



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.727633/2018-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.667 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

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

Cabe 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

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 Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro

Rinaldi de Oliveira Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que deram provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente, justificadamente, o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de IPI, no valor de R\$ 114.400.017,29, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Autuação

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditora- Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, apurada mediante reconstituição da escrita, decorrente da glosa de créditos básicos e de créditos incentivados do referido imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 16, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 60.908.366,78, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 114.400.017,29. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Termo de Verificação Fiscal, das fls. 19 a 34, e no Termo de Verificação Fiscal 02, das fls. 111 a 140, este específico para a glosa de créditos incentivados.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, das fls. 19 a 34, o procedimento foi instaurado para exame da legitimidade de diversos pedidos eletrônicos de ressarcimento (PERs) do saldo credor do IPI, de responsabilidade do interessado. Mediante resposta do interessado ao Termo de Intimação Fiscal SEORT/EQRES 024/2018, das fls. 106 e 107, no qual foram solicitados, dentre outros elementos, relação, em arquivo digital Excel, com os dados das notas fiscais de aquisição/entrada, emitidas por terceiros e pelo próprio interessado, relativa às matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), aplicados na industrialização, que geraram créditos do IPI, a Auditora-Fiscal constatou que, em algumas notas fiscais, constava, no campo destinado à descrição do produto, a palavra “Principal”, o que impôs a lavratura do Termo de Intimação Fiscal Complementar SEORT/EQRES 33, das fls. 108 a 110, pelo qual também foi solicitado esclarecimento sobre a diferença entre os créditos informados nos PERs, no valor total de R\$ 133.086.155,33, e aqueles existentes no livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) e na planilha “Notas

Fiscais de Entrada”, no valor total de R\$ 108.484.859,83. Considerando que o interessado não esclareceu a natureza dos produtos identificados sob o título “Principal”, foram sumariamente glosados os créditos respectivos, no valor total de R\$ 954,73, doravante “glosa 1”.

Após as referidas constatações preliminares, passou-se à análise da legitimidade sob os demais aspectos, tendo sido constatada a informação de créditos com valores excedentes aos devidos, em face da utilização de alíquota superior à que consta na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), tendo sido glosado o excesso, no valor total de R\$ 25.023,61, doravante “glosa 2”.

A fiscalização também verificou que, ao preencher os PERs, o interessado informou notas fiscais que não foram mencionadas na planilha apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal SEORT/EQRES 024/2018, das fls. 106 e 107. Como os valores existentes nos PERs (R\$ 133.086.155,33) eram maiores que os totais mensais informados na planilha das notas fiscais (R\$ 108.484.859,83), o contribuinte foi reintimado, conforme Termo de Intimação Fiscal Complementar SEORT/EQRES 33, das fls. 108 a 110, para que complementasse a primeira relação, caso os valores dos PERs estivessem corretos. Por não ter havido resposta à intimação, uma parte dos créditos informados nos PERs ficou sem comprovação e foi glosada, no valor total de R\$ 22.355.808,02, doravante “glosa 3”.

Na sequência, a Auditora-Fiscal constatou que algumas notas fiscais relacionadas na planilha “Notas Fiscais de Entrada” referiam-se a produtos que não se enquadram nos conceitos de MP, PI nem ME, a saber: desinfetantes, detergentes, produtos de limpeza, solventes, lubrificantes de máquinas, entre outros. Esses créditos também foram glosados, no valor total de R\$ 381.958,32, doravante “glosa 4”.

Verificou-se, ainda, que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pelo interessado se deve a aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), utilizados na fabricação de refrigerantes. Segundo o Termo de Verificação Fiscal 02, das fls. 111 a 140, esses insumos foram fornecidos pelo estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., localizado em Manaus (AM), doravante “Recofarma”, e são entregues na forma de “kits”, constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento fornecedor em embalagem individual. Nas notas fiscais emitidas por Recofarma, os insumos em questão são identificados como “concentrados” da marca do refrigerante a que se destinam. Os “concentrados” também são chamados de “kits para fabricação de bebidas”, ou simplesmente “kits”. Mesmo que as notas fiscais correspondentes às aquisições dos “kits” mencionassem isenção do IPI, o interessado considerou que fazia jus ao crédito incentivado desse imposto, decorrente do art. 237 do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010. Segundo o mencionado art. 237, os estabelecimentos industriais podem creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95 do mesmo regulamento (Amazônia Ocidental), desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Fazem jus à isenção do art. 95, III, os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental,

cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI. A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968.

