



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10980.720139/2016-14</b>   |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3302-014.082 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA                                  |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de fevereiro de 2024   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO  |
| <b>RECORRENTE</b>  | SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS E SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL  |

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS ADQUIRENTE.

O adquirente das mercadorias é responsável pela correta classificação fiscal das mesmas, ainda que tenha adquirido de terceiros sob a mesma classificação.

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.**

O fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma suposta infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

**EXCLUSÃO DE PENALIDADE POR FORÇA DE DECISÕES PROFERIDAS POR ÓRGÃOS SINGULARES OU COLETIVOS DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.**

Com o advento do Código Tributário Nacional, para que exista a exclusão de penalidade por força de decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa é necessário que lei lhe atribua eficácia normativa, o que não existe.

**RFB. COMPETÊNCIA PARA A FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO CONDICIONADO A CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada.

## CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Os denominados "kits ou concentrados para refrigerantes" devem ser classificados individualmente, nos termos da NESH.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir a tomada de créditos sobre aquisições de produtos isentos, mesmo que sejam adquiridos da Zona Franca de Manaus. Vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus (Relator) e Mariel Orsi Gameiro, que votaram também pelo reconhecimento do "kit para preparação de bebidas não alcoólicas" como "preparação composta", classificado na posição 2106.90.10 da TIPI, garantindo o direito ao crédito previsto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75. Em relação à tomada de créditos sobre produtos isentos, o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira acompanhou o Relator pelas conclusões. Não votou a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), uma vez que o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira já havia registrado seu voto na sessão realizada em outubro de 2023. Designado o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso José Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## RELATÓRIO

Transcrevo e adoto como parte do meu relato o relatório da Resolução 3302-001.170, proferido na sessão de 24 de julho de 2019:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 4.347 a 4.367 no qual consta a exigência do IPI, cód. 2945, no valor de R\$ 36.633.039,84, multa de ofício de 75% no valor de R\$ 27.474.779,82, e juros moratórios no valor de R\$ 15.932.362,91.

O procedimento fiscal do qual resultou a autuação acima referida abrangeu o período de janeiro a dezembro de 2011.

Preliminarmente, informa a Fiscalização que, conforme informações do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, a pessoa jurídica autuada sofreu processo de cisão parcial em novembro de 2013, sendo que parcela do patrimônio da cindida, no caso, a autuada, foi incorporada pela pessoa jurídica SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A, inscrita no CNPJ sob nº 61.186.888/0001-93.

Conforme estabelece o Código Tributário Nacional, art. 142, há solidariedade sem benefício de ordem em casos de cisão parcial e, portanto, a Fiscalização constituiu o crédito tributário em nome da cindida (SPAIPA) e indicou, como responsável tributária, a pessoa jurídica que absorveu parcela do patrimônio da fundida (SPAL).

A autuação se deveu à falta de recolhimento do IPI em razão do aproveitamento de créditos indevidos do imposto, nas seguintes hipóteses:

- A) entrada de insumos isentos (“concentrados”) adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA;
- B) insumos empregados no processo de industrialização;
- C) transferência de refrigerantes entre estabelecimentos da pessoa jurídica a que pertence a autuada; e
- D) transferência de “concentrado” entre estabelecimentos com utilização de classificação fiscal equivocada.

A) Créditos de IPI relativo à entrada de insumos isentos (“concentrados”) adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA

A Impugnante utiliza créditos de IPI relativos a insumos isentos (concentrados para bebidas) adquiridos da RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, localizada na Zona Franca de Manaus, e elaborados com base em matéria-prima agrícola de produtos situados na Amazônia Ocidental.

Segundo a Impugnante, RECOFARMA seria habilitada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para fabricar “concentrado”, base e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e, portanto, poderia usufruir dos incentivos previstos no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967 (art. 81, II, do RIPI/2010) e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975 (art. 95, III, do RIPI/2010).

A RECOFARMA afirmou que na industrialização de seus produtos (“concentrados” para refrigerantes) utiliza extrato de guaraná, açúcar, corante de caramelo, álcool neutro e ácido cítrico.

Segundo aduz a Fiscalização, é impossível o creditamento com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967 (art. 81, II, do RIPI/2010) por falta de previsão legal, bem como por ser inaplicável, ao caso concreto, o entendimento firmado no julgamento do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4.

Portanto, o direito ao crédito legalmente previsto se resumiria à hipótese descrita no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, e no art. 95, III, do RIPI/2010. Entretanto, no caso concreto, não se verificariam o cumprimento dos requisitos para a fruição da isenção.

Além disso, a Fiscalização sustenta ser ilegítimo o crédito de IPI por ter havido erro de classificação fiscal adotada para o “concentrado”. Afirma que o “concentrado” não é um “produto único”, ao contrário do que pretende a Impugnante. Assim, a classificação fiscal adotada seria equivocada, devendo ser utilizadas as classificações fiscais dos componentes do “concentrado” (alíquota zero de IPI, em sua maioria).

B) créditos relativos a insumos empregados no processo de industrialização

A Fiscalização efetuou glosas de créditos de IPI relativo a aquisições de produtos que, segundo afirma, não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem.

Esclarece que tais produtos são utilizados para a manutenção de máquinas, de equipamentos e da linha de produção e que, segundo os atos normativos em vigor, tais produtos não seria utilizados na industrialização propriamente dita e, assim, não e, portanto, não poderiam gerar créditos de IPI.

C) créditos de IPI decorrentes da transferência de refrigerantes entre estabelecimentos da pessoa jurídica a que pertence a autuada.

A Fiscalização afirma que, no regime especial de tributação de bebidas (REFRI), há a incidência única do IPI na saída do estabelecimento industrial e, assim, não há a

possibilidade de que o estabelecimento que receber tais produtos em transferência escriture créditos do imposto.

D) transferência de “concentrado” entre estabelecimentos com utilização de classificação fiscal equivocada

A autuada utilizou créditos de IPI destacado em notas fiscais relativas a entradas de Kits de refrigerantes cujos documentos fiscais foram emitidos por estabelecimentos filiais da autuada para firma pertencente ao mesmo grupo econômico (SPAL). Como já dito anteriormente, foi utilizada errônea classificação fiscal para os “concentrados” (27%) o que acarretou a indevida escrituração de crédito de IPI.

As pessoas jurídicas SPAIPA e SPAL se insurgiram contra a exigência fiscal.

Informam que tiveram ciência do Auto de Infração em 29/01/2016 (SPAIPA) e 01/02/2016 (SPAL).

Ambas alegam decadência relativamente à parte do crédito tributário.

Como a Impugnante SPAIPA teria deduzido débitos do imposto e apurado saldo credor nos períodos abrangidos pela autuação, restaria caracterizado o pagamento antecipado para fins do lançamento por homologação, devendo ser observado o termo inicial previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, teria ocorrido a decadência relativamente a períodos anteriores a 28/01/2011 (SPAIPA) e a 01/02/2011 (SPAL), porque transcorridos mais de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores.

