não decorre lógica e univocamente a conclusão de que os produtos em questão destinaram-se somente à elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI. Ressalte-se, ainda, que não cabe, na espécie, qualquer inversão do ônus probante, inaplicável em hipóteses de presunções simples. O fato conhecido serve apenas como indício da ocorrência do fato desconhecido, que deve ser provado diretamente pela fiscalização ou, indiretamente, por meio de outros fatos indiciários que convirjam para uma única possibilidade.

Acresça-se que milita em favor da contribuinte o fato de que **os adquirentes dos referidos sucos concentrados, embora tenham produzido bebidas da posição 22.02, produziram também refrigerantes do Capítulo 22, conforme se**

depreende de direta consulta a suas DIPJs, o que levaria à classificação no “Ex 02” da posição 22.02 se restasse provado que são na realidade “Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”, classificação esta diferente da apontada nos autos.

Portando, nego provimento ao recurso de ofício quanto à infração nº 2, mantendo a exoneração do crédito e dos seus consectários legais.

INFRAÇÃO Nº 3

A Recorrente reitera seu entendimento de que a saída dos produtos classificados no código 3302.10.00 se deu com suspensão IPI e que a legislação atribui o pagamento do imposto, no caso da destinação do produto ser desvirtuada, ao próprio responsável pelo fato e não ao vendedor.

Entendo não assistir razão à Recorrente neste ponto, pois houve descumprimento de condição estatuída pela legislação para permitir **a saída de produtos com suspensão do IPI, condição esta que descumprida torna o imposto** imediatamente exigível.

Dispõe o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002:

*Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, **preponderantemente**, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, inclusive aqueles a que corresponde à notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

(...)

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I – atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II – declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

A IN SRF nº 948/2009, vigente no período de interesse à autuação, prescrevia:

Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

(...)

Art. 23. Considera-se estabelecimento preponderantemente produtor, para fins do disposto nos arts. 5º, 6º, 11 e 21, aquele que, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, teve receita bruta decorrente dos produtos referidos nos citados artigos, conforme o caso, superior a 60% (sessenta por cento) da receita bruta total no mesmo período.

(...)

Para a saída com suspensão do estabelecimento industrial dos produtos classificados no código 3302.10.00 destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos alcançados pelo permissivo normativo, a legislação condiciona a suspensão à declaração de preponderância da empresa adquirente, que de forma expressa, afirma que atende a todos os requisitos estabelecidos em lei.

Consta às fls. 163/165 destes autos, intimação para que a ora Recorrente apresentasse a referida declaração de preponderância, ou seja, todas as declarações emitidas pelos seus clientes. Todavia, não consta nenhuma acostada aos autos, não merecendo acolhida o pleito da Recorrente.

No mais, repise-se o reconhecimento pela DRJ da venda de produtos destinados à Amazônia Ocidental, à Zona Franca de Manaus e, portanto, devendo por consequência ser mantida a exoneração do valor do imposto e multa de ofício de 75%, relativos a essas notas colacionadas abaixo:

Processo nº 10865.722045/2014-26
Acórdão n.º 3301-003.062

S3-C3T1
Fl. 30

Nota Fiscal	PA	Principal	Multa (75%)
40439	10/2009	212,06	159,05
40932	11/2009	212,06	159,05
41634	01/2010	212,06	159,05
41967	02/2010	197,21	147,91
42591	03/2010	197,21	147,91
43112	05/2010	64,44	49,33
43723	06/2010	57,83	43,37
43802	06/2010	134,95	101,21
Soma		192,78	144,59
44370	08/2010	212,06	159,05
44853	09/2010	10,14	7,61
44964	09/2010	327,73	245,80
Soma		337,87	253,40
45501	10/2010	46,71	35,03
45501	10/2010	37,51	28,13
45501	10/2010	50,24	38,21
Soma		135,16	101,37
45550	11/2010	10,14	7,61
45769	11/2010	79,49	59,62
Soma		89,63	67,22
46023	12/2010	140,13	105,10
46314	12/2010	298,81	224,11
Total		438,94	329,21
46587	01/2011	140,13	105,10
46608	01/2011	10,14	7,61
Soma		150,27	112,70
46988	02/2011	140,13	105,10
47038	02/2011	279,53	209,65
47154	02/2011	10,14	7,61
Soma		429,80	322,35
47259	03/2011	45,42	34,07
47339	03/2011	402,84	302,13
47496	03/2011	186,84	140,13
Soma		934,90	701,18
47995	04/2011	27,23	20,42

48120	05/2011	280,26	210,20
48120	05/2011	604,26	453,20
48159	05/2011	10,14	7,61
48203	05/2011	79,49	59,62
48203	05/2011	85,95	64,46
48466	05/2011	10,14	7,61
48467	05/2011	279,53	209,65
Soma		1.349,77	1.012,33
48562	06/2011	79,49	59,62
48821	06/2011	116,78	87,59
48821	06/2011	228,28	171,21
Soma		424,54	318,41
49056	07/2011	116,78	87,59
49056	07/2011	228,28	171,21
49070	07/2011	10,14	7,61
49238	07/2011	68,13	51,10

49249	07/2011	233,55	175,16
49249	07/2011	456,55	342,41
Soma		1.113,43	835,07
49437	08/2011	68,13	51,10
50037	09/2011	10,14	7,61
50182	09/2011	233,55	175,16
50182	09/2011	443,70	332,78
Soma		687,39	515,54
50600	10/2011	233,55	175,16
50600	10/2011	443,70	332,78
Soma		677,25	507,94
51551	12/2011	443,70	332,78
51552	12/2011	443,70	332,78
51810	12/2011	784,61	588,46
51810	12/2011	150,84	113,13
Soma		1.822,85	1.367,14

Por fim, deve ser acrescida a esse rol, a nota nº 47715, pois foi juntada no recurso voluntário, na fls. 786, a competente Declaração de Ingresso emitida pela SUFRAMA, devendo o recurso voluntário ser provido para inclusão dessa referida nota.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a Recorrente contra a incidência de juros sobre a multa de ofício. Não lhe assiste razão, uma vez que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário

corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão nº 9202-003.150, já assentou:

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

O art. 161 do Código Tributário Nacional - CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região. Precedentes 2ª Turma da CSRF. Recurso especial provido.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar o auto em relação à infração nº 1 e incluir a NF nº 47715 no rol das notas possíveis de saídas com suspensão para a Zona Franca de Manaus.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora