



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.725481/2018-11
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-002.595 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência, para que: (i) seja intimada a Recorrente, no prazo de 30 (trinta) dias, renovável uma vez por igual período, a demonstrar documentalmente quais "partes" classificadas na posição 3302.10.00 seriam tributadas à alíquota de 5% e que, em tese, podem lhe dar o direito ao crédito de IPI, bem como, apresentar memória de cálculo; (ii) aprecie a Unidade de Origem se houve o efetivo recolhimento do imposto na saída dos refrigerantes subsequente à devolução, com a análise da documentação já trazida aos autos pela Recorrente e outras, porventura necessárias, devendo ser a Recorrente devidamente intimada a apresentar documentos adicionais, caso preciso; (iii) deve a Fiscalização elaborar Relatório Fiscal conclusivo sobre as matérias postas em diligência e, posteriormente, conceder ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do resultado da diligência; (iv) após, seja intimada a Procuradoria da Fazenda Nacional para que, em querendo, se manifeste sobre o argumento recursal trazido pela Recorrente de que com a publicação do Decreto nº 9.394/2018 que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4% houve o reconhecimento público, expresso e vinculatório pela Receita Federal do Brasil de que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 Ex. 01; (v) ao final dos procedimentos indicados, retornem os autos para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

“Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 97.346.597,09, consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo do crédito tributário.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, o Fisco efetuou o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das seguintes infrações:

1. CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES-INFRAÇÃO: CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS - PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE MP, PI OU ME - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto;

2. CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES INFRAÇÃO: CRÉDITOS INDEVIDOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À REVENDA - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente do IPI, relativo à aquisição de produtos acabados, destinados à revenda;

3. CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES INFRAÇÃO: CRÉDITOS INDEVIDOS APROPRIADOS NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS - OPTANTES PELO REFRI - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente do IPI relativo à devolução ou retorno de produtos, em desrespeito à legislação do imposto;

4. CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITO RECEBIDO POR TRANSFERÊNCIA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA - INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO POR TRANSFERÊNCIA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de transferência de créditos de IPI de outro estabelecimento da mesma empresa, em desrespeito à legislação;

5. CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO: CRÉDITO DE IPI APROPRIADO EM DUPLICIDADE O estabelecimento industrial creditou-se em duplicidade da correção monetária sobre créditos de IPI escriturados a destempo;

6. CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO: APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS DA RECOFARMA - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de IPI calculado sobre insumos desonerados, fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06, localizada na cidade de Manaus (AM);

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou impugnação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS BENEFICIADOS PELA ISENÇÃO DO ART. 9º DO DL Nº 288/67 - DA COISA JULGADA FORMADA NO MSI Nº 91.0047783-4

É indiscutível e incontroverso que, nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, foi proferida decisão final reconhecendo a todos os associados da AFBCC o direito de se creditarem do IPI decorrente da aquisição de insumo isento para refrigerantes, elaborado pela Recofarma. Tendo em vista que o auto de infração não questionou o direito ao crédito de IPI em relação à isenção prevista no art. 9º do DL nº 288, de 1967, deve ser automaticamente reconhecido o direito ao referido crédito de IPI, pois há fundamento formal, material, autônomo, independente e suficiente para manutenção do crédito de IPI.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À ISENÇÃO DO ART. 6º DO DL Nº 1.435/75

Não obstante a existência da coisa julgada seja suficiente e bastante para assegurar o direito ao crédito do IPI, porque a isenção tratada na referida coisa julgada (art. 9º do DL nº 288/67) é autônoma e independente, a REQUERENTE passa a rebater também a afirmativa da AUTORIDADE de que os insumos fabricados pela RECOFARMA não

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

fariam jus à isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75, porque não teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola regional.

Com efeito, os referidos produtos também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, que foi outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, como consta das respectivas notas fiscais.

O entendimento manifestado pela AUTORIDADE conflita diretamente com aquele manifestado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em caso idêntico, no recente Acórdão nº 3401-003.750, de 26.04.2017.

DA NÃO RESPONSABILIDADE DA REQUERENTE (TERCEIRO ADQUIRENTE).

Inicialmente, cumpre destacar que a REQUERENTE não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal pelo fornecedor da mercadoria, pois não há na lei ou no regulamento de IPI tal obrigatoriedade e esse entendimento está em linha com a jurisprudência judicial e administrativa.

Na esfera judicial, restou pacificado o entendimento de que aquele acréscimo de obrigação, imposto pelos RIPIs de 1972, 1979 e 1982 para o adquirente verificar a correção da classificação fiscal, não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei nº 4.502/64 (Apelação em Mandado de Segurança nº 105.951-RS, 6ª Turma do Extinto Tribunal Federal de Recursos -TFR, Relator Ministro CARLOS MARIO VELLOSO, DJ de 29.10.1987, e RESP nº 552.47 9, 1ª Turma do STJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 19.12.2005, entre outros).

Cabe ressaltar que, na esfera administrativa, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu os acórdãos nºs 3401-003.751, de 26.04.2017, e 3401-003.838, de 28.04.2017, ambos sob a relatoria do Conselheiro LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO, no sentido de que se o crédito do IPI é calculado pelo adquirente com base na classificação fiscal consignada pelo fornecedor na respectiva nota fiscal, a autoridade administrativa não pode proceder a sua glosa, em razão do disposto no art. 62 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, a REQUERENTE agiu lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA.

DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

No lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, e, ao fiscalizar um contribuinte e examinar a sua escrita fiscal de IPI, tem o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária de IPI, a saber: o direito ao crédito de IPI, a classificação fiscal do produto adquirido, sua respectiva alíquota, etc.

Em verificações fiscais anteriores, o fato era exatamente o mesmo, qual seja, aquisição de idêntico insumo isento da mesma fornecedora, não tendo sido lavrado qualquer auto de infração nessas ocasiões.

Não obstante, a autoridade fiscal utilizou de novo critério jurídico, no qual (i) a aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas não daria direito ao crédito de IPI, (ii) o produto adquirido não seria o concentrado para bebidas não alcoólicas e (iii) não estaria classificado como mercadoria única na posição 2106.90.10 Ex 01, da TIPI/2010.

Esse novo critério jurídico utilizado pela AUTORIDADE não poderia retroagir para atingir fatos geradores anteriores a sua introdução.

A previsão constante do art. 146 do CTN se aplica a qualquer forma de manifestação da autoridade administrativa; seu objetivo único é o de resguardar o princípio da confiança legítima e qualquer restrição ao seu alcance ofende a regra hermenêutica segundo a qual onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete restringir.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS - DA ALÍQUOTA UTILIZADA PARA CÁLCULO DOS CRÉDITOS DE IPI

A AUTORIDADE reviu a classificação fiscal adotada pelo fornecedor da recorrente e reclassificou os segregadamente as supostas partes dos concentrados adquiridos pela impugnante.

Para melhor compreender a adequada classificação dos concentrados para bebidas não alcoólicas adquiridos pela REQUERENTE, deve-se, inicialmente, delimitar a sua natureza.

Nesse sentido, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25.02.1998, (i) estabelece o PPB dos concentrados para bebidas não alcoólicas, os quais foram correlacionados pela SUFRAMA no código 0653, e (ii) expressamente reconhece que esses concentrados são um único produto que, nessa qualidade, é composto por partes líquidas e sólidas cuja homogeneização somente ocorre quando necessário.

Considerando o PPB definido na referida Portaria Interministerial, a SUFRAMA editou a Resolução do CAS nº 298/2007 que, sendo integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas "Informações Textuais do Produto":

(i) aprovou o projeto industrial da RECOFARMA para fabricação dos concentrados para bebidas não alcoólicas, para fruição dos benefícios do art. 9º do DL nº 288/67 e do art. 6º do DL nº 1.435/75;

(ii) reconheceu que esse produto elaborado pela RECOFARMA está sujeito e observa o PPB objeto da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que estabelece o PPB para esses produtos; e

(iii) reconheceu expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA conforme PPB previsto em Portaria Interministerial é concentrado para bebidas não alcoólicas, e que, nessa qualidade, é uma única mercadoria, constituída por diversos componentes ("partes líquidas e sólidas").

O reconhecimento da SUFRAMA de que o produto fabricado pela RECOFARMA é o concentrado para bebidas não alcoólicas, tal como consta do código 0653, e de que este concentrado tem a natureza de uma mercadoria única foi atestado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), em Laudo especificamente elaborado para esse fim e, por conseguinte, esse Laudo vincula a Administração Pública na forma dos arts. 26-A e 30 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, na parte em que tecnicamente definiu que os produtos elaborados pela RECOFARMA são uma mercadoria única, entregues em kits, o Laudo do INT deve ser adotado imperiosamente, nos termos do art. 30, caput, do Decreto nº 70.235/72, e observado nos termos do art. 26-A do nº 70.235/72.

Nesse sentido, em caso semelhante ao presente, o CARF determinou a observância do Laudo emitido pelo INT, conforme se verifica da ementa do Acórdão nº 301-33.786, de 24.04.2007.

Em suma, somente o Laudo do INT vincula a Administração Pública, nos termos do art. 30 c/c art. 26-A ambos do Decreto nº 70.235/72, e a sua conclusão no sentido de que o produto elaborado pela RECOFARMA é mercadoria única é suficiente e bastante para afastar a fundamentação da AUTORIDADE.

Uma vez definida a natureza única do produto adquirido pela REQUERENTE, necessário verificar a respectiva classificação fiscal que foi definida pela SUFRAMA, na qualidade de órgão técnico.

Com efeito, é ínsita à competência da SUFRAMA efetuar a classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme PPB definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de IPI (arts. 1º, 4, I, c) , do Anexo I, do Decreto nº 7.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução do CAS nº 202/2006) .

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

No caso, como visto, o produto elaborado pela RECOFARMA foi classificado no código 0653 - concentrado para bebidas não alcoólicas, com a indicação da respectiva classificação fiscal - 21.06.90.10. EX. 01 - levando em conta a sua destinação e a sua capacidade de diluição, conforme projeto industrial aprovado pela SUFRAMA para RECOFARMA.

A própria SUFRAMA confirma também que a RECOFARMA continua observando o respectivo PPB e adotando a mesma classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida, conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28.08.2015, e do Ofício nº 3638- SPR/CGAPI/COPIN, de 26.09.2014, expedidos pela SUFRAMA e apresentados em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola (DOCs. 06 e 07).

Ademais, a competência da RFB para efetuar a classificação fiscal de produtos não é exclusiva nem excludente.

Com efeito, o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva nem excludente para efetuar a classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico (naquele caso, a ANVISA) e não cabendo à RFB questionar aquela classificação.

Entendimento idêntico já havia sido aplicado pelo CARF no julgamento do PA nº 13701 - 000675/90-04 (Acórdão nº 203-01.939), pela Terceira Câmara do Segundo CC, no qual restou decidido que a RFB não tem competência exclusiva nem excludente para efetuar a classificação fiscal de produto, prevalecendo, no referido processo, a classificação fiscal efetuada pelo Ministério da Saúde.

Na mesma linha, cite-se trecho do voto do Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM no Acórdão nº 3403-002.192, de 22.05.2013, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, no qual restou concluído que deve ser observado o ato administrativo da SUFRAMA que aprova o projeto industrial com base em Portaria Interministerial e efetua a respectiva classificação do produto incentivado.

Assim, sendo responsável para aprovar o projeto industrial para que determinado produto fabricado conforme PPB usufrua de incentivos fiscais, a SUFRAMA é o órgão técnico competente para efetuar a classificação fiscal do produto incentivado, fabricado conforme o respectivo PPB previsto em Portaria Interministerial, constante do projeto aprovado e, pois, deve ser respeitada a classificação fiscal efetuada pela SUFRAMA.

Por outro lado, ainda que pudesse haver dúvida quanto à competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal de produtos, o que se admite apenas para fins de argumentação, fato é que a SUFRAMA classificou o produto elaborado pela REQUERENTE na posição 21.06.90.10, EX. 01, em ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade.

Assim, ainda que se pretendesse rever a validade do ato da SUFRAMA, o que se admite apenas para fins de argumentação, seus efeitos seriam prospectivos, e nunca retroativos.

Note-se, também, que, pela interpretação histórica das TIPIs desde 1988, constata-se que o concentrado para bebidas não alcoólicas sempre foi classificado como uma mercadoria única constituída por diversos componentes.

Neste particular, é relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado daquela posição para que todos os demais componentes que a ele se juntaram sejam integrados ao mesmo produto e classificados na mesma posição.

Na TIPI de 1988, tais "preparações compostas para elaboração de bebidas" estavam compreendidas na posição 21.06.90.01 e as respectivas subposições apenas variavam em função do seu componente relevante (extrato de coca, ácido cítrico, óleos essenciais de frutos, sucos de frutas, extrato de semente de guaraná, extrato de outras sementes ou qualquer outra); havia, ainda, previsão de uma classificação residual (0199 - qualquer outra).

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

Com o advento da TIPI de 10.12.1996, a posição 21.06.90.10 continuou sendo as "preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)", o que evidenciava a circunstância de a mercadoria ser composta de várias partes (essa posição 21.06.90.10 consolidou todas as subposições da TIPI anterior, inclusive as residuais).

E, nos EX. 01 e EX. 02, passou a enfatizar a relevância do elemento comum a todas aquelas classificações, qual seja, a sua destinação para elaboração de bebida do capítulo 22.

Como se vê, os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior (inclusive as residuais) e enfatizaram unicamente a sua destinação, condicionando a sua aplicação à utilização dessas preparações compostas na fabricação das bebidas do Capítulo 22.

Essa mesma descrição foi mantida pela TIPI de 2002, na posição 21.06.90.10, sendo que o EX. 01 passou a compreender as "preparações compostas" destinadas à "elaboração de bebida da posição 22.02", o que foi mantido nas TIPIs de 2006, 2011 e na recém editada TIPI de 2016.

Assim, para se chegar à interpretação restritiva no sentido de que o EX. 01 referir-se-ia apenas ao concentrado já homogeneizado e que essa homogeneização somente ocorreria no estabelecimento da REQUERENTE, seria necessário que a redação do referido EX. 01 fizesse referência apenas aos "extratos concentrados ou sabores concentrados", e não ao gênero "preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)", como consta expressamente da redação da TIPI da referida posição.

Nesse passo, a aplicação das Regras Gerais do Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435/92, leva justamente à conclusão de que a classificação fiscal do concentrado para bebidas não alcoólicas na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2006 está correta.

De fato, o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b)

confirma o fato de que os concentrados para bebidas não alcoólicas, entregues em forma de "kits", devem ser classificados em uma única posição, porque a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes:

"A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas para fabricação industrial de bebidas, por exemplo." (grifos da REQUERENTE)

E a razão de se afastar a aplicação dessa regra de exceção 3 b) (que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial) é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para bebidas não alcoólicas da posição 22.02, qual seja, a posição 2106.90.10 EX. 01 e EX. 02 conforme a respectiva diluição e, pois, por essa razão, aplica-se a Regra Geral de Interpretação 1.

Ademais, o fato de os concentrados para bebidas não alcoólicas adquiridos da RECOFARMA não terem sido previamente homogeneizados, como autoriza a própria Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante dos refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da REQUERENTE, todo processo produtivo feito por ela é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário que, no caso, é a REQUERENTE, na qualidade de fabricante de refrigerantes.

Cabe destacar que os laudos juntados pela RECOFARMA nos PAs nºs 11080.732960/2014-10 e 11080.732817/2014-28 chegam também à mesma conclusão: a Regra Geral de Interpretação a ser aplicada ao presente caso é a 1 (DOCs. 08 e 09).

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

Por fim, se houvesse qualquer dúvida quanto à correção da posição 21.06.90.10 EX. 01 aos produtos adquiridos pela REQUERENTE, constante das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, essa classificação fiscal deveria prevalecer por ser a classificação dada pela SUFRAMA, em ato administrativo, devendo ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 112 do CTN.

Vale ressaltar, ainda, que o Laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, mencionado pela AUTORIDADE, não poderia sequer ser utilizado como contra prova no presente caso. somente o Laudo do INT vincula a Administração Pública, nos termos do art. 30 c/c art. 26-A, ambos do Decreto no 10.235/72, e a sua conclusão no sentido de que o produto elaborado pela RECOFARMA é mercadoria única é suficiente e bastante para afastar toda a fundamentação do AUTO.

Com efeito, é ínsita competência da SUFRAMA efetuar a classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme PPB definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de IPI (arts.

1º, 4, I, c), do Anexo I, do Decreto no 7.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução do CAS nº 202/2006).

Observe-se que a competência da RFB para efetuar a classificação fiscal de produtos não é exclusiva nem excludente.

Com efeito, o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva nem excludente para efetuar a classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico (naquele caso, a ANVISA) e não cabendo a RFB questionar aquela classificação.

ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Fiscalização reconheceu que uma das partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, haja vista que, nas notas fiscais de aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas, não teria sido discriminado o valor de cada parte.

Ocorre que não consta esse valor da nota fiscal justamente porque o produto é classificado como mercadoria única, em uma posição única.

A reclassificação dos produtos decorre de um entendimento do Fisco, cabendo a este reconhecer, ainda que por arbitramento, o valor do crédito decorrente do seu posicionamento.

Tal ilegalidade acarreta no cancelamento integral do lançamento, pois não é possível à autoridade julgadora determinar a correção dessa parte e a quantificação do valor do crédito, eis que essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, violando os artigos 142 e 146 do CTN.

O auto de infração também é ilegal por não possuir respaldo probatório. Foi utilizado, para comprovar que os produtos adquiridos não seriam mercadorias unitárias, o laudo pericial elaborado durante a fiscalização que originou o processo administrativo nº 11080.732960/2014- 10, instaurado contra a Recofarma (Laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer).

Ocorre que tal laudo não pode ser utilizado como prova suficiente para justificar a reclassificação fiscal, porque não abrange o período correspondente à totalidade dos fatos geradores discutidos no presente processo. Além disso, não foi juntada a íntegra do referido laudo, na medida em que não se anexou a respectiva parte relativa ao produto “concentrado/kit sabor Coca-Cola Light”, citado nos “quesitos para perícia em concentrados/kits produzidos pela Recofarma”.

DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

Ao utilizar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a impugnante agiu de acordo com a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

A Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la.

O art. 100, parágrafo único, do CTN estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

Também seria incabível a imposição de multa relativamente à infração “créditos indevidos” em razão do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A CSRF já decidiu que a multa de ofício decorrente de auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, deve ser excluída, por força do art. 486, II, a, do RIPI/2002, e art. 567, II, a, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o qual vincula todos os órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS REFRIGERANTES.

Não há dúvida de que os produtos de limpeza utilizados para assepsia e sanitização integram o processo produtivo dos refrigerantes, já que são inerentes a sua produção, inclusive por exigências sanitárias, e são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto.

Com efeito, embora os produtos de limpeza e os lubrificantes não tenham necessariamente contato direto com a bebida, tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaborados os refrigerantes.

Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e dos lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP nº 7.075.508 - SC, DJe de 13. 10.2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e são consumidos integralmente processo de industrialização dos refrigerantes.

Não obstante, ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, caso o AUTO seja integralmente cancelado, não haverá valor de imposto a ser exigido, visto que a IMPUGNANTE tem saldo credor suficiente para compensar eventuais débitos relativos a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À REVENDA.

Ocorre que a IMPUGNANTE faz jus ao aproveitamento do crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos acabados destinados à revenda porque, ainda que os referidos produtos não sofram qualquer tipo de industrialização no estabelecimento da IMPUGNANTE, ela está equiparada a industrial na presente hipótese, por força do que dispõe o art. 18 da Lei nº 73.091, de 19.01.2015.

Tendo em vista que as empresas fornecedoras dos produtos acabados e a IMPUGNANTE atendem ao disposto no art. 18, It V e VII, da Lei nº 13.097/15, conforme se verifica dos documentos anexos (DOC. 16), é cabível a manutenção do

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

crédito do imposto nas operações de revenda em razão do enquadramento do estabelecimento da IMPUGNANTE como equiparada a industrial.

Cabe destacar que houve saída posterior dos produtos adquiridos para revenda com recolhimento do imposto, o que tornou a operação neutra e não causou prejuízo algum para o Fisco.

Não obstante, ainda que assim não se entenda, caso o AUTO seja integralmente cancelado, não haverá valor de imposto a ser exigido, visto que a IMPUGNANTE tem saldo credor suficiente para compensar eventuais débitos relativos a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos acabados destinados à revenda.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DAS DEVOLUÇÕES DE REFRIGERANTES.

Conforme se verifica nas notas fiscais anexas houve a devolução dos refrigerantes e, nesse caso, o creditamento do imposto é expressamente admitido pela legislação, nos termos do art. 229 do RIPI /10.

Registre-se que o referido dispositivo é aplicável à hipótese de estabelecimento optante pelo REFRI, porque não há na legislação específica que instituiu o REFRI regra em sentido contrário, como seria, por exemplo, a determinação do estorno do crédito decorrente de devolução de produtos, sendo plenamente aplicável a regra geral do RIPI.

Além disso, cabe destacar que o aproveitamento do crédito do imposto decorrente da devolução dos refrigerantes não causa prejuízo algum para o Fisco, pois houve saída posterior daquele produto com recolhimento do imposto, conforme se verifica das notas fiscais anexas (DOC. 18) .

A regra da incidência única do IPI, disposta no art. 32 do Decreto nº 6.707, de 2008 (e no art. 58-N da Lei nº 10.833, de 2003):

Art. 32. **O IPI incidirá** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N):

I - uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e II - sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no art. 41 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, parágrafo único).(sem destaques no original)

Como o IPI incide uma única vez sobre o produto nacional na saída do estabelecimento industrial, não cabe o destaque do imposto nas saídas, subsequentes à saída do estabelecimento industrial, para outros estabelecimentos, da mesma firma ou de terceiros, assim como o creditamento pelo estabelecimento adquirente.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros sobre a multa de ofício implica numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa.

Ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora).

Segundo entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória, ambas as multas, de ofício e de mora, possuem natureza punitiva.

Os dispositivos legais atualmente em vigor (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) não prevêm a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pelo Fisco.”

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

A decisão recorrida julgou procedente em parte a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é 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. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, etc, editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos normativos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. VINCULAÇÃO.

A classificação fiscal não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

CRÉDITOS RECEBIDOS DE OUTRAS FILIAIS.

A transferência de créditos de IPI entre os estabelecimento da mesma empresas, por sua especificidade (autonomia), somente é admitida em circunstâncias específicas determinadas pela legislação.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS NÃO COMPREENDIDOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM.

CRÉDITO INDEVIDO.

As compras de materiais de limpeza e outros materiais não compreendidos no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não legitimam o aproveitamento de créditos de IPI.

CRÉDITOS DE IPI. CRÉDITOS APROPRIADOS NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS - OPTANTES PELO REFRI.

Como o IPI incide uma única vez sobre o produto na saída do estabelecimento industrial, não cabe o destaque do imposto em saídas subsequentes para outros estabelecimentos, da mesma firma ou de terceiros, assim como o creditamento pelo estabelecimento adquirente.

CRÉDITOS DE IPI. CRÉDITOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À REVENDA. REFRI.