Segundo dispõe o art. 183 do RIPI/2010:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

(...)

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Quanto aos aspectos das glosas de créditos de IPI e demais itens da exigência fiscal, SPAL faz seus os argumentos apresentados pela SPAIPA.

Neste particular, a defesa alega ter havido alteração do critério jurídico adotado até então quanto à classificação fiscal dos assim chamados “concentrados”. Segundo afirma, sempre foi aceita pela Fiscalização a classificação defendida pela Impugnante, vale dizer, Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Afirma também ter havido afronta à coisa julgada no RE 212.484 em que ficou definida a classificação fiscal dos “concentrados” no código da TIPI por ela utilizado.

Informa que tal classificação foi estabelecida pela Suframa no exercício de competência prevista na legislação.

Em seguida, passa a expor os fundamentos pelos quais entende ser correta a classificação fiscal por ela adotada.

Defende, ainda, a possibilidade de utilização do crédito incentivado do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, a idoneidade das notas fiscais emitidas pela Recofarma e sua boa-fé na utilização das referidas notas.

E ainda se refere à possibilidade de utilização do crédito incentivado, com base no inciso II do art. 81 do RIPI 2010 (aquisições da ZFM), inclusive por força da Coisa Julgada Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4.

Alega a impossibilidade de cobrança de multa porque seria aplicável a alínea “a” do inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502/64, já que a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, em 2006, pelo cabimento do crédito de IPI relativo às aquisições de insumos isentos.

Quanto às glosas de créditos de IPI relativo a aquisições de produtos que não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem, esclarece que os insumos em debate são de fato utilizados no processo industrial, o que permitiria que gerassem direito ao crédito do IPI.

Quanto à utilização de créditos de IPI relativo a entradas de refrigerantes cujos documentos fiscais foram emitidos por estabelecimento de firma pertencente ao mesmo grupo econômico, alega que as operações apontadas referem-se a transferências de refrigerantes entre estabelecimentos não submetidos ao Refri. Defende que, neste caso, a legislação geral do imposto admitiria o crédito.

No que se refere ao creditamento de IPI relativo ao “concentrado” nas entradas em estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, alega já ter sido demonstrado exaustivamente que o “concentrado” está corretamente classificado no código 2106.90.10 Ex 01 (alíquota de 27%), o que acarretaria a necessidade de manutenção dos créditos glosados.

Finalmente, alega ser improcedente a exigência de juros sobre a multa de ofício.

Baseando-se em todos esses argumentos, solicita-se que as Impugnações sejam julgadas em conjunto, além do cancelamento do Auto de Infração com a consequente extinção do crédito tributário correspondente.

É o Relatório.

A decisão da DRJ julgou improcedente a impugnação das contribuintes, não acolhendo os argumentos trazidos pelas contribuintes, recebendo o acórdão recorrido a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO ART. 210 DO CTN DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Se a ciência do Auto de Infração se deu antes de transcorrido o prazo de que trata o art. 210 do CTN, deve ser afastada a alegação de decadência.

**AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

**KIT (“CONCENTRADO”) PARA A FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. ADOÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DOS COMPONENTES.**

Demonstrado nos autos que o “concentrado” classificado pela interessada no código Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI trata-se, na verdade, de KIT de insumos e de produtos intermediários, deve-se, por aplicação das regras gerais de classificação, adotar a classificação fiscal de cada um de seus componentes, ao invés de tratar referido KIT como produto único.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

**DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.**

A aprovação de projeto por parte da Suframa não exclui o poder-dever da Receita Federal de verificar a legitimidade dos créditos de IPI escriturados pelo adquirente do produto e não garante, por si só, o direito ao crédito.

Somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente.

Verifica-se o descumprimento de Processo Produtivo Básico que aprovou a produção de “concentrado” quando a pessoa jurídica produz na realidade vários produtos distintos que serão “misturados” no estabelecimento do adquirente.

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Por falta de previsão legal, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos produzidos na ZFM.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 não garante direito ao crédito de IPI se as operações de aquisição são desoneradas do imposto, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

A idoneidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor dos insumos isentos e a boa fé do adquirente não são suficientes para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

A decisão judicial proferida no referido MSC nº 91.0047783-4 tem efeitos apenas em relação aos associados da ABFCC domiciliados no Estado do Rio de Janeiro.

SUBMISSÃO A ENTENDIMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA.

O art. 100 do CTN restringiu a aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64 e, por isso, a exclusão de penalidades para o contribuinte que observe decisão administrativa definitiva da qual não seja parte no processo específico reclama lei que atribua eficácia normativa às referidas decisões administrativas.

Impossível a exclusão da penalidade também pelo fato de não mais prevalecer o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que foi seguido pelo contribuinte porque está em discussão no âmbito do Poder Judiciário e o próprio CARF já não mais o adota.

INSUMOS UTILIZADOS INDIRETAMENTE NO PROCESSO INDUSTRIAL. CRÉDITOS DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito ao crédito de IPI a entrada de insumos que sejam utilizados apenas indiretamente no processo industrial, não observando as condições estabelecidas no Parecer Normativo CST 65/79.

TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ABRANGIDOS PELO REFRI ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo Refri impõe a incidência única do IPI sobre a bebida fabricada, na saída do estabelecimento industrial. Se referido produto circula entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (ou mesmo de outra pessoa jurídica) posteriormente àquela saída em que ocorreu a incidência única, tais saídas - ainda que promovidas por estabelecimento industrial ou equiparado - não sofrerão a incidência do imposto e, assim, não ensejarão ao estabelecimento que receber o produto o direito ao crédito do IPI.

DILIGÊNCIA. VERIFICAÇÃO DE RECOLHIMENTO. DESNECESSIDADE.

Desnecessária realização de diligência para verificação de recolhimento do IPI por estabelecimento industrial ou equiparado que destacou o imposto

posteriormente à etapa em que ocorreu a incidência única do produto, inclusive porque tal recolhimento, mesmo que demonstrado, não acarretará o direito de o adquirente creditar-se de tal valor.

**ENTRADA DE “CONCENTRADO” RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA. CRÉDITOS DE IPI. UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DOS COMPONENTES DO “CONCENTRADO”.**

Como restou definido que a correta classificação fiscal do “concentrado” não é no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI (alíquota de 27%), sendo correta a utilização das classificações fiscais de seu componente (alíquota zero), forçoso é concluir pela procedência das glosas neste particular, já que o direito creditório resulta nulo por pura e simples aplicação da alíquota devida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada da decisão acima, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos em sua impugnação.

Referida resolução determinou a conversão do julgamento em diligência para que fosse apurada a incidência de tributação nas operações de devolução e recebimento (em transferência) entre seus estabelecimentos filiais. Isso ocorreu porque, segundo a fiscalização, no regime especial de tributação de bebidas (REFRI), há a incidência única do IPI na saída do estabelecimento industrial, e, portanto, não há a possibilidade de que o estabelecimento que receber tais produtos em transferência escriture créditos do imposto.

A fiscalização apresentou o Termo de Encerramento da Diligência Fiscal nas páginas 6.961-6.990, concluindo pela negativa do direito pleiteado pelo contribuinte. Por sua vez, a Recorrente apresentou sua manifestação nas páginas 7.001-7.003, explicitando que os documentos contidos nos autos comprovam a incidência e pagamento das contribuições nas etapas posteriores.

Este é o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência desta Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado. A exemplo do que aconteceu durante o julgamento realizado pela DRJ, esclarece-se que o presente julgado, por requerimento das partes, é realizado de forma conjunta, ou seja, aplica-se tanto à SPAIPA quanto à SPAL.

I – Preliminar de Decadência

Na decisão recorrida, não foi reconhecida a decadência alegada pela recorrente. Na oportunidade, restou consignada a aplicação do inciso III do art. 183 do RIPI/2010 e do art. 210 do CTN. A recorrente alega que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário de IPI, anterior a 28/01/2011, no caso da empresa SPAIPA, e anterior a 01/02/2011, no caso da empresa SPAL.

Entendo que não há razão para a irresignação da recorrente. Quanto a esse assunto, alinho-me ao entendimento expresso pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, no acórdão nº 9303-006.687. No presente caso, entendo que não ocorreu a decadência defendida pela recorrente.

A decadência do direito de constituir créditos tributários está regulada no Código Tributário Nacional (CTN), da seguinte forma

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...).

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...].

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

No que tange ao lançamento destinado à constituição de crédito de IPI, sobre os créditos escriturados e considerados pagamentos, disciplina o RIPI/2010:

Art.183.Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, **caput** e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).

Parágrafo único.Considera-se pagamento:

I-o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II-o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III-a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Art.184.Considerar-se-ão não efetuados os atos de iniciativa do sujeito passivo, para o lançamento:

I-quando o documento for reputado sem valor por lei ou por este Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso II);

II-quando o produto tributado não se identificar com o descrito no documento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso III); ou

III-quando estiver em desacordo com as normas deste Capítulo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso I).

(...)

Art.226.Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I-do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II-do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III-do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV-do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V-do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI-do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII-do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII-do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX-do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X-do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral ou depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

(...)

Art.229. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).

(...)

Art.236. Será convertido em crédito do imposto o incentivo atribuído ao programa de alimentação do trabalhador nas áreas da SUDENE e da SUDAM, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 6.542, de 28 de junho de 1978, atendidas as instruções expedidas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Lei Complementar nº 124, de 2007, arts. 1º, 2º e 19, Lei Complementar nº 125, de 2007, arts. 1º, 2º e 22, e Lei nº 6.542, de 1978, arts. 2º e 3º).

(...)

Art.240. É ainda admitido ao contribuinte creditar-se:

I-do valor do imposto, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e

II-do valor da diferença do imposto em virtude de redução de alíquota, nos casos em que tenha havido lançamento antecipado previsto no art. 187.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas neste artigo, o contribuinte deverá, ao registrar o crédito, anotar o motivo dele na coluna “Observações” do livro Registro de Apuração do IPI.

(...)

Art.241. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do imposto, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 1970, nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 1º).

§1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º, parágrafo único).

(...).

Como podemos observar, de acordo com a legislação destacada, os créditos admitidos, ou seja, aqueles considerados como pagamento ou antecipação, são expressamente descritos nos artigos acima transcritos.

Pois bem, mesmo que fossem irregulares, se os créditos fossem da mesma natureza daqueles descritos nos artigos acima transcritos, poderiam caracterizar o lançamento por homologação. Na hipótese de terem apurado saldo credor, isso implicaria na aplicação do § 4º do art. 150 do CTN. No entanto, esse não é o caso dos autos.

Portanto, a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, expirando em 31/12/2017 para ambas as recorrentes. Considerando que a ciência dos autos de infração ocorreu, respectivamente, em 28/01/2016 e 01/02/2016, não há que se falar em decadência.

Portanto, rejeita-se a pretensão da recorrente.

## II – Alteração de critério jurídico

A recorrente alega que a prática reiterada de determinar a classificação fiscal anteriormente ao auto de infração, sem qualquer questionamento por parte da Administração Tributária, e o "atual" posicionamento da autoridade administrativa, que resultou na lavratura do auto de infração, demonstrariam a mudança de critério jurídico no tratamento da matéria.

Entretanto, entendo que o posicionamento defendido pela recorrente não merece prosperar. Os artigos 100 e 146 do CTN disciplinam:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...).

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...).

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pois bem, o fato de a Administração Tributária não ter se posicionado anteriormente quanto à classificação utilizada pela contribuinte, que resultou na autuação, não tem o condão de conferir à referida conduta contornos de validade, e muito menos pode ser considerada como uma suposta prática reiterada.

Ressalta-se ainda que são inúmeros os processos que tramitam neste Conselho tratando do mesmo assunto, sendo certo que de forma majoritária não é aceita a referida tese da mudança de critério jurídico, senão vejamos:

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao artigo 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de fundamentar a cobrança de crédito tributário. (Acórdão 3402-009.778 – 14.12.2021 – Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz)

Portanto, rejeita-se a pretensão de reforma da decisão recorrida relacionada à mudança de critério jurídico defendida pela recorrente.

## II – Existência de Coisa Julgada Coletiva – Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4

A recorrente alega estar amparada por uma decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, na qual foi reconhecido o direito de todos os associados da Associação dos Fabricantes de Coca-Cola – AFBCC, posição que a recorrente ostenta, ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Essa matéria já foi objeto de apreciação no acórdão nº 3302-006.579, relatado pelo Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, e por concordar com o entendimento ali expresso, peço permissão mais uma vez para utilizar as conclusões apresentadas como fundamentação para a minha decisão. Vejamos:

(...)

Isto porque teria transitado em julgado o Recurso Especial n. 1.438.361RJ proferido nos autos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02.12.1999 é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente de sua localização no território nacional e de qual autoridade administrativa estão subordinados, o que alcança a Recorrente.

"Em relação ao art. 2ºA da Lei n. 9.497/97, introduzido pela MP 1.7981/99, e ao art. 16 da Lei n. 7.347/85, com redação dada pela Lei n. 9.494/97, a jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a limitação contida no art. 2ºA, caput, da Lei n. 9.494/97 de que a sentença proferida "abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator", não pode ser aplicada aos casos em que a ação coletiva foi ajuizada antes da entrada em vigor do mencionado dispositivo, sob

pena de perda retroativa do direito de ação das associações (...) No caso, dos autos, a instância ordinária expressamente afirmou que o mandado de segurança foi impetrado em data anterior a vigência da MP n. 2.18035/ 2001 (eSTJ, fl. 429)" (seleção e grifos nossos).

A alegada irrecorribilidade da decisão judicial que reconhece à Recorrente, na condição de associada da AFBCC, o direito de utilizar-se do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus (MSC 91.00477834 / 004778334.1991.4.02.5001) tem como consequência lógica demonstrar que a decisão judicial no referido processo judicial se aplica a este processo administrativo.

