



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724952/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.080 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

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

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

É cabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. O tipo de mercadoria e o porte do adquirente são fatores que obrigam a empresa a análise dos documentos fiscais objeto do seu negócio.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. JUROS.

Devem incidir a multa de mora e juros de mora sobre os pedidos de compensação realizados em relação a débitos vencidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus e Mariel Orsi Gameiro, que divergiram dos entendimentos sobre a classificação fiscal dos kits de concentrados para fabricação de bebidas não alcoólicas e sobre a alegada idoneidade das notas fiscais e da condição de adquirente de boa-fé. 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.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

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

Relatório

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento de IPI (PER) n.º 26543.44602.310511.1.1.01-5336) vinculado a Declarações de Compensação, no montante de R\$ 5.011.327,14, acumulados no 2º trimestre de 2010, relativo ao aproveitamento de créditos sobre insumos adquiridos do estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., com base no art. 11 da Lei n.º 9.779/99.

O Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil que deferiu parcialmente o ressarcimento do trimestre solicitado no montante de R\$ 260.304,63, e não homologou a(s) declaração(ões) de compensação em destaque, fato que resultou na cobrança ora contestada.

De acordo com o Despacho Decisório, em consonância com as regras e procedimentos previamente estabelecidos pelo Sistema Harmonizado e acatado pela legislação pátria vigente, analisou-se a classificação fiscal das mercadorias adotada pelo sujeito passivo, e a alíquota de IPI empregada no cálculo do crédito incentivado, de acordo com a Tabela de Incidência de IPI (TIPI), à época dos fatos, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Dessa análise, detectou-se a existência de erro de classificação fiscal de mercadorias, fato que torna indevido os créditos incentivados em razão do emprego pelo contribuinte dos concentrados de bebidas fornecido pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

Este insumo, conhecido como "concentrados", é identificado nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor, como um item único, denominado entre outros de "Concentrado POWERADE LARANJA", "Concentrado POWERADE MONTAIN BLAST", "Concentrado MATTE LEÃO NATURAL", "Concentrado MATTE LEÃO LIMÃO", apresentados como um "kit" com 'PARTES VARIADAS', "PARTES", "CAIXAS", "EXTRATOS", 'AROMATIZANTES' e "LÍQUIDOS" e classificados no Ex-tarifário 01 do item 21.06.90.10, (da Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM).

No entanto, para o Fisco, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deveria ser classificado separadamente, o que no caso concreto deveria ser conforme tabela abaixo:

Insumos	Classificação Fiscal-NCM	Alíquota IPI em 2010
Acido ascórbico	2936.27.10	0 (zero)
Acido cítrico anidro	2918.14.00	0 (zero)
Acido fumárico micronizado	2917.19.30	0 (zero)
Benzoato de Sódio	2916.31.21	0 (zero)
Ciclamato de Sódio em escamas	2929.90.11	0 (zero)
Sacarina Sódica	2925.11.00	0 (zero)
Sorbato de Potássio	2916.19.11	0 (zero)

Regularmente cientificada, a interessada apresentou tempestivamente a Manifestação de Inconformidade, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas no relatório contido no acórdão de 1ª instância.

A lide foi decidida pela 8ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, nos termos do Acórdão nº 14-108.495, de 14/07/2020 (fls.508/546), que, por unanimidade de votos, concluiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, nos termos da Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

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.

RESSARCIMENTO. GLOSA DE CRÉDITOS. CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DO ÔNUS FINANCEIRO.

Devem ser glosados os créditos concernentes a concentrados para refrigerantes adquiridos com erro de classificação fiscal e de alíquota, sendo correta a alíquota de 0% e inexistente a comprovação de que a adquirente tenha arcado com o ônus financeiro do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

TRATAMENTO DE “KITS” COMO PRODUTO ÚNICO, PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

É correta a glosa de crédito do IPI calculado por estabelecimento industrial que adquire “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, mediante aplicação da alíquota estabelecida para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. O uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 é inadequado para os diversos componentes dos “kits”, antes de serem misturados e homogeneizados. Esses componentes devem ser classificados de forma individualizada, em códigos da TIPI aos quais corresponde, em sua maioria, alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero, em sua maioria.

SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

No exercício de sua competência, a Suframa pode considerar legítimo que o produto por ela descrito como “concentrado para bebidas não alcoólicas” seja fornecido desmembrado em partes líquidas e sólidas. Todavia, carece de suporte nas regras de interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aplicáveis com exclusividade pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, adotar classificação fiscal dos componentes dos “kits” em código próprio para o produto

resultante da mistura e homogeneização desses componentes, o que ocorrerá em nova etapa de industrialização, a ser realizada no estabelecimento do adquirente, autuado pela glosa de créditos.