Após a edição da Lei nº 13.097, de 19.01.2015, as revendedoras de produtos acabados adquiridos de empresas que atendem ao disposto nos incisos, I, V e VII do artigo 18, estão equiparadas a industrial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) os concentrados objeto do processo são beneficiados por duas isenções: (a) a do art. 81, inc. II, do Decreto nº 7.212/2010 - Regulamento do IPI (RIPI/10), que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI para a Recorrente foi assegurado, expressa e especificamente, pelo entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, manifestado no Recurso Extraordinário nº 212.484; (b) a do art. 95, inc. III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435, de 16.12.1975, cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75), que outorga crédito ao adquirente do insumo elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental;

(ii) tem direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, ante a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047483-4 impetrado pela AFBCC, reconhecendo o direito de todos os seus associados utilizarem o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos utilizados na industrialização de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus;

(iii) a decisão recorrida não respeitou a coisa julgada coletiva formada no Mandado de Segurança Coletivo - MSC nº 91.0047783-4, porque teria sido impetrado apenas contra o Delegado da Receita Federal do Brasil do Rio de Janeiro e somente produziria efeitos no âmbito do órgão prolator da decisão, nos termos do que foi decidido na Reclamação nº 7.778;

(iv) o Poder Judiciário já havia reconhecido, em ações individuais, a aplicação da referida coisa julgada coletiva preventiva formada no MSC nº 91.0047783-4, extinguindo o crédito tributário de outras associadas da AFBCC, trazendo como exemplo as decisões proferidas no RESP nº 1.117.887-SP e no RESP nº 1.295.383-BA;

(v) em execução do acórdão nos autos do próprio MSC, a associada da AFBCC, Companhia de Bebidas Ipiranga formulou pedido ao juízo para que o Delegado da Receita

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.725481/2018-11

Federal de Ribeirão Preto cumpra a coisa julgada coletiva preventiva formada no referido Mandado de Segurança Coletivo;

(vi) o pedido foi acatado pelo juízo e, contra essa decisão, a Fazenda Nacional interpôs agravo de instrumento, autuado sob o nº 2004.02.01.013298-4;

(vii) no julgamento do agravo de instrumento, o TRF da 2ª Região, nos autos do próprio MSC, reformou a decisão proferida pelo juízo de origem;

(viii) a empresa Ipiranga ajuizou a Reclamação nº 7.778 perante o STF, alegando que o acórdão do TRF da 2ª Região, desrespeitava a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4;

(ix) em 25.03.2009, o Min. Cezar Peluso, então relator da Reclamação nº 7.778, deferiu a liminar para determinar a suspensão do acórdão do TRF da 2ª Região;

(x) a Reclamação foi redistribuída ao Min. Gilmar Mendes que decidiu (a) pelo não cabimento da Reclamação; (b) se cabível: (b.i) o art. 2-A da Lei nº 9.484/97 seria constitucional e meramente declaratório e (b.ii) os efeitos da decisão judicial do STF transitada em julgado em 1999 somente seriam aplicáveis aos associados subordinados ao Delegado da Receita Federal indicado na inicial do MSC;

(xi) contra a decisão foram opostos embargos de declaração tendo o Min. Gilmar Mendes reformado a decisão do STF na Reclamação nº 7.778, que suspendera os efeitos do ato reclamado (acórdão do TRF da 2ª Região), aquele incidente nos autos do MSC preventivo nº 91.0047783-4 teve continuidade e foram então interpostos recurso especial (RESP nº 1.438.361-RJ) e recurso extraordinário (Agravo no RE - ARE nº 1.028.652-RJ) pela empresa Ipiranga contra referido acórdão do TRF da 2ª Região;

(xii) que nos autos do próprio MSC foram proferidas decisões judiciais supervenientes que decidiram de modo expresse que a coisa julgada formada naquela MSC também produz efeitos em relação a Delegados da Receita Federal diversos do indicado na inicial e em qualquer ponto do território nacional;

(xiii) em 23.02.2017 transitou em julgado decisão proferida pelo STJ no referido RESP nº 1.438.361-RJ, nos autos do referido MSC preventivo, que reformou e substituiu aquele acórdão do TRF da 2ª Região que havia limitado subjetiva e territorialmente o alcance da coisa julgada coletiva;

(xiv) no julgamento do RESP nº 1.438.361-RJ, o STJ retirou a referida restrição territorial e subjetiva que havia sido imposta pelo TRF da 2ª Região à empresa Ipiranga e ao Delegado da Receita Federal de Ribeirão Preto, decidindo que a coisa julgada formada naquele MSC preventivo se aplica aos associados da AFBCC, independentemente de sua localização no território nacional e de qual autoridade administrativa estão subordinados, porque o referido art. 2-A da Lei nº 9.494/97, embora constitucional, não se aplica às ações coletivas ajuizadas antes de sua vigência;

(xv) o próprio STF, no ARE nº 1.028.652, interposto pela empresa 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, em decisão que transitou em julgado em 13.05.2017, reconhecendo que aquela decisão do STJ proferida no RESP nº 1.438.361-RJ reformara e substituíra o acórdão do TRF da 2ª Região;

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

(xvi) o STF também decretou, em decisão que transitou em julgado em 18.08.2017, a extinção da Reclamação nº 7.778, por perda superveniente de seu objeto, reconhecendo igualmente que aquela decisão do STJ, proferida no RESP nº 1.438.361-RJ, reformara e substituíra o acórdão reclamado do TRF da 2ª Região;

(xvii) com a reforma do acórdão do TRF da 2ª Região pela decisão definitiva do STJ, restou restabelecida a decisão do juízo da 22ª Vara Federal do Rio de Janeiro que determina que o Delegado da Receita Federal de Ribeirão Preto, diverso do indicado como autoridade coatora na inicial, cumpra a coisa julgada coletiva preventiva formada no MSC nº 91.0047783-4;

(xviii) esses fatos supervenientes já foram apreciados pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, no julgamento de processos idênticos aos presente, de outra associada da AFBCC, que, por unanimidade de votos, em decisões já definitivas, aplicou a coisa julgada coletiva formada em 1999 no MSC nº 91.0047783-4 a associado não localizado na competência territorial do órgão prolator e subordinado a Delegado diversos do indicado na inicial do MSC e determinou o cancelamento do Auto de Infração (processo nº 10840.723312/2011-91 - Acórdão nº 3401-004.244 e 10840.720752/2009-07 - Acórdão nº 3401-004.243);

(xix) em 30/05/2018 foi publicado o Decreto 9.394 que alterou a alíquota dos concentrados de 20% para 4%;

(xx) constou na Nota COEST/CETAD nº 071, de 30/05/2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para aprovação do referido decreto que:

“(…) Trata-se de Nota para estimar o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados para elaboração de bebidas (Código TIPI 2106.90.10 e seu Ex 01).

2. Apesar de se tratar de redução de alíquota, é importante esclarecer que a medida terá o condão de incrementar a arrecadação na cadeia de bebidas frias, particularmente no segmento de refrigerantes. Isso porque este produto é um insumo para produção dessa bebida e, a despeito da alíquota elevada, não gera arrecadação do tributo tendo em vista ser produzido na Zona Franca de Manaus (ZFM) e, por isso, gozar de isenção de IPI na saída.

3. De acordo com a sistemática atual, o insumo gera créditos fictos na etapa seguinte da cadeia por força de decisão judicial transitada em julgado. (...)” (Grifos da RECORRENTE)

(xxi) tem direito ao crédito de IPI por força do entendimento firmado no RE nº 212.484 e pelos fundamentos expostos nos votos favoráveis proferidos no RE nº 592.891;

(xxii) a isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75 é autônoma e suficiente para autorizar o creditamento do imposto em razão de o próprio dispositivo legal outorgar, expressa e especificamente, o crédito de IPI ao adquirente do produto;

(xxiii) a decisão recorrida não poderia desconsiderar o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/1975, porque concedido pela Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo que permanece válido desde à época do creditamento;

(xxiv) tem aplicação o disposto no art. 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), que veda a declaração de invalidade das situações já constituídas que foram embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas;

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

(xxv) a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 estabelece o processo produtivo básico (PPB) para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles;

(xxvi) é inquestionável que pela referida Portaria Interministerial é concentrado o produto não homogeneizado porque, se o não homogeneizado não fosse concentrado, não seria oriundo de PPB de concentrado;

(xxvii) por isso a SUFRAMA tem um código específico para classificar o concentrado para bebidas não alcoólicas não fazendo qualquer distinção entre o concentrado homogeneizado do concentrado não homogeneizado (código 0653);

(xxviii) a SUFRAMA exercendo sua competência técnica, editou a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI que (a) aprovou o projeto industrial da Recofarma e (b) definiu o concentrado para bebidas fabricado pela Recofarma como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas;

(xxix) o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) reconheceu que o produto fabricado pela Recofarma é o concentrado para bebidas não alcoólicas, tal como consta do código 0653, e que este concentrado, oriundo do PPB da referida Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/98;

(xxx) na parte que tecnicamente definiu que os produtos elaborados pela Recofarma são uma mercadoria única, entregues em kits, o Laudo do INT deve ser adotado imperiosamente, nos termos do art. 30, caput, do Decreto nº 70.235/1972, observado o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 62 do RICARF;

(xxxi) a 1ª Turma do TRF da 2ª Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o MSC, nos termos do pedido inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela Recofarma é um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 2106.90, vigente à época da impetração do referido MSC;

(xxxii) pelas razões de decidir é incontroverso que restou decidida a natureza do produto elaborado pela Recofarma e adquirido pelos associados da AFBCC, qual seja, produto único para fins de crédito de IPI;

(xxxiii) a coisa julgada coletiva decidiu a própria classificação fiscal do produto;

(xxxiv) pela leitura do pedido inicial, os concentrados adquiridos eram, à época, classificados na posição 21.06.90 e foram utilizados para produção de refrigerantes da posição 22.02, o que demonstra a correspondência para a atual classificação na posição 21.06.90.10 EX 01, visto que a TIPI, ao tratar dessa posição, leva em consideração a destinação final do produto a ser fabricado, estabelecendo características próprias relacionadas com a finalidade do produto.

(xxxv) ao ser concedida a segurança nos termos em que pedido e tendo sido examinado, expressa e especificamente, a natureza do concentrado, produto único ou não, para fins de crédito ficto de IPI, essa questão transitou em julgado não podendo mais ser discutida em processo algum, seja judicial, seja administrativo;

(xxxvi) com a publicação do Decreto nº 9.394/2018 que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4% houve o reconhecimento

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

público, expresso e vinculatório pela Receita Federal do Brasil de que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 Ex. 01

(xxxvii) o auto é ilegal, pois reconheceu que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito;

(xxxviii) não obstante ter reconhecido que existe uma suposta parte que estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, a decisão justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque, nas notas fiscais de aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas, não teria sido discriminado o valor de cada parte;

(xxxix) a reclassificação dos produtos adquiridos decorre de entendimento do Fisco e, pois, caberia a este reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento;

(xl) a conclusão do auto de infração e mantida pela decisão recorrida é ilógica e ilegal, porque, se ela adotou o entendimento de que seria possível separar as partes do referido produto para verificar individualmente a classificação fiscal de cada parte, deveria ter arbitrado o valor tributável da parte supostamente classificada na posição 3302.10.00 para fins do creditamento, ao invés de afirmar que não seria possível calcular essa parcela do crédito individualmente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e ofensa aos arts. 142 e 148 do CTN;

(xli) é incontroverso que a Recorrente é terceiro, adquirente dos concentrados para bebidas, e que a Recofarma (fornecedora) foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada;

(xlii) as notas fiscais emitidas pela Recofarma são documentos idôneos e têm validade fiscal;

(xliii) no caso dos autos houve alteração de critério jurídico, pois em verificações fiscais anteriores não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal adotada, com ofensa ao art. 146 do CTN;

(xliv) no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN;