Contudo, a existência de concomitância entre o presente processo administrativo e o processo judicial apontado pela Recorrente impede a análise, por este Colegiado dos argumentos concomitantes.

Neste sentido é a Súmula CARF n 1, no sentido de que Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Assim, cumpre à Unidade Administrativa de origem a verificação do atual andamento Mandado de Segurança Coletivo MSC 91.00477834 / 004778334.1991.4.02.500, e os efeitos das decisões judiciais vigentes sobre a matéria em questão, restando consignado, mais uma vez que a Unidade da Receita Federal do Brasil, enquanto Administração Pública, está adstrita à Lei, devidamente interpretada pelo Poder Judiciário, devendo dar pleno e fiel cumprimento às decisões judiciais em vigor.

### III – Mérito

#### III.1 – Competência da SUFRAMA para concessão de benefícios e definição de classificação fiscal

Para a recorrente, a competência para definir a classificação fiscal de produtos fabricados em projetos aprovados pela SUFRAMA é da referida Superintendência, assim como a competência para a concessão dos benefícios fiscais e para dar validade ao ato administrativo emitido. No entanto, não há base legal que fundamente tal entendimento, motivo pelo qual sua pretensão não merece prosperar.

Segundo o entendimento da recorrente, a Resolução CAS nº 298/2007 teria concedido o benefício fiscal à Recofarma, fato que lhe garantiria o creditamento do IPI sobre as aquisições de insumos isentos desse imposto daquela empresa. No entanto, ao examinar a referida resolução, podemos observar que seu objetivo foi aprovar o projeto industrial de atualização da Recofarma, levando em consideração o Parecer Técnico no Projeto nº 224/2007. Esse projeto tinha como finalidade a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas,

visando o aproveitamento dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do Decreto-Lei nº 288/1967 e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

A SUFRAMA é regulamentada pelo Decreto-Lei nº 288/1967 da seguinte forma:

Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Os incentivos fiscais, mesmo antes da vigência da atual Constituição Federal, somente eram concedidos por intermédio de norma legal (lei, decreto-lei). No caso da Zona Franca de Manaus, os incentivos fiscais foram instituídos pelo próprio Decreto-Lei nº 288/1967, em seu Capítulo II e artigos, e pelo Decreto-Lei nº 1.435/1975, e não pela SUFRAMA.

Na Resolução CAS nº 298/2007, que atualizou o projeto industrial da Recofarma, fornecedora dos insumos para a contribuinte, consta de forma expressa:

"O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA, no uso de competência prevista no artigo 4º, inciso I, alínea c do Capítulo IV, do Decreto N.º 4.628, de 21 de março de 2003; CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 SPR/ CGPRI/COAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus SUFRAMA, submetido a este Colegiado em sua 230<sup>a</sup> Reunião Ordinária realizada em 11 de dezembro de 2007;

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 8º e 20 do Regulamento Interno do Conselho de Administração da SUFRAMA, resolve:

Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-Lei nº 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior."

Como podemos observar, o objetivo da resolução não era a concessão de benefício fiscal, mas sim a aprovação do processo industrial da Recofarma. Na resolução, restou reconhecido o preenchimento dos requisitos básicos pela empresa que a habilitaram para a instalação na Zona Franca de Manaus. Isso não significa dizer que foi emitido um ato administrativo que reconheceu o direito subjetivo de isenção tributária do produto.

Essa afirmação encontra respaldo nos artigos seguintes da Resolução, nos quais há a condição para o direito à isenção pelo posterior cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975. Observe-se:

Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I – o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 MPO/ MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II – a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal, na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta RESOLUÇÃO, SEGUNDO O Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.4356/75.

O que se extrai até aqui do caderno processual é que as exigências impostas pelo CAS para usufruir do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 não teriam sido atendidas pela recorrente.

Desta forma, não podemos encampar a ideia de competência da SUFRAMA para conceder benefícios fiscais, mas sim apenas para administrar a ZFM, autorizando a instalação de projetos para usufruir dos benefícios fiscais concedidos à região por meio de normas legais, os decretos-lei, que visam o desenvolvimento da região.

No mesmo sentido, é que consideramos a SUFRAMA incompetente para determinar a classificação fiscal de produtos. A classificação fiscal define a alíquota de IPI aplicável ao produto, assim está diretamente vinculada à apuração do tributo, matéria sobre a qual a Constituição Federal (art. 37, XVIII) prevê que a Administração Fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos.

Assim, é improcedente a alegação de que a Receita Federal seria incompetente para determinar a classificação fiscal.

### III.2 – Classificação Fiscal do “KIT”

No que tange à classificação fiscal do Kit de Concentrados, se os mesmos devem ser classificados como um produto único ou se cada um de seus componentes deve ser classificado em posições diversas e separadamente, entendemos que o Kit deve ser considerado como um produto único.

Por concordarmos com o entendimento expresso pelo Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad em seu voto no acórdão nº 3302-006.579, que, embora não tenha prevalecido, representa o nosso entendimento sobre o assunto, vejamos:

De forma simplificada, e evitando os termos científicos utilizados nos laudos técnicos produzidos com o objetivo de solucionar a presente controvérsia, é de conhecimento geral que para que as indústrias possam fabricar refrigerantes e outras bebidas de forma padronizada, compram um conjunto de produtos (CONCENTRADOS EM FORMA DE KITS) contendo PARTES ou COMPONENTES líquidos e sólidos (denominados parte 1, parte, 2 etc.) que, depois de misturados e processados em uma ESTAÇÃO DE MANIPULAÇÃO transformam-se em um XAROPE.

"Na visita ao estabelecimento da SPAL, verificou-se que os insumos, indevidamente denominados de "concentrados", constituem, na verdade, **"kits"** **compostos e subdivididos em partes e subpartes**. Os "kits" possuem as partes 1 e 2 e, por vezes, a parte 3 – sendo que a parte 1, e eventualmente a parte 2, são subdivididas em duas ou mais subpartes, por exemplo, 1, 1B, 1C, 1H ou 2 e 2A etc. Deste modo, **cada uma das partes ou subpartes é recebida pelo estabelecimento fiscalizado em embalagem individual** (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido (...)" (efls. 3058 destaque no original).

(...)

(iii) Industrialização do "xarope composto" ou "xarope final" – As subpartes que compõem os "Kits" são inseridas, uma a uma, em um equipamento denominado de "estação de manipulação", onde, a cada inserção, é adicionada uma determinada quantidade de água, para uma prévia diluição, e posterior envio ao "tanque de mistura" por meio de tubulações e um sistema de bombeamento. No tanque misturador, portanto, são misturados, por meio de "pás de agitação", o "xarope simples" (resultado do açúcar beneficiado com a água) a todas as subpartes dos kits recebidos. Então, é acrescentada mais quantidade de água, conforme a receita de cada produto. A mistura resultante é denominada pela empresa de "xarope final". Os procedimentos são executados pelo engarrafador seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas. Após esta etapa do processo industrial, passa a existir uma preparação (xarope final ou concentrado líquido). Segundo informaram os representantes do estabelecimento diligenciado, ao final desta etapa, o produto ainda não está pronto para uso pelo consumidor final da bebida. (efls. 30613062).