EXIGÊNCIA DE MULTA. POSSIBILIDADE

Descabe exonerar a multa de ofício, sob o argumento de que o infrator agiu de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, ainda prevalecente, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado, no caso de ter sido apontada decisão que deixou de enfrentar o mérito dos aspectos discutidos na autuação que ensejou a aplicação da multa. Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 561/817, após síntese dos fatos relacionados com a lide, defende o seguinte:

(i) da orientação contida no Decreto n.º 9.394/2018 - respaldado pela Nota COEST/CETAD n.º 071, DE 30/05/2018 -, reconheceu expressamente que o produto elabora pela RECOFARMA é concentrado classificado na posição da TIPI 2105.90.10 EX 01. Aduz que com a edição do referido decreto, foram publicados os Decretos n.ºs 9.514/2008, 9.897/2019, 10.234/2020 e 10.523/2022, que alteraram a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX.01, e que tais alterações foram decorrentes justamente da discussão quanto aos créditos de IPI oriundos da aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas;

(ii) que a premissa adotada pela decisão da DRJ de que os concentrados elaborados pela RECOFARMA, não seria tecnicamente um produto único está equivocada e contraditória com a definição técnica do produto estabelecida pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/1998, ato do SULFAMA, laudos técnicos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), do Instituto de Tecnologia de Alimentos (ITAL), da Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) e decisões de órgão internacionais. Cita Decreto-Lei n.º 288/67, Resolução do CAS n.º 298/2007 – fundada no Parecer Técnico n.º 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, que aprovou o projeto industrial da RECOFARMA para produzir os “concentrados”;

(iii) afirma que não houve qualquer descumprimento por parte da RECOFARMA das etapas estabelecidas na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/1998 e que conforme texto da SULFAMA, esse produto é um concentrado misturado, mas não homogeneizado, tornando inquestionável o erro quanto a premissa fática da decisão recorrida;

(iv) que a SULFAMA, analisou o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela recorrente, e constatou trata-se de produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas tal como oriundo do respectivo PPB, o classificou em seu código 0653 e fiscalmente na posição 2106.90.10 EX 01, face à sua destinação e capacidade de diluição;

(v) defende que o concentrado não homogeneizado é concentrado e a homogeneização do concentrado não se confunde com a etapa de mistura e não é industrialização, porque não muda o produto, que continua sendo concentrado após sua homogeneização;

(vi) com base na RGC/TIPI-1, aduz que a posição 2106.90.10 EX 01 é a mais específica a ser aplicada ao produto elaborado pela RECOFARMA em razão da sua destinação e da sua diluição: utilização na elaboração das bebidas da posição 22.02 e capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Cita o REsp 1.555.004, no sentido de que deve prevalecer a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico e não cabe à RFB questionar a classificação;

(vii) defende a idoneidade das notas fiscais e que não há na legislação do IPI obrigação do adquirente verificar a correção da classificação fiscal constantes nas notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, consoante o art. 62 da Lei n.º 4.502/64 e que agiu de forma lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação indicada na nota fiscal;

(viii) ainda, defende a impossibilidade da exigência de multa, juros de mora e correção monetária, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN. Por outro lado, ainda que superados todos esses argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, também não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, que está em pleno vigor.

Por fim, requer o provimento do recurso para reformar a decisão, com o consequente deferimento do pedido de ressarcimento e homologação integral das compensações realizadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 13/01/2021 (fl.558) e protocolou Recurso Voluntário em 04/02/2021 (fl. 559) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito do Recurso Voluntário.

II – Do mérito:

Versa o presente litígio sobre o PER n.º 26543.44602.310511.1.1.01-5336, vinculado a Declarações de Compensação, do 2º trimestre de 2010, transmitido em 31/05/2011, no valor de R\$ 5.011.327,14, relativo ao aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos adquiridos do estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, estabelecido na ZFM, denominado “KITS DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS”, deferido em parte, devido à glosa de créditos considerados indevidos após apuração em procedimento fiscal.

Consta do relatório fiscal que os “concentrados” são identificados nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor, como um item único, denominados entre outros de “Concentrado POWERADE LARANJA” , “Concentrado POWERADE MONTAIN BLAST “, “Concentrado MATTE LEÃO NATURAL”, “Concentrado MATTE LEÃO LIMÃO”, etc. apresentados como “kit” com ‘PARTES VARIADAS”, “PARTES”, “CAIXAS”,

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

“EXTRATOS”, ‘AROMATIZANTES” e “LIQUIDOS” e classificados no Ex-tarifário 01 do item 21.06.90.10. No período sob análise a alíquota lançada pelo contribuinte foi de 27%.

Da análise para apuração dos créditos pleiteados pela recorrente, detectou-se a existência de erro de classificação fiscal de mercadorias, fato que tornou indevido os créditos incentivados em razão do emprego pelo contribuinte dos concentrados de bebidas fornecido pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

A classificação dada pela recorrente sob o código NCM 2106.90.10 ex 01, dentro do capítulo 21 e da Seção IV, teve como fundamento o seguinte texto:

Código da posição	Texto da posição	Alíquota
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	27

A recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fossem um produto único, na posição 2106.90.10, EX. 01, cuja alíquota era de 27%, fazendo incidir estas alíquotas sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, a recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que a classificação dos chamados “kit concentrado”, previsto no texto Ex 01 do código 2106.9010, que tratam de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. No entanto, no processo de industrialização nas linhas de produção da Leão este concentrado é misturado com outros ingredientes, não tendo o fator de diluição superior a 10 partes da bebida, já que, após a diluição, não apresenta as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

Nesse sentido, entende que não se trata do caso dos "concentrados" fornecidos pela Recofarma, pois estes são um conjunto de partes, mercadorias, cada uma na sua embalagem individual, as quais não estão misturadas e não estão prontas para uso, diferenciando-se da definição de “preparações compostas” classificadas em qualquer texto dos Ex tarifários.

Ao realizar a classificação conforme exposto no Despacho Decisório, verificou-se que a maioria dos produtos que compõem os kits classificam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Ao final conclui o seguinte:

(...) os componentes dos concentrados para chas/refrigerantes que sejam mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes (extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí; líquido natural dos concentrados: natural matte, green tea, chá branco, chá vermelho, chá verde), devem ser classificados no código NCM 2106.90.10 ("Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas"), cuja alíquota do IPI é zero.

Tais componentes não se enquadram no Ex 01 do referido código, uma vez que para ser extrato concentrado, que é uma preparação composta, deverá conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele.

(...)

Conclui-se desse modo, que os créditos incentivados escriturados pela autuada no período de apuração de Abril a Junho de 2010, são indevidos porque para a classificação fiscal das mercadorias adquiridas NCM 2106.90.10, a TIPI previa à época dos fatos, a alíquota 0% (zero).

O contribuinte forneceu uma relação de insumos utilizados na elaboração de seus produtos finais constando: Cód.Material, descrição e classificação fiscal. Dessa relação pesquisamos alguns produtos do capítulo 29 (Produtos químicos orgânicos) com relação às alíquotas de IPI constantes da Tabela de Incidência do IPI-TIPI vigentes no período compreendido no 2º trimestre do ano de 2010 conforme tabela abaixo:

Insumos	Classificação Fiscal-NCM	Alíquota IPI em 2010
Ácido ascórbico	2936.27.10	0 (zero)
Acido cítrico anidro	2918.14.00	0 (zero)
Acido fumárico micronizado	2917.19.30	0 (zero)
Benzoato de Sódio	2916.31.21	0 (zero)
Ciclamato de Sódio em escamas	2929.90.11	0 (zero)
Sacarina Sódica	2925.11.00	0 (zero)
Sorbato de Potássio	2916.19.11	0 (zero)

Comprova-se assim que mesmo que estes insumos tivessem sido adquiridos de outros fornecedores e isoladamente ou de outras regiões do país não teriam gerado créditos de IPI.

a) da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:

A recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que não cabe à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei n.º 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto n.º 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL n.º 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL n.º 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos

Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF² e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010³ (Decreto n.º 7.212. de 2010).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei n.º 4.502, de 1964, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

Nesse sentido, cito o Acórdão n.º 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 19311.720224/2017-11:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

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. (Acórdão n.º 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 19311.720224/2017-11, Rel. Conselheiro

Por oportuno, transcrevo as razões constantes no voto vencedor do acórdão citado acima, do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dos quais adoto como razões de decidir:

(...)

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII- a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

³ Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei n.º 4.502, de 1964, art. 91, e Lei n.º 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 94). (grifou-se)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7.º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3.º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei n.º 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6.º, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

Art. 6.º **São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:**

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;**

b) **elaborar e proferir decisões** ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta,** restituição ou compensação de tributos **e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

c) **executar procedimentos de fiscalização,** praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro,** apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) **proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;**

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. **A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar** o importador, verificar a mercadoria e **a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal**, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art.790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a ***classificação fiscal de mercadoria***, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para, inclusive através de processos de consulta, decidir sobre classificação fiscal. Obviamente, esta competência não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

b) da Classificação Fiscal dos kits de concentrados para fabricação de bebidas não alcoólicas:

Tratando especificamente do caso em análise, reporto-me ao voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, redator designado para proferir o voto vencedor no Acórdão nº 3201-005.477, julgado em 17/06/2019, em que também figura como recorrente a empresa Leão Alimentos e Bebidas Ltda. Trata-se de autuação que em tudo se assemelha à presente, de modo que a peça recursal lá analisada guarda identidade com a peça aqui submetida a julgamento.

Deste modo, ante a identidade dos feitos e das partes envolvidas e por entender que a decisão proferida seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, in verbis:

Classificação Fiscal

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente.

Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto n.º 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa n.º 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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.

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA (Item C.I.6 em Agenda)

I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de

Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amilo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e

álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxissol butilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23),

dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada n.º 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes dos países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria.

Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada n.º 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Tradução juramentada n.º 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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.

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishations.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Em arremate aos fundamentos apontados acima para infirmar a classificação defendida pela recorrente, o entendimento deste voto é que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor dos kits de insumos é incorreta, não só pelo fato desses "concentrados" serem constituídos por vários componentes embalados individualmente e vendidos em conjunto, mas também pelo fato de que o "concentrado" só passa a existir depois que os componentes dos kits são processados no estabelecimento industrial do adquirente.

Nota-se que a nota explicativa XI da RGI 3 b, citada no voto acima, exclui produtos destinados à fabricação de bebidas, tais como os kits fornecidos pela Recofarma, do campo de aplicação da Regra 3 b) do Sistema Harmonizado, no sentido de que essa RGI expressamente dispõe que *“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”*.

Depreende-se que a classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com as características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3 b) ainda há uma particularidade, referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.

Segundo este documento, a Nota Explicativa XI da RGI 3 b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira nos anos de 1985 e 1986,

em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos "kits para fabricação de bebidas" objeto do presente processo.

Da leitura do voto citado, vemos que o referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

O texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria, exatamente como fez o Auditor-Fiscal.

Ademais, as alegações de mérito trazidas pela recorrente no presente processo já foram enfrentadas pelo CARF em mais de uma oportunidade, a exemplo dos Acórdãos nºs 3302-012.764, 3201-005.476, 3201-005.423, 3402-003.801, e 3001-002.261.

c) *da alegada idoneidade das notas fiscais e da condição de adquirente de boa-fé:*

Afirma a recorrente que agiu de forma lícita e correta ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota de 27% indicada na Nota Fiscal pela Recofarma. Defende que não tinha a obrigação de verificar a regularidade da classificação fiscal indicada na nota fiscal para o "concentrado", consoante o art. 62 da Lei nº 5.502/64; e como a classificação dos concentrados na posição 2106.90.10 "Ex. 01", foi definida pela RECOFARMA (fornecedora do concentrado), na qualidade de adquirente de boa-fé, tem o direito à manutenção dos créditos de IPI em questão.

Neste tópico, reporto-me novamente ao voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, no Acórdão nº 3201-005.477, como razões de decidir:

Condição de adquirente de boa-fé

A Recorrente defende ser adquirente de boa-fé. Nesse ponto o i. Relator aplicou por analogia o teor da Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Ocorre que a turma de julgamento entendeu de forma contrária, em razão da antiguidade no posicionamento proveniente dos Comitês do CCA/OMA (1985/1986), do porte da empresa, do tipo de mercadoria e do interesse tributário decorrente nos créditos.

Segundo consta do seu site institucional, a Recorrente é uma concessionária e fabricante Coca-Cola e outras bebidas desde 1989.

QUEM SOMOS

Ao longo de seus 28 anos de atuação, a Brasal Refrigerantes vem trilhando o caminho da excelência. Com objetivos e metas arrojadas, a empresa é a unidade de negócios de bebidas da Brasal. Com sede e fábrica em Taguatinga, cidade satélite de Brasília, a Brasal Refrigerantes foi incorporada às demais empresas da Brasal em 1989 e, desde então, fabrica, comercializa e distribui produtos da

marca Coca-Cola e todo o portfólio da Cervejaria Heineken do Brasil e Leão Alimentos e Bebidas.

Site institucional (<http://www.brasal.com.br/refrigerantes/empresa/>)

Trata-se, portanto, de uma empresa estabelecida no ramo de refrigerantes e bebidas em geral, com obrigação de saber como outras fábricas da Coca-Cola ou de outros fabricantes de bebida no mundo classificam seus concentrados. O Brasil é apenas um dos mercados de atuação das empresas do “Sistema Coca-Cola Brasil”, representada neste caso pela Recorrente.

O posicionamento exarado pelos Comitês do CCA/OMA na década de 80 teve como exemplo um dos produtos comercializado por empresa do “Sistema Coca-Cola”. Me refiro a bebida denominada “Fanta Laranja”. Tal bebida e todas as outras que seguem o mesmo processo produtivo baseado em concentrados estão abrangidas pelas conclusões oriundas dos Comitês do CCA/OMA.

As empresas que representam o “Sistema Coca-Cola” no mundo inteiro, tal como a Recorrente, tiveram décadas para classificar de forma correta seus produtos, inclusive quando da aquisição de terceiros. É inconcebível aceitar que uma empresa desse porte com produtos dessa natureza adote classificação fiscal internacional errônea com base em alegações de desconhecimento.

Dessa forma, cabe de fato afastar a jurisprudência vinculante do STJ a respeito do comerciante adquirente de boa-fé, caso que não se aplica aos autos em razão do porte e do tipo de mercadoria.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Se não bastasse tudo que foi dito, consta do Despacho Decisório que a recorrente foi intimada inúmeras vezes para que fornecesse da toda documentação que respalda o pedido de ressarcimento de IPI. Consta do Despacho Decisório o seguinte acerto:

1 – Coerência com outros trabalhos em que envolvia o crédito ficto de aquisições da Suframa que, como benefício fiscal, deve ser concedido dentro dos preceitos legais. Atente-se que tais créditos (IPI como se devido fosse) é favor fiscal e se origina na lei e demais atos que a normatizam, atos que conferem o direito, deve-se buscar as condições e prazos a partir dos quais o benefício é passível de fruição;

2 – A existência de acordos entre fabricantes do xarope e fabricantes que utilizam os concentrados como insumo na sua produção no sentido de promoção conjunta para incremento de vendas conhecidas como “enxoval”, promoções ou marketing.

3 – A não confirmação de datas de vencimento de faturas com demonstrativos de lançamento de valores em conta corrente. Extrato de 23/06/2010 e vencimento das Notas Fiscais em 07/2010.

4 – Principalmente a não disponibilização da documentação necessária;

5 – declaração da Recofarma de que saldos remanescente para a quitação das Notas Fiscais foi compensado com valores devidos pela Recofarma a Leão não declinando quais são tais valores.

6 – a declaração do contribuinte de que a Matriz não possui os documentos solicitados e trata-se de simples escritório com sala para utilização pela área comercial da empresa.

Assim a diligência na matriz foi dispensada por falta de documentação e por inexistência de estabelecimento fabril no endereço constante do CNPJ do contribuinte. Todos os contatos havidos foi com escritório do contribuinte na cidade de São Paulo/SP.

(...)

Também, por considerar irrelevante pela desclassificação dos insumos adquiridos da Recofarma, caso presente, deixamos de glosar as notas fiscais com falta de comprovação de pagamento que por diversas vezes foi objeto de pedidos de prorrogação

de prazo para atendimento de nossas intimações por serem documentos da empresa incorporada e não terem sucesso na obtenção dos documentos junto a instituições bancárias e mesmo junto ao fornecedor. (grifou-se)

Sabe-se que incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado.

Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, como o presente, permanece a carga dos contribuintes, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários da existência do direito pretendido, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato"⁴, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999⁵, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil⁶.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

d) Da incidência de multa e de juros moratórios sobre débitos não compensados:

Alega a recorrente que a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos em razão do disposto no artigo 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. No mesmo sentido cita o art. 76, inc. II alínea "a" da Lei nº 4.502/1964.

Lei nº 4.502/1964.

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

⁴ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

⁵ Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

⁶ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Contudo, como não existem tais atos respaldando o procedimento adotado pela recorrente, visto que como tratado no tópico acima, a correta classificação foi decidida desde a década de 80 por parte dos Comitês do CCA/OMA e que o Brasil, representado pela Receita Federal, participa de tais Comitês, é incabível, portanto, o afastamento dos acréscimos legais com base neste argumento, pois sua incidência decorre de texto de lei, conforme o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos** a que se refere este artigo **incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”. (grifou-se)

A IN/SRF 900, de 30/12/2008, vigente à época, que disciplinava o procedimento de compensação, definiu as datas de valoração tanto do crédito como do débito do contribuinte, *in verbis*:

Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os **débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência**, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§ 2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

(...)

Art. 38. **O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais**. (grifou-se)

Dessa forma, descabida a pretensão da recorrente nesse ponto.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