(xlv) em 07/01/2010 e 29/05/2014, a autoridade fiscal lavrou contra estabelecimento incorporado pela recorrente autos de infração para glosar crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos fornecidos pela empresa Recofarma e exigir o respectivo imposto referente aos períodos de janeiro de 2005 a outubro de 2009 (Processo nº 10950.000026/2010-52) e janeiro de 2010 a junho de 2012 (processo nº 10950.722481/2014-36;

(xlvi) nenhum desses lançamentos efetivados contra si questionou a classificação fiscal do concentrado na posição 21.06.90.10 EX. 01;

(xlvii) não obstante, utilizando-se desse novo critério jurídico, o de que o produto adquirido não seria concentrado para bebidas não alcoólicas e não estari classificado como produto único na posição 2106.90.10 EX. 01, da TIPI, a autoridade lavrou o auto de infração objeto do processo nº 10950.726233/2017-15;

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.725481/2018-11

(xlvi) esse novo critério jurídico utilizado pela autoridade não poderia retroagir para atingir fatos geradores anteriores à sua introdução (02.01.2018), data da lavratura do auto de infração objeto do processo 10950.726233/2017-15, no qual, pela primeira vez, a autoridade revisa e questiona a natureza do produto adquirido e sua respectiva classificação fiscal em relação à Recorrente;

(xlix) a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos, em razão do contido no art. 100, parágrafo único do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária;

(l) no caso, a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é;

(li) ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos para bebidas oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a Recorrente agiu de acordo com a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007 e Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/98;

(lii) incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64;

(liii) a CSRF tem aplicado referido dispositivo para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão, conforme Acórdão n.º 9303-003.517, que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, "a", do RIPI/02 e no art. 567, II, "a", do RIPI/10

(liv) O Parecer Normativo n.º 23/2013 foi aprovado pelo próprio Presidente do CARF, Dr. Carlos Alberto Freitas Barreto, e neste restou esclarecido que ele não afasta a aplicação do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, visto que esse Parecer Normativo expressamente ressalva a existência do art. 76, II, "a", da Lei 4.502/64;

(lv) o Parecer Normativo n.º 23/2013 expressamente determina que o art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64 permanece em vigor e que ele apenas não prevaleceria quando fosse editado ato normativo posterior que versasse de forma distinta a mesma matéria tratada em processo de consulta;

(lvi) existem decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal e o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus tem direito ao crédito de IPI, o que atrai os arts. 486, II, "a" do RIPI/02 e art. 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida;

(lvii) que possui direito aos créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes no processo de industrialização das bebidas, pois os produtos são utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral integram o processo produtivo de bebidas, eis que inerentes à sua produção, inclusive por exigências sanitárias;

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

(lviii) o art. 226, I, do RIPI/10 dispõe sobre o direito sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;

(lix) o Parecer Normativo CST nº 65/79, citado pela decisão, concluiu que o conceito de produto intermediário é amplo, alcançando também os bens que, embora não sejam "consumidos" no processo de fabricação, exercem uma função direta sobre o produto fabricado;

(lx) tem direito aos créditos decorrentes da aquisição de produtos destinados à revenda, sendo que a decisão reconheceu o direito ao crédito de IPI da aquisição das empresas Leão e Total, mas manteve a glosa dos créditos de IPI relativos à aquisição dos produtos acabados fornecidos pela CERVEJARIA Kaiser BR S/A e Sorocaba Refrescos S/A destinados à revenda;

(lxi) ocorre que, caso seja revertida a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados elaborados pela Recofarma, não haverá valor do imposto a ser exigido, visto que terá créditos suficientes para compensar eventuais débitos relativos à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos acabados destinados à revenda;

(lxii) tem direito aos créditos decorrentes das devoluções de refrigerantes;

(lxiii) conforme se verifica nas notas fiscais juntadas à impugnação (fls. 5657 a 5662) houve a devolução dos refrigerantes e, nesse caso, o creditamento do imposto é admitido pela legislação (art. 229 do RIPI/2010);

(lxiv) referido dispositivo é aplicável à hipótese de estabelecimento optante pelo REFRI, porque não há na legislação específica que instituiu o REFRI regra em sentido contrário

(lxv) o art. 42 do Decreto 6.707/2008 que regulamentou o REFRI determina que a legislação do IPI se aplica ao REFRI naquilo que não for contrária com o regime especial;

(lxvi) o aproveitamento do crédito do imposto decorrente da devolução dos refrigerantes não causa prejuízo algum para o Fisco, pois houve a saída posterior daquele produto com recolhimento do imposto, conforme notas fiscais juntadas à Impugnação;

(lxvii) o aproveitamento do crédito decorrente da devolução dos refrigerantes e o lançamento do débito do imposto na saída posterior tornou a operação neutra;

(lxviii) eventual manutenção da glosa dos créditos afrontaria o princípio da não cumulatividade e causaria verdadeiro *bis in idem*, pois estaria sendo exigido IPI em duplicidade, na medida em que o auto glosa o crédito de IPI relativo aos refrigerantes recebidos em devolução, sem levar em conta que o imposto foi debitado na operação de venda subsequente;

(lxix) tal entendimento já prevaleceu em precedentes do CARF que trataram de hipótese semelhante ao presente caso (acórdãos nºs 3402-002.927, 3402-002.933 e 3402.003.810);

(lxx) se houver dúvida quanto ao fato de que houve efetivamente recolhimento do imposto na saída dos refrigerantes subsequente à devolução, requer a conversão do julgamento em diligência;

(lxxi) ainda que assim não se entenda, caso seja revertida a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados elaborados, não haverá valor do imposto a ser exigido, pois tem créditos suficientes para compensar eventuais débitos relativos à glosa dos créditos de IPI decorrentes da devolução dos refrigerantes comercializados

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

(lxxii) tem direito ao crédito de IPI recebido em transferência de outra filial no período de janeiro de 2014; pois não descumpriu qualquer requisito para transferência de crédito, tendo efetuado o registro no Livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI) e emitiu as notas fiscais de transferência, nos termos da IN/SRF nº 87/89 (fls. 5.718 a 5.720);