A Auditora-Fiscal constatou que nenhum dos componentes dos referidos “kits” pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, porquanto, isoladamente, não apresentam as características de um extrato concentrado. Tal fato foi confirmado em exames laboratoriais requisitados pela fiscalização em processo diverso. Aplicando as Regras Gerais para Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), bem assim as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), em especial, a Nota XI da RGI-3b e a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) que lhe deu origem, a fiscalização entendeu que os “kits” não se enquadram no pretendido Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Foram, assim, glosados todos os créditos incentivados do IPI, no valor total de R\$ 85.951.442,18, doravante “glosa 5”.

Eis um quadro explicitando os valores glosados, por período de apuração:

(omissis)

Segue o Termo de Verificação Fiscal 02, das fls. 111 a 140, antes referido, específico no tocante à glosa de créditos incentivados, no sentido de que, em 2014, foram coletadas amostras dos “kits” em causa, no estabelecimento de Recofarma, para feitura de análise no Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer. Nesse contexto, foi apurado que o processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido como segue. Os componentes, recebidos dos fornecedores em embalagens individuais, são encaminhados a uma sala de estocagem. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos “kits” oriundos de Manaus. Dessa maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento. O conteúdo de cada “parte” dos “kits” é separadamente colocado no tanque para onde foi enviado o xarope simples. O equipamento faz a mistura, resultando no xarope composto. Tal operação industrial é executada seguindo detalhadas especificações técnicas. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada.

Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida. O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que, na operação de industrialização em que os componentes dos “kits” são misturados, o engarrafador adiciona apenas água. Nesse caso, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”. Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada a terceiros, normalmente, bares e restaurantes, a fim de ser utilizada em máquinas *Post Mix*. Nesse caso, a mistura com gás

carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina de *Post Mix*. Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário, quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador, como um produto final, quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas *Post Mix*. Observa a fiscalização que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja a utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto. Em alguns xaropes para *Post Mix*, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante.

A Auditora-Fiscal ressalta que o “kit”, tratado pelos estabelecimentos envolvidos como se formasse produto único, passível de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, é, na realidade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários que não fazem jus ao pretendido enquadramento, próprio para produto único. Assim, o termo “concentrado” foi utilizado de maneira tecnicamente incorreta, e seu uso refletiu apenas a prática comercial do fornecedor e do adquirente. Segundo o Termo de Verificação Fiscal 02, particularmente nas fls. 139 e 140, a maior parte dos componentes dos “kits”, individualmente classificados na TIPI, fica sujeita a alíquota zero, motivo pelo qual o crédito incentivado do IPI, calculado como se devido fosse, resulta em zero. Verificou-se que as únicas partes do “kit” tributadas a alíquotas superiores a zero são as classificadas no código 3302.10.00 da TIPI, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%.

Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não fazendo jus à isenção do art. 95, III, do RIIPI, de 2010, e, consequentemente, sem direito ao crédito do art. 237 do mesmo regulamento. O interessado recebeu os componentes dos “kits” como se fossem um produto único, sem discriminação da classificação fiscal, nem do valor de cada item embalado individualmente. Isso impediu a determinação do valor tributável de cada componente, em especial dos que se classificam no código 3302.10.00 da TIPI, em prejuízo da determinação da parcela do crédito a que o contribuinte faria jus.

Com a glosa dos créditos, o contribuinte passou a apresentar saldos devedores na planilha de “Reconstituição da Escrita do IPI”. O saldo credor inicial em janeiro de 2016 é zero, porque, no Auto de Infração lavrado para exigência do IPI no processo 11624.720045/2017-30, foram apurados saldos devedores na escrita, em todos os períodos de apuração, inclusive em dezembro de 2015. No livro RAIPI de 2016 a 2018, o interessado efetuou o estorno dos ressarcimentos solicitados, do quarto trimestre de 2015 ao primeiro trimestre de 2018. Em razão das glosas de créditos apuradas neste processo, os ressarcimentos foram reputados indevidos, e os valores estornados foram revertidos.

Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado da exigência em 2 de janeiro de 2019, segundo consta na fl. 143, e apresentou, em 30 de janeiro de 2019, pelo que se verifica na fl. 144, a impugnação das fls. 147 a 213. Segue o rol de teses produzidas pela defesa.

Sobre a glosa de créditos incentivados (glosa 5), o impugnante afirma que deve ser observada, no presente processo administrativo, a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, o que leva à improcedência do lançamento de ofício. Diz que a referida ação mandamental foi ajuizada em 14 de agosto de 1991, pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), para assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito do IPI na aquisição de concentrado isento, oriundo de fornecedor situado na ZFM, considerando a classificação fiscal na subposição 2106.90 da TIPI, de 1988, e a respectiva alíquota, que era de 40%, na época da impetração do MSC. Esclarece que, na época, os produtos elaborados por Recofarma eram entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2, e eram chamados de concentrados pelo citado fornecedor. A sentença denegou a segurança e a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) deu provimento ao recurso de apelação, para conceder integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, concluindo que o concentrado fabricado por Recofarma é um produto único, classificado na subposição 2106.90. Em 2 de dezembro de 1999, transitou em julgado decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Agravo nº 252.801-3/RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança [fls. 332 a 338]. Para o impugnante, restou decidido em juízo que o concentrado tem natureza de produto único, independentemente da forma em que é entregue e de seus componentes, motivo por que é legítima a atual classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Segue a defesa, alegando que o interessado neste processo é terceiro, adquirente do “concentrado”, razão pela qual não responde por suposto erro de classificação fiscal do referido produto. Diz que os Regulamentos do IPI, até o de 1982, incluíam a classificação fiscal no rol de prescrições legais a serem verificadas na nota fiscal recebida pelo adquirente do produto. Entretanto, a partir do RIPI, de 1998, a classificação fiscal foi suprimida da lista de verificações a serem feitas. De qualquer forma, o art. 62 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, jamais deu respaldo ao exame da classificação fiscal pelo adquirente, conforme reconhecido pela jurisprudência judicial e administrativa, motivo por que o impugnante não responde por eventual erro de classificação fiscal do fornecedor.

Mudando de tópico, o interessado alega a natureza de produto único do “concentrado” elaborado por Recofarma. Para tanto, se reporta à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998, que estabelece o processo produtivo básico (PPB) dos concentrados para bebidas não alcoólicas, aos quais a Suframa atribuiu o código 0653 e expressamente reconhece que são um único produto, composto por partes líquidas e sólidas, cuja homogeneização ocorre quando necessário. Diz que, com base nesse PPB, o Conselho de Administração da Suframa (CAS) editou a Resolução nº 298/2007, a qual, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas informações textuais do produto, aprovou o projeto industrial de Recofarma para fabricação dos concentrados para bebidas não alcoólicas, necessário para fruição dos benefícios do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, e do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975. Além disso, afirma que o Instituto Nacional de Tecnologia (INT), mediante laudo que deve ser adotado em face do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, também reconheceu que o produto fabricado por Recofarma é o concentrado para bebidas não alcoólicas e que tem natureza de produto único, entregue em

“kits”. Refere que o laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, em fiscalização que originou o processo 11080.732960/2014-10, contra Recofarma, e foi adotado no lançamento de ofício em discussão neste processo, não tem valor de contraprova, porque a autora do procedimento fiscal não juntou a íntegra desse laudo, deixando de anexar a parte relativa ao produto “concentrado/kit sabor Coca-Cola Light”. Além disso, o referido laudo não foi elaborado por órgão federal a que o art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, atribui força vinculante, como é o caso do INT. À vista disso, considerando que o produto elaborado por Recofarma é o concentrado para bebidas não alcoólicas, o qual é um produto único não homogeneizado, não poderia ter havido reclassificação fiscal.

Segue a defesa, sustentando a competência da Suframa em matéria de classificação fiscal, porquanto é procedimento necessário para identificar o produto beneficiado. Além disso, a competência da Receita Federal para efetuar a classificação fiscal de produtos não é exclusiva, nem excludente. A Suframa classificou o produto elaborado por Recofarma no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, mediante ato administrativo que tem presunção de legitimidade e veracidade. A revisão desse ato jamais teria efeitos retroativos. Em caso de dúvida, impõe-se a interpretação mais favorável ao infrator.

Adiante, o interessado discorre sobre a classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcoólicas, com base nas RGI do SH e nas Nesh.

Sob outra perspectiva, afirma que o Auto de Infração é ilegal, pois, embora tenha reconhecido que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em código da TIPI ao qual corresponde alíquota de 5%, deixou de calcular o respectivo crédito. Caso não pudesse calcular, deveria ter arbitrado o valor do crédito. Note-se que, em relação aos meses de janeiro a março de 2017, deveria ter sido reconhecida também a alíquota de 14% para cálculo do crédito de IPI relativo às partes do concentrado classificadas no código 2106.90.10 da TIPI, porquanto o Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, que aprovou a nova TIPI, alterou a alíquota do referido código, de zero para 14%.

Na sequência, o impugnante discorda da glosa do saldo credor do período de apuração imediatamente anterior ao período de apuração inicial, objeto deste processo.

Afirma que aquele saldo ainda está em discussão no processo 11624.720045/2017-30, motivo pelo qual se deve aguardar o desfecho.

A defesa também discorda da glosa de créditos do IPI, decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes. Os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização, integrando o processo produtivo das bebidas e devem ser obrigatoriamente utilizados, inclusive, por exigências sanitárias. Diz que embora os produtos de limpeza e os lubrificantes não tenham contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens das bebidas, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaboradas as bebidas. Acrescenta que o art. 226, I, do RIPI, de 2010, ao dispor sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, expressamente reconhece que dá direito ao crédito o produto que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no processo de industrialização. Nesse contexto, o Parecer

Normativo CST nº 65, de 1979, reconhece que a expressão “consumido” deve ser entendida no seu sentido amplo.

No tocante às aquisições de produtos que geram créditos, em relação às quais houve glosa do excesso correspondente à utilização de alíquota superior à correta, a defesa afirma que os produtos classificam-se nos códigos 3921.90.19, 3920.10.99, 3920.62.19 e 3919.10.10 da TIPI, aos quais corresponde alíquota de 15%, e não 10%, que foi a considerada pela fiscalização, conforme se verifica na TIPI e nas telas do Sistema Siscomex (DOC. 16). Além disso, não foram glosados créditos referentes a produtos nas mesmas condições, sem ter sido explicado esse tratamento incoerente (DOC. 17).

O impugnante se insurge quanto à glosa de créditos do IPI nas aquisições de produtos cuja natureza supostamente não teria sido comprovada. Afirma que não procede a afirmativa da fiscalização de que o impugnante não teria apresentado a documentação e os dados solicitados no Termo de Intimação Fiscal Complementar SEORT/EQRES 33/2018, cuja ciência ocorreu em 24 de outubro de 2018. Tal resposta foi protocolada tempestivamente, em 29 de outubro de 2018, porém foi juntada equivocadamente no processo 11080.730965/2018- 31. Esse equívoco foi esclarecido e foi reapresentada a petição em 5 de dezembro de 2018 (DOC. 18). Assim, o produto adquirido de Ecolab Química Ltda., que nas notas fiscais constava apenas como “principal” é “detergente alcalino clorado”, conforme se verifica da planilha anexa à defesa (DOC. 19).

Quanto à suposta diferença entre os créditos escriturados e os valores constantes na planilha de notas fiscais de entrada, reitera que a fiscalização equivocou-se, ao consignar que não teria havido resposta à reintimação para esclarecimento dos valores dos créditos de IPI escriturados, pois o impugnante, embora tenha inicialmente protocolado a resposta em outro processo, posteriormente tratou de reapresentar corretamente a resposta ao Termo de Intimação Fiscal Complementar. Assim, na resposta reapresentada em 5 de dezembro de 2018, o impugnante esclareceu que a diferença de valor constatada era decorrente do fato de que, na planilha anteriormente apresentada, constavam apenas as notas fiscais escrituradas sob os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) CFOPs 1.101 e 2.101, alusivos a “compra para industrialização”, e apresentou nova planilha com os créditos do IPI aproveitados, que o impugnante junta à presente defesa (DOC. 20 e arquivo não paginável).

Além disso, conforme se verifica da Escrituração Fiscal Digital do impugnante, no período autuado, os valores dos créditos do IPI escriturados estão corretos e correspondem aos valores informados na planilha mencionada no item anterior (DOC. 21). Vê-se, pois, que os valores dos créditos aproveitados foram corretamente escriturados.

Adiante, a defesa considera que não são devidos multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, ao estabelecer que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança dos referidos acréscimos. Diz que, no caso, a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, situação em que se enquadra o impugnante, observando que esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a cumpri-la.

Afirma que isso justifica a exclusão de multa, juros de mora e correção monetária, no caso de ser mantida a exigência do principal.

No tocante à multa, o impugnante argumenta que não seria cabível a imposição dessa penalidade no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, segundo o qual não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. No caso, afirma que há decisões irrecorríveis de última instância administrativa, proferidas em processos fiscais, no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal, citando os seguintes acórdãos de turmas do Carf: 02-02.895, 02-02.752 e 02-00.683. Para a defesa, isso implica a incidência dos arts. 486, II, “a”, do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, e 567, II, “a”, do RIPI, de 2010, para fins de exclusão da multa exigida. O impugnante afirma também que a CSRF tem aplicado os referidos dispositivos regulamentares para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão, como é o caso do Acórdão 9303-003.517, que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por Auto de Infração lavrado para exigir débitos do IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, “a”, do RIPI, de 2002, e no art. 567, II, “a”, do RIPI, de 2010. Ainda que se entendesse que o art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 1964, teria sido tacitamente revogado, o que se admite apenas para fins de argumentação, o próprio fato de o art. 486, II, “a”, do RIPI, de 2002, e o art. 567, II, “a”, do RIPI, de 2010, excluírem a multa já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, independentemente de qualquer outra consideração, porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, determina a vinculação dos referidos órgãos administrativos às previsões em Decreto.

Por fim, o impugnante alega que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício implica majoração indireta da penalidade, além do que não se pode falar em mora quanto à multa. Invoca o parágrafo único do art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo ar. 6º do Decreto-lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, para dizer que juros de mora não incidem sobre a multa de mora e que essa não incidência deve ocorrer também quanto à multa de ofício, pois ambas têm caráter punitivo, conforme entendimento pacífico do STJ, proferido na sistemática de recursos repetitivos, conforme REsp 1.149.022/SP. Os arts. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não prevêm a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. No âmbito do contencioso administrativo, cita acórdãos do Carf e da CSRF: 9202-002.600, 9101-00.722, 3401-003.419 e 3402-003.989.

Finaliza, solicitando a improcedência do Auto de Infração.

É o Relatório.

A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre julgou procedente em parte a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/JFA n.º 10-65.652, de 29/11/2018 (fls. 1154 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

EQUIVOCADO 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.

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, no território nacional, 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.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS INDEVIDOS.

Aquisições de produtos de limpeza e lubrificantes, itens excluídos dos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, não legitimam o aproveitamento de créditos do IPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos distintos.

NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS. ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

A observância dos atos normativos expedidos no âmbito da Suframa não tem o condão de excluir a imposição de penalidades por infração à legislação tributária, tampouco a cobrança de juros de mora. Os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferidos em processos nos quais o infrator não seja parte, também não podem ser invocados para fins de exclusão de multa e juros. Prejudicado o pedido de exclusão de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, pela inexistência de previsão legal para essa atualização e por ser matéria estranha ao lançamento de ofício.

ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA.

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.

LEI TRIBUTÁRIA QUE DEFINE INFRAÇÕES, OU LHE COMINA PENALIDADES. DÚVIDA. PEDIDO DE INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO ACUSADO. INAPLICABILIDADE.

A interpretação favorável ao acusado, em caso de dúvida, se aplica à lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, e não às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. Se fosse aplicável à inobservância dessas regras, a inexistência de dúvida impediria eventual interpretação favorável ao acusado.

ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.

O estabelecimento que utiliza créditos ilegítimos do IPI responde pelos saldos devedores desse imposto, decorrentes da reconstituição da escrita fiscal, bem assim pelos juros de mora e multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a exigência de juros de mora sobre a multa objeto de lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Carece de fundamento a alegação de ilegalidade do auto de infração que não considerou créditos na reconstituição da escrita fiscal, pela ausência de elementos de cálculo nos documentos que confeririam legitimidade aos alegados créditos.

LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS.

As características técnicas, assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria, descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita na legislação que rege o processo administrativo fiscal, devem ser observadas,

salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 868 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, apresenta os seguintes argumentos:

I – Do concentrado elaborado pela Recofarma: produto único. Da sua classificação fiscal por força da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e atos da Suframa;

II – Da natureza do concentrado elaborado pela Recofarma: produto único consoante a coisa julgada coletiva formada no Mandado de Segurança Coletivo - MSC nº 91.0047783- 4;

III - Da ilegalidade do auto: ausência de arbitragem;

IV – Da não responsabilidade da Recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;

V – Da utilização indevida do saldo credor do período anterior;

VI – Da Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;

VII - Da Impossibilidade de exigência de multa;

VIII – Dos créditos oriundos da aquisição dos produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes;

IX – Dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos cuja natureza supostamente não teria sido comprovada;

X – Da suposta diferença entre os créditos de IPI escriturados e das notas fiscais de entrada;

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 971 e ss.).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração para a cobrança de IPI e consectários legais. Em síntese, ao apreciar diversos pedidos de ressarcimento, a fiscalização glosou créditos oriundos dos seguintes fatos: a) notas fiscais de entrada em que constava como “Produto” apenas a palavra “Principal”; b) utilização de alíquota superior à que consta na Tabela de Incidência do IPI (TIPI); c) notas fiscais não mencionadas na planilha apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal SEORT/EQRES 024/2018, das fls. 106 e 107 (os valores existentes nos PERs eram maiores que os totais mensais informados na planilha das notas fiscais, os quais foram considerados sem comprovação); d) algumas notas fiscais relacionadas na planilha “Notas Fiscais de Entrada” referiam-se a produtos que não se enquadrariam nos conceitos de MP, PI nem ME, a saber: desinfetantes, detergentes, produtos de limpeza, solventes, lubrificantes de máquinas, entre outros; e) aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM) – kits/concentrados para a fabricação de bebidas (refrigerantes).

Pontue-se que a maior parte dos créditos refere-se ao erro na classificação fiscal dos kits para refrigerantes, matéria que, como se sabe, não é nova nesta Turma. Noutras oportunidades, firmamos o entendimento, por maioria de votos, de que a classificação fiscal para os itens dos concentrados vendidos em kits deve ser feita de forma individualizada para cada item, sendo tal regra válida para todos os países signatários da Convenção do Sistema Harmonizado - SH do CCA/OMA.

E foi assim que entendeu a DRJ, de modo que passamos a transcrever os fundamentos do acórdão recorrido e adotá-los como razão de decidir do presente voto (inclusive quanto às demais matérias nele enfrentadas), mas a respeito dos quais faremos, ao seu final, algumas considerações, que reforçarão o entendimento nele esposado:

Contesta-se lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros de mora e multa, pela falta de recolhimento do citado imposto, apurada mediante reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, decorrente da glosa de créditos do IPI considerados indevidos.

A proposta de solução do presente litígio fundamenta-se, em especial, nas disposições do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, mencionado no relatório que antecede este voto, decreto que consolida as normas sobre cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A fiscalização do tributo em causa compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e essa fiscalização é exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem assim as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (arts. 505 e 506 do RIPI, de 2010).

Além disso, é preciso considerar o teor do art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs). Segundo esse dispositivo, é dever do julgador no exercício de mandato em turma de DRJ observar as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

O IPI é um imposto seletivo, em função da essencialidade do produto, e não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o

montante cobrado nas anteriores, conforme incisos I e II do § 3º do art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil. A não-cumulatividade tem por escopo evitar a incidência do IPI em cascata, no curso do processo produtivo, situação em que o imposto incidiria sobre o imposto que tenha onerado a etapa anterior. A Carta Magna considera, portanto, cada operação do processo fabril do bem objeto de tributação pelo IPI. Vale dizer: cada operação industrial.

Essa não-cumulatividade é efetivada no direito brasileiro pelo sistema de crédito do IPI relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, sendo legítimo creditar-se do imposto relativo a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados (arts. 225 e 226 do RIPI, de 2010). Esses são os créditos básicos do IPI.

Convém registrar que matéria-prima, segundo o Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa e o célebre Vocabulário Jurídico, elaborado por De Plácido e Silva, é a substância principal que se utiliza no fabrico de alguma coisa, substância essa procedente da natureza e utilizada para, mediante transformação, produzir espécie nova, além de ser a qualidade do que está em estado bruto, que precisa ser trabalhado. Produto é o resultado de um processo fabril, sendo que produto intermediário pressupõe a superveniência de um produto final, nesse contexto. São exemplos notórios das espécies mencionadas: o minério de ferro, que é matéria-prima, o laminado de ferro, que é produto intermediário, e a esquadria de ferro, que é produto final; e também o algodão, que é matéria-prima, o tecido, que é produto intermediário, e a camisa, que é produto final. Por vezes, o legislador emprega a expressão “matéria-prima”, quando o mais apropriado seria empregar “produto intermediário”, dizendo que determinado “produto” goza de determinado benefício se for empregado como “matéria-prima” em etapa subsequente. É o caso do art. 237 do RIPI, de 2010, que será objeto de apreciação, adiante, em que se diz: “os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto”. Ora, em se tratando de “produto”, é porque deixou de ser matéria “prima”, em sentido estrito. Mas isso é irrelevante para o direito de crédito do IPI, porquanto se aplica indiferentemente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Segundo o art. 3º do RIPI, de 2010, produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida nesse regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária, especialmente, a que, exercida sobre MP ou PI, importe na obtenção de espécie nova, modalidade denominada transformação. Também é de se frisar que estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º do RIPI, de 2010, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, segundo o art. 8º do mesmo diploma.

Dito isso, cumpre mencionar que, além dos créditos básicos do IPI, que efetivam o princípio da não-cumulatividade, existem outros, em especial, os créditos como incentivo, que não decorrem do citado princípio. Os créditos do IPI, seja qual for a espécie, devem ser escriturados pelo beneficiário, em seus

livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade (art. 251 do RIPI, de 2010), documento que, normalmente, é a nota fiscal.

No caso concreto, houve principalmente glosa de créditos escriturados a título de incentivo, os quais, repita-se, não decorrem do princípio da não cumulatividade. Essa glosa ocorreu quanto a créditos atribuídos a aquisições de “kits” fornecidos ao interessado pelo estabelecimento Recofarma, contendo preparações e outros ingredientes acondicionados individualmente, dos tipos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI. Essa glosa será apreciada em primeiro lugar neste voto.

Glosa de créditos escriturados a título de incentivo

O estabelecimento Recofarma, fornecedor dos “kits” em relação aos quais o interessado escriturou e utilizou créditos do IPI a título de incentivo, emitiu as respectivas notas fiscais sem lançamento (destaque) do referido imposto, por considerar os “kits” isentos pelos arts. 81, II, e/ou 95, III, do RIPI, de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II)

e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 356, de 1968. Eis a transcrição dos referidos artigos do RIPI, e também do art. 237 do mesmo diploma:

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):

.....

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.....

Art. 95. São isentos do imposto:

.....

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

.....

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). (destacado na transcrição)

Verifica-se, quanto ao art. 81, II, do RIPI, de 2010, que o benefício se restringe à isenção do IPI na saída do estabelecimento fornecedor, em favor do adquirente, que não vai desembolsar a importância relativa ao citado imposto, a qual seria adicionada ao preço do produto adquirido. Com respeito ao art. 95, III, do RIPI, de 2010, percebe-se que o benefício em favor do adquirente abrange, além da isenção do IPI na saída do produto do estabelecimento fornecedor, também o direito de o adquirente se creditar do IPI, “como se devido fosse”, vale dizer, como se a isenção não existisse, nos termos do art. 237 do mesmo regulamento, a título de incentivo adicional.

O efeito prático de o legislador conceder crédito em relação a insumo, sem que tenha havido pagamento do IPI na respectiva aquisição, é que esse benefício adicional favorece apenas o adquirente do insumo. O IPI será cobrado integralmente do consumidor ou usuário final do produto fabricado com o insumo isento, mas recolhido aos cofres públicos pela diferença entre o valor lançado na nota fiscal de saída do produto final e o crédito incentivado autorizado por lei. Exemplificando: sendo atribuído crédito de R\$ 100,00 a insumo isento, e o produto final sendo tributado em R\$ 500,00, valor que é pago na íntegra pelo consumidor, contribuinte de fato, com respeito a essa operação o contribuinte de direito vai recolher R\$ 400,00 a título de IPI, embolsando os R\$ 100,00 correspondentes ao crédito do imposto que não foi pago na aquisição. Repita-se: no caso da isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010 (Amazônia Ocidental), o crédito é expressamente autorizado pelo § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975 (art. 237 do RIPI), a título de benefício adicional. No caso da isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010 (Zona Franca de Manaus), inexistente autorização legal semelhante para fins de crédito.

Com respeito ao caso concreto, consta no Termo de Verificação Fiscal 02, das fls. 111 a 140, que, tendo em vista a recusa sistemática dos engarrafadores em prestar informações sobre os componentes dos “kits”, recusa que também se verificou