Este XAROPE, por sua vez deve ser diluído em água, misturado com açúcar e gaseificado com gás carbônico, para que possa ser considerado um REFRIGERANTE, apto a ser embalado para venda.

"(iv) Em nova etapa, que também ocorre no estabelecimento da fiscalizada (engarrafador CocaCola), o xarope final ou concentrado líquido passa por tratamento complementar, que é a diluição em água carbonatada. Só então aparece o refrigerante pronto para ser consumido. Assim constou essa etapa no Termo de Constatação Fiscal" (efls. 30613062).

Este procedimento permite que diversas fábricas produzam refrigerantes em vários locais do mundo, sem que exista a necessidade de transportá-los já prontos, ou da divulgação da "fórmula secreta" do produto.

Estes denominados CONCENTRADOS EM FORMA DE KITS são compostos por diversas PARTES ou COMPONENTES.

Alguns deles podem ser adquiridos no mercado isoladamente, como o ácido cítrico, sódio benzoato e sorbato potássico, embora não seja possível afirmar que

estes produtos que poderiam ser comprados no mercado isoladamente teriam as mesmas características daqueles exigidos por um rígido controle de qualidade.

Outros ingredientes não são vendidos para pessoas que não fazem parte do grupo, como as "essências" que contém a formula secreta.

Ainda pode haver a mistura de ingredientes que não compõem o KIT, como o açúcar.

Assim, KITS compostos por PARTES ou COMPONENTES (fotografias às efls 2710), após misturados são transformados e XAROPES FINAL ou CONCENTRADO LÍQUIDO, que por sua vez é diluído e gaseificado para se tornar o REFRIGERANTE.

A questão é saber se os produtos que compõem os KITS devem ser classificados individualmente (açúcar, ácido cítrico, sódio benzoato e sorbato potássico etc.), como defende a fiscalização, ou se devem ser classificados como um KIT, como defende a Recorrente.

Tradicionalmente, estes KITS eram classificados na posição 2106.90.10, EX 01 e 02, o que era aceito pela fiscalização.

"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

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."

Contudo, o fisco passou a entender que aquilo que a Recorrente compra não é um KIT, mas sim ingredientes isolados que, por diversas razões, são adquiridos em conjunto, para atender a uma fórmula, com radicais consequências tributárias.

Inicialmente a Recorrente discute haver ocorrido mudança de critério jurídico, eis que tradicionalmente a Fiscalização tratava os kits como um produto único, tendo passado a tratá-lo como um conjunto de outros produtos que devem ser classificados individualmente.

No entanto, para a configuração da alegada "mudança de critério jurídico" é necessário que a fiscalização tivesse adotado um determinado posicionamento, posteriormente mudado de idéia, o que não ocorreu, pois nos processos anteriores não se discutiu a classificação fiscal das mercadorias, e o fato da fiscalização não questionar qualquer aspecto da obrigação tributária não implica a concordância expressa ou homologação tácita de todos os aspectos da tributação.

Assim, entende-se que não houve mudança de critério jurídico.

A fiscalização admite que como 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 de cada componente, seja ele o benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, citrato de sódio, dentre tantos outros componentes de uma bebida industrial.

Outro argumento lançado pela fiscalização é que o processamento do KIT não gera o refrigerante, mas sim um outro produto (XAROPE) que teria que ser novamente industrializado para gerar o refrigerante. Já a Recorrente destaca que o sistema não exige que o produto imediato da preparação seja o refrigerante, mas sim que seja destinado à produção do refrigerante.

Inicialmente, pela leitura atenciosa do "Ex01" do código 2106.90.10 torna-se necessário que a mercadoria apresente, concomitantemente, todas as seguintes características

- I. Preparação composta;
- II. não alcoólica;
- III. que seja um extrato concentrado ou um sabor concentrado;
- IV. que resulte na elaboração da bebida da posição 22.02
- V. que tenha capacidade de diluição superior a 10 para 1.

Este Colegiado não possui um entendimento pacífico acerca do tema, havendo vozes que acolhem a tese esposada pela fiscalização, e outras que abrigam a tese defendida pela Recorrente.

Inicialmente, a questão passa por interpretar se o comprador adquire um KIT composto por PARTES, COMPONENTES OU INGREDIENTES, cuja composição química é irrelevante, ou se ele compra INGREDIENTES AGRUPADOS EM UM KIT.

A solução passa por interpretar se o bem que está sendo vendido é o "KIT para a produção de xarope final", pouco importando para a compradora o que está nas embalagens (como defende a Recorrente), ou se estão sendo comprados "produtos químicos ou ingredientes (ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio etc.) agrupados em forma de KIT (como defende o fisco).

O próprio fisco, no Anexo ao termo de Constatação Fiscal de fls. 2703 e seguintes trata os elementos do kit como "partes do kit" e não como produtos autônomos. Na produção do xarope pouco importam as características de cada elemento, limitando-se a indústria a seguir as instruções, razão pela qual admite-se que ela não compra os produtos, mas sim o kit.

Em relação ao conceito de PREPARAÇÃO, esta não necessariamente precisa estar pronta para uso, mas conter os elementos que conjuntamente e após tratamento, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida. Ai reside outra

controvérsia que consiste em saber se o que é feito nas fábricas com o xarope (diluição, adição de açúcar e gaseificação) pode ser interpretado como "simples diluição em água ou tratamento complementar".

Para que seja uma "preparação composta" é necessário que o produto seja resultante ou preparado pela composição de mais de uma substância, senão não poderá ser preparado, nem composto. Os "Kits" são produtos vendidos em conjunto, embora alguns deles sejam preparados compostos, mas outros não, como por exemplo o ácido cítrico.

Os produtos de que tratam o referido "kit" também não podem ser denominados de " sabores concentrados" pois este termo pressupõe que se trata de algo, um sabor, já pronto, contudo, concentrado, ou seja, faltando apenas diluí-lo em um líquido ou realizar algum tratamento complementar. A diluição, no caso concreto, é apenas uma das etapas de alguns dos produtos.

Para se adequar ao referido "Ex01" do código 2106.90.10 a fiscalização defende que seja necessário que o produto resulte na elaboração da bebida da posição da 22.02, pronta, o que não ocorre no caso concreto, eis que o kit não se presta à elaboração de bebida, mas sim de um produto intermediário que, por sua vez sofrerá outro processo industrial para, enfim, se transformar na bebida. Contudo, não há qualquer exigência neste sentido.

Efetivamente, não é possível tratar como um KIT algo que não passa de um conjunto de mercadorias com propriedades próprias que podem ser vendidos até individualmente ou separadamente. Contudo, não parece ser este o caso concreto, eis que o kit possui componentes que não podem ser vendidos livremente, bem como o comprador não adquire os produtos, mas o kit.

Ademais, o fato dos referidos componentes serem acondicionados em embalagens individuais não pode ser um indício de que são **produtos vendidos em conjunto**.

O fato da industrialização dos componentes não gerar um produto final também não é fator que comprometa a interpretação de que se trata de um kit, eis que além de não haver exigência neste sentido, é consensual que, em última análise, será produzida uma bebida.

Por todas estas razões, é de se admitir que o bem em testilha é um KIT e que por esta razão deve ser classificado como "preparação composta" de que trata a posição 2106.90.10 da TIPI.

Convém ressaltar que as razões acima expostas foram retiradas de um processo no qual a própria recorrente Spal figurava como parte. Assim, entendemos que, no que tange ao tópico em apreço, a decisão recorrida deve ser reformada, considerando válida a classificação do Kit utilizada pelas recorrentes na posição 2106.90.10 da TIPI.

III.2 – Benefício previsto no art. 81, II, do RIPI/2010 – Art. 9º DL nº 288/67

Segundo o entendimento da recorrente, seu direito ao crédito persistirá, mesmo que não sejam aceitos os argumentos relacionados à classificação dos Kits. Isso ocorre tendo em vista a norma isentiva trazida pelo art. 81, II, do RIPI/2010, com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, uma vez que os produtos adquiridos da RECOFARMA seriam oriundos da Zona Franca de Manaus.

Pois bem, o art. 81 do RIPI/2010, invocado pela recorrente, estabelece:

Art.81.São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

I-os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II-os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus- SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

III-os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01)da TIPI (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º, Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, art. 1º, e Decreto-Lei nº 355, de 6 de agosto de 1968, art. 1º).

Analizando o dispositivo acima, podemos afirmar que em nenhum momento há referência a um suposto crédito, uma vez que trata exclusivamente de uma hipótese de isenção. Não poderia ser diferente, tendo em vista a redação do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, utilizado como sua base legal. Observe-se:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras

regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei.

Não obstante, o STF tenha analisado a matéria em sede de Repercussão Geral no RE nº 592.891, em decisão de 25.04.2019, fixando a tese de que há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerando a previsão de incentivos regionais constantes do art. 43, parágrafo 2º, III, da CF, combinado com o art. 40 do ADCT.

Assim, considerando a necessidade expressa de observância do julgado acima mencionado, trazida pelo art. 62, do RICARF, acolhe-se a pretensão da recorrente quanto à tomada de créditos sobre aquisições de produtos isentos, mesmo que adquiridos da Zona Franca de Manaus.

### III.3 – Aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/1999

Para a recorrente, haveria ainda a necessidade de observar as regras estabelecidas pelo art. 11 da Lei 9.779/99, que garantiriam o direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sem a condicionante do pagamento do imposto na operação anterior.

Transcreve-se o referido dispositivo:

Art.11.O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Os citados dispositivos da Lei nº 9.430/96, ditam as regras relacionadas à restituição e compensação de tributos, conforme podemos observar abaixo:

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para

quitação desses débitos, observado o seguinte: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)(...)

Como podemos observar, a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/99 trata especificamente da possibilidade de restituição ou compensação de eventual saldo credor do IPI, não havendo relação com o objeto do presente processo, que se trata de lançamento para a exigência do imposto, tendo em vista a glosa de créditos não admitidos.

III.4 – Quanto à alegação do adquirente de boa-fé, mais uma vez peço licença para utilizar as razões proferidas no Acórdão nº 3302.006.579, anteriormente mencionado:"

Note que substituí "não havendo relação como o objeto" por "não havendo relação com o objeto", e "Quanto a alegação de adquirente de boa-fé" por "Quanto à alegação do adquirente de boa-fé". Além disso, "anteriormente referido" foi substituído por "anteriormente mencionado

A Recorrente insurge-se contra a imputação, a ela, de erro na classificação fiscal das mercadorias, alegando ser adquirente de boa-fé dos produtos.

Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas, eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever jurídico ex lege, pautado em implicações decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ainda que eventualmente possa ter sido induzida a erro por terceiro.

Sendo a correta classificação das mercadorias um dever ex lege da Recorrente, não pode imputar a terceiro eventual erro ou indução a erro por inexatidão.

III.5 – Requisitos para isenção – Art. 6º do Decreto-Lei nº 1435/75.

Conforme evidenciado, a fiscalização glosou créditos do IPI inerentes ao incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, caput e parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75. Isso ocorreu devido à constatação de que parte dos produtos não foi elaborada com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, mas sim com açúcar e/ou álcool produzidos na região e utilizados

por fornecedor da recorrente, a RECOFARMA, na fabricação do concentrado adquirido. O fundamento da autuação, como se vê, decorreu do fato de os produtos industrializados pela recorrente em seu processo industrial terem sido concentrados fornecidos pela Recofarma, os quais, por não terem sido elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais, não dariam direito ao crédito do IPI na forma do art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75. Contudo, não concordo com a tese defendida pela fiscalização. Observemos o que preceitua o art. 6º, acima citado:

Art 6º. Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matériasprimas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matériasprimas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto doterritório nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicamse, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Da leitura do dispositivo supracitado, extrai-se que o benefício está sendo concedido ao produto, e não às matérias-primas. E a condição para o usufruto do incentivo é que tais produtos sejam elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

O entendimento da fiscalização, então, foi no sentido de que açúcar e/ou álcool utilizados pela Recorrente no seu processo produtivo não poderiam ser considerados 'matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional'

Não é este o meu entendimento. Isso porque, ficou devidamente comprovado pelo contribuinte nos presentes autos que o açúcar e o álcool utilizados por ele decorrem da extração da cana-de-açúcar, que, sem sombra de dúvidas, são matérias-primas oriundas de fornecedores localizados na região.

Logo, entendo que a condição disposta no art. 6º supracitado foi observada, visto que o produto final produzido pela empresa foi elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

O fato de essa matéria-prima (cana-de-açúcar) ter passado por um processo industrial preliminar para transformação em açúcar e álcool não afasta a aplicação do dispositivo em tela, visto que a única condição disposta no mesmo é de que o produto seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, não havendo impedimento

na referida norma de que haja um processo industrial entre a matéria-prima regional e o produto final.

Até porque, devido às características da cana-de-açúcar, não há como se obter um extrato da mesma sem que haja um processo industrial inicial de modificação da mesma. Diferente é a situação do guaraná, cujo crédito foi admitido pela fiscalização, em que é possível obter o extrato sem que haja necessariamente um processo de transformação.

De outro lado, entendo que não se apresenta coerente a negativa de usufruto do benefício no que tange ao açúcar e ao álcool quando se leva em consideração o próprio objetivo da instituição do incentivo fiscal em questão, que é promover o desenvolvimento da região. Conforme demonstrado pela empresa Recorrente, a instalação da sua planta industrial na região beneficiou uma série de produtores de cana-de-açúcar, considerando que esta matéria-prima, necessária à produção do açúcar e do álcool, é oriunda em sua integralidade da região

Destaque-se, inclusive, que no projeto aprovado pela SUFRAMA constou de forma expressa a descrição do processo produtivo da empresa, com a indicação dos produtos utilizados na produção e da origem dos mesmos, projeto este cuja aprovação não suscita até o momento qualquer questionamento perante a SUFRAMA.

Portanto, entendo que a recorrente fazia jus ao benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75.

### III.6 – Crédito na aquisição de produtos de limpeza, lubrificantes e peças.

Para a recorrente, a glosa dos créditos relacionados à aquisição de produtos de limpeza, lubrificantes, produtos para a manutenção de máquinas e peças em geral deveria ser revertida, pois esses itens seriam considerados matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos termos do Parecer Normativo CST 65/79.

Entretanto, entendo que a tese defendida pela recorrente carece de amparo, não podendo ser acolhida. Recordemos o que preleciona o RIPI/2010:

Art.226.Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I-do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

O art. 226 é claro ao estabelecer tanto a integração ( contato físico) na nova mercadoria quanto o consumo do produto intermediário no processo (ideia mais abrangente que contato físico) de industrialização, como possibilidades de creditamento no IPI. Ademais, é de se

destacar que o Parecer Normativo CST 65/79 reconheceu que a expressão 'consumidos' deve ser interpretada em sentido amplo, abrangendo o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Desta forma, entendo que os produtos elencados pela recorrente (material de limpeza, lubrificantes, produtos para a manutenção de máquinas e peças em geral), pelas suas características, não integram o produto final e nem são consumidos diretamente com o produto no processo de industrialização, não havendo como considerar sua aquisição como base de crédito presumido do IPI. Assim, afasta-se a pretensão da recorrente.

### III.7 – Crédito na entrada de refrigerante para comercialização.

No caso em apreço, houve a autuação da recorrente pelo aproveitamento indevido do IPI, uma vez que aderiu ao programa REFRI e há disposição expressa de incidência do imposto uma única vez. Tendo em vista compartilhar do mesmo entendimento a respeito da matéria defendido pelo Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão n. 3403-003.602, em caso análogo ao presente, peço licença para destacar alguns dos trechos ali mencionados.

Dos referidos dispositivos, percebe-se que existem regimes (geral, art. 222, e especial, art. 223) aplicáveis na industrialização e comercialização de determinadas bebidas, ambos sujeitos às condições definidas no Decreto no 6.707/2008. Ou seja, o RIPI/2010 apenas inseriu dispositivos indicativos da existência dos regimes (e da suspensão correspondente ao regime geral), remetendo a disciplina detalhada ao Decreto no 6.707/2008 (aquele que indicava, no art. 42, que seriam aplicáveis as normas gerais do imposto, no que não forem contrárias). No caso concreto, indubitavelmente estamos tratando do regime especial (art. 223), que constitui uma alternativa ao regime geral (para o qual está prevista a suspensão, art. 222). Assim, desde já, a impossibilidade de aplicação dos dispositivos do art. 45 do RIPI ao caso concreto fica evidente.

A impossibilidade de aplicação simultânea de disposições de ambos os regimes (geral e especial) fica evidente logo no início do Decreto no 6.707/2008.

"Art. 2º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 1º ficam sujeitos ao regime geral ou ao regime especial previstos neste Decreto (Lei no 10.833, de 2003, art. 58A; Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 42, inciso IV, alínea "a").

Art. 3º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos de que trata o art. 1º que não fizerem a opção pelo regime especial nos termos do art. 28 estarão sujeitos ao regime geral de tributação (...)" (grifo nosso)

(...)

A suspensão utilizada (devida ou indevidamente) pelo estabelecimento autuado, recorde-se, é a do art. 43, X do RIPI/2010 (equivalente ao art. 42, X do RIPI/2002).

E a opção pelo regime especial (REFRI) não é do estabelecimento, mas da empresa, valendo para todos os seus estabelecimentos, como expressamente dispõe o art. 58J da Lei no 10.833/2003, que traz importantes esclarecimentos:

“Art. 58J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58<sup>a</sup> desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valorbase, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplicasse conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 2º O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 3º Quando a industrialização se der por encomenda, o direito à opção de que trata o caput deste artigo será exercido pelo encomendante. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)” (grifo nosso)

Pelo texto do artigo, vê-se que o legislador contempla apenas a venda direta (venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial) e a industrialização por encomenda, não cogitando a hipótese de que o produto fosse enviado a outro estabelecimento da empresa (equiparado a industrial), de onde seria vendido ao consumidor final ou a varejistas. Poder-se-ia imaginar que foi uma omissão do legislador (que poderia ser suprida pelo art. 43, X do RIPI), ou até que o legislador empregou de forma alargada a expressão 'estabelecimento industrial' (abrangendo o equiparado), mas analisando os demais artigos do regime geral e do regime especial (REFRI), reforça-se a tese de que a redação é intencional. Veja-se que no regime especial sequer existe a figura do 'equiparado', como destaca o texto do art. 10 do Decreto no 6.707/2008:

“Art. 10. Para efeitos do regime geral, equipara-se a industrial o estabelecimento (Lei no 10.833, de 2003, art. 58E):

I comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 1º;

II varejista que adquirir os produtos de que trata o art. 1º, diretamente do importador.” (grifo nosso)

E na base legal utilizada pelo fisco para a negativa, na autuação (art. 58N da Lei no 10.833/2003), há expressa menção ao equiparado no inciso II (situação diversa), deixando claro que o legislador distinguia os termos na redação:

“Art. 58N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei n11.727, de 23 de junho de 2008)

I uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

II sobre os produtos de procedência estrangeira no desembarque aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial. (...)" (grifo nosso)

Ao que tudo indica, o REFRI é um regime especial de tributação que ofereceu atrativos sob o ponto de vista do montante a pagar, e da centralização da incidência, com a desvantagem de ser restrito a vendas efetuadas pelo estabelecimento industrial (não se aplicando a vendas pelo equiparado). E isso se conclui da redação dos artigos 58J a 58T da Lei no 10.833/2003, que, apesar de pouco primorosa, não pode ser afastada por este julgador administrativo.

Comunique-se, a título ilustrativo, que a partir de maio de 2015, estarão revogados todos esses artigos, assim como os demais que figuram do art. 58<sup>a</sup> ao art. 58V da Lei no 10.833/2003 (conforme disposição do art. 169, III, 'b' da Lei no 13.097/2015).

Assim, no contexto aqui exposto, entende-se que assiste razão ao fisco quando afirma que a disposição do art. 43, X é incompatível com a disciplina restritiva do art. 58N da Lei no 10.833/2003, devendo o IPI ser recolhido na saída do estabelecimento industrial.

Soma-se a isso que a unidade de origem, no cumprimento da diligência, concluiu pelo não acatamento das alegações da Recorrente, dado que restou ausente a comprovação efetiva do direito por parte do contribuinte, senão vejamos:

#### 4. Conclusão

Em síntese, das alegações e dos documentos juntados pela Recorrente, nada de inédito se verificou, isto é, nenhuma informação foi trazida aos autos que fosse capaz a justificar o creditamento indevido na entrada de bebidas prontas em afronta à legislação do IPI.

Isso, primeiro, porque não se fez prova suficiente a afastar o lançamento. O que se juntou aos autos – laudos técnicos contábeis – mostraram falhas tornando-os imprestáveis ao fim que se destinavam: demonstrar e comprovar sua alegação referente à glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída.

A alegação acima mencionada era de que, no presente caso, supostamente haveria um bis in idem em relação à exigência do imposto sobre os produtos recebidos em transferência.

Segundo, porque, embora reconheça a irregularidade do procedimento adotado (creditamento de IPI para operações sujeitas à incidência monofásica do imposto), a Recorrente alega que inexistiu prejuízo ao Fisco, haja vista que o imposto creditado na entrada era debitado na saída com a promoção do recolhimento do tributo. O imposto teria sido recolhido na saída das mercadorias e haveria, no máximo, postergação no seu pagamento.

Todavia, há que se lembrar que não houve recolhimento de IPI na saída dessas mercadorias!!! A fiscalizada escriturou vultosa quantidade de créditos de maneira indevida, o que

Ihe permitiu jamais apurar IPI a pagar, e, para agravar a situação, há anos vem recebendo indevidamente resarcimento por créditos de IPI a que não faz jus. Isto é, não pagou IPI a mais como tenta fazer crer, e sim, recebeu valores da União indevidamente!

Tão pouco se fez prova de que inexistiu prejuízo ao Fisco, pois não informou sua produção no período do lançamento.

E, em uma pífia tentativa, partiu-se de uma suposição de que esses produtos saíram amparados por documentos fiscais com CFOP destinado a operações de sua produção, sem fazer prova dessa suposição, isto é, lançou mão de premissa infundada para demonstrar o que alega, operações de CFOP que não se destinavam à saída de produtos adquiridos de terceiros.

Partiu-se de premissas equivocadas para se alcançar uma conclusão por deveras errônea. Se pretendia ter seu erro justificado, deveria ao menos fazer prova do que alegou. E, como exposto, sequer conseguiu demonstrar e provar que todos os produtos, cuja entrada deu causa ao creditamento indevido, deram saída com o destaque devido do tributo.

Outrossim, a autoridade fiscal efetuou o lançamento com base em seu convencimento acerca das provas e elementos angariados no curso do procedimento fiscal. Entender que o lançamento em razão dos créditos glosados seria equivocado foge à atribuição da autoridade fiscal, a qual tem poder-dever sempre atrelado à legislação vigente, legislação que, em momento algum, prevê compensação de ofício de tributos equivocadamente escriturados e destacados, mas que sequer foram recolhidos; muito menos, prevê a possibilidade de se afastar a incidência monofásica do IPI, para legitimar a apuração equivocada realizada pelo sujeito passivo.

Pior ainda seria a autoridade fiscal permitir a escrituração e utilização de créditos em sua apuração decorrentes de operações que não as previstas em lei, apenas em razão de alegação não provada da Recorrente de que não houve prejuízo fiscal. Isso posto, dá-se ciência ao contribuinte, via DTE, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 2011.

Em sua defesa, o contribuinte não contesta especificamente os fundamentos da diligência, alegando que seu direito restou comprovado através dos Laudos Técnicos Contábeis juntados aos autos, os quais foram totalmente refutados pela fiscalização. Assim, afasta-se a pretensão da recorrente.

### III.7 – Incidência de juros sobre a multa de ofício.

A controvérsia acerca da incidência de juros sobre a multa de ofício foi finalizada com a expedição da Súmula CARF nº 108, a qual estabelece que 'Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.' Esta súmula é de observância obrigatória por este Colegiado.

### IV – Conclusão.

Por tudo o que foi exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para que o referido kit seja reconhecido como 'preparação composta' e seja classificado na

posição 2106.90.10 da TIPI, garantindo o direito ao crédito previsto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75, e a tomada de créditos sobre aquisições de produtos isentos, mesmo que sejam adquiridos da Zona Franca de Manaus.

É assim que voto

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, redator designado

Tendo sido designado pelo Presidente da turma como redator do voto vencedor do presente acórdão, tão somente em relação à classificação fiscal de kits para refrigerantes, passo a discorrer sobre o entendimento que prevaleceu no julgamento.

Por maioria de votos, o Colegiado entendeu que cada componente do KIT deve ser classificado individualmente, enquanto o relator consignou que o KIT deve ser classificado como "preparação composta" de que trata a posição 2106.90.10 da TIPI.

Nos termos do relatório fiscal, os kits são adquiridos pela recorrente em embalagens distintas para a produção final de refrigerante de sabores diferentes. A recorrente classificou os kits como mercadoria única sob o código NCM 2106.90.10 Ex 01, ao passo que a fiscalização reclassificou cada parte do kit nos códigos 2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00, 2918.15.00 e 3302.10.00, fundamentando-a na decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira incorporada na NESH, de 23/08/1985.

Essa matéria já foi objeto de apreciação no Acórdão nº 3302-006.579, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, o qual adoto como "ratio decidendi". Vejamos:

"A classificação fiscal é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGISH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), conforme artigo 161 do Decreto nº 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 2.367/1998:

"REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO 1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

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

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

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completada mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 "a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 "a" e 3 "b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conter em um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 "a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6 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.

**REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)1 (RGC1)** As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

**REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI) 1 (RGC/TIPI 1)** As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código."(...)As notas indicam que as preparações compostas são constituídas por diversas substâncias base, destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou tratamento complementar. Por outro lado, a Recorrente descreveu o kit em questão como concentrados segregado em partes e classificados como preparações compostas em componentes. Portanto, não se trata de um único produto a ser misturado, mas, na realidade tratam-se de vários componentes, os quais deixam o estabelecimento industrial da fornecedora em embalagens individuais e são distribuídos como kits para as indústrias engarrafadoras que realizam etapa seguinte de industrialização, como adição de água e gaseificação.

A classificação de mercadorias apresentadas em componentes poderia, em princípio, ser realizada utilizando-se a RGI nº 3, "b", perquirindo-se sua característica essencial. Porém, as NESH das regras de interpretação, especialmente a nota XI da Regra 3, "b":

"XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto

(mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo." Esta nota afasta a aplicação da RGI 3, "b", implicando a classificação não como uma mercadoria única, mas segregada em cada componente da "mercadoria" apresentada. De fato, ainda que a recorrente tenha tentado apresentar os diversos componentes como uma mercadoria única, a própria NESH afastou esta possibilidade, ao excluir a aplicação da RGI nº3,"b", o que, indiretamente, foi o que a Recorrente fez.

Assim, cada componente deve ser classificado individualmente. Registre-se que esta nota explicativa foi adicionada às NESH por decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em 19/09/1985, ao apreciar, justamente, a classificação de partes destinadas à fabricação de FANTA e um outro refrigerante sabor cola."

Diante do exposto, por restar inviável a classificação fiscal de kits no NCM 2106.90.10 EX 01, voto por manter a glosa realizada pela fiscalização, ficando mantidas as razões de mérito apresentadas no voto vencido.

*Assinado Digitalmente*

**Aniello Miranda Aufiero Junior**