(lxxiii) a vedação de utilização do regime de suspensão do IPI para estabelecimento optante do REFRI não tem pertinência com eventual incorreção na transferência de crédito realizada, porque, na operação realizada pela Recorrente, não houve transferência de produtos do estabelecimento da Recorrente com suspensão do imposto, mas mera operação de transferência de crédito de IPI, a qual é autorizada pela legislação e não contempna hipótese de suspensão do imposto nos termos do art. 43 do RIPI/10;

(lxxiv) ainda que assim não se entenda, caso seja revertida a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados elaborados, não haverá valor do imposto a ser exigido, pois tem créditos suficientes para compensar eventuais débitos relativos à glosa dos créditos de IPI recebidos em transferência de outra filial da Recorrente; e

(lxxv) em relação ao crédito de IPI supostamente utilizado em duplicidade no período de outubro de 2014, caso seja revertida a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados elaborados, não haverá valor do imposto a ser exigido, pois tem créditos suficientes para compensar eventuais débitos decorrentes da suposta utilização do crédito em duplicidade.

É o relatório.

Voto

O presente processo não está maduro para julgamento, razão pela qual a conversão do feito em diligência é medida que se impõe.

Há nos presentes autos, diversas teses recursais apresentadas pela Recorrente que merecem melhor esclarecimento através de diligências.

A primeira questão, refere-se ao fato de a Recorrente defender que com a publicação do Decreto nº 9.394/2018 que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4% houve o reconhecimento público, expresso e vinculatório pela Receita Federal do Brasil de que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 Ex. 01.

Trata-se de fato novo trazido pela Recorrente que demanda apreciação por parte do Colegiado. No entanto, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, compreendo que deva ser oportunizado à Fazenda Nacional, caso queira, que se manifeste sobre tal tema, pois o argumento recursal pode influenciar no resultado do litígio administrativo.

O segundo ponto que merece melhor esclarecimento é o argumento trazido pela Recorrente de ilegalidade do Auto de Infração em razão da ausência de arbitramento pelo fato de a Fiscalização ter reconhecido a possibilidade de existir partes do concentrado tributadas à alíquota de 5%, no entanto, não calculou o respectivo crédito.

No tópico, realmente a matéria suscita dúvida razoável a permitir a conversão do julgamento em diligência.

No Termo de Verificação Fiscal constam o seguintes excertos:

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

“As únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pelo sujeito passivo são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%.

O texto da posição 33.02 está a seguir transcrito:

"Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas."

A Nota 2 da TIPI do capítulo 33 estabelece:

2.- Na aceção da posição 33.02, a expressão "substâncias odoríferas" abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese."

A decisão recorrida justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque, nas notas fiscais de aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas, não teria sido discriminado o valor de cada parte.

Ocorre que, a questão demanda melhor instrução probatória, devendo ser intimada a Recorrente a demonstrar documentalmente quais “partes” classificadas na posição 3302.10.00 seriam tributadas à alíquota de 5% e que, em tese, lhe dariam o direito ao crédito.

A terceira matéria refere-se ao argumento trazido aos autos pela Recorrente de que faz jus aos créditos decorrentes das devoluções de refrigerantes com base no estabelecido no art. 229 do RIPI/2010 c/c o art. 42 do Decreto 6.707/2008 que regulamentou o REFRI.

No caso, antes de se apreciar o mérito da questão, se faz necessário que haja a apreciação pela Unidade de Origem se houve o efetivo recolhimento do imposto na saída dos refrigerantes subsequente à devolução, com a análise da documentação já trazida aos autos pela Recorrente e outras, porventura necessárias.

Sem se adentrar ao mérito propriamente dito da matéria, al medida se justifica, também, pelo fato de que, se houver a comprovação de que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico - que geraram créditos indevidos na entrada - foi tributada na saída, poderá ser revertida a glosa efetuada a fim de se afastar o *bis in idem*, conforme precedentes a seguir consignados:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Ano-calendário: 2008 (...)

CRÉDITOS BÁSICOS. GLOSA. BEBIDAS SUJEITAS AO REGIME MONOFÁSICO. "BIS IN IDEN".

Restando comprovado na diligência que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico - que geraram créditos indevidos na entrada - foi tributada na saída, reverte-se parcialmente a glosa efetuada a fim de se afastar o "bis in idem". Recurso voluntário provido em parte.” (Processo nº 13116.720483/2012-59; Acórdão nº 3402-002.927; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 24/02/2016)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009 (...)

IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI.

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-002.595 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.725481/2018-11

Recurso Voluntário provido em parte” (Processo nº 18470.731952/2011-69; Acórdão nº 3402-002.933; Relatora Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz; sessão de 24/02/2016)

Diante de todo o exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência nos seguintes termos:

(i) seja intimada a Recorrente, no prazo de 30 (trinta) dias, renovável uma vez por igual período, a demonstrar documentalmente quais “partes” classificadas na posição 3302.10.00 seriam tributadas à alíquota de 5% e que, em tese, podem lhe dar o direito ao crédito de IPI, bem como, apresentar memória de cálculo;

(ii) aprecie a Unidade de Origem se houve o efetivo recolhimento do imposto na saída dos refrigerantes subsequente à devolução, com a análise da documentação já trazida aos autos pela Recorrente e outras, porventura necessárias, devendo ser a Recorrente devidamente intimada a apresentar documentos adicionais, caso preciso;

(iii) deve a Fiscalização elaborar Relatório Fiscal conclusivo sobre as matérias postas em diligência e, posteriormente, conceder ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do resultado da diligência;

(iv) após, seja intimada a Procuradoria da Fazenda Nacional para que, em querendo, se manifeste sobre o argumento recursal trazido pela Recorrente de que com a publicação do Decreto nº 9.394/2018 que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4% houve o reconhecimento público, expresso e vinculatório pela Receita Federal do Brasil de que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 Ex. 01;

(v) ao final dos procedimentos indicados, retornem os autos para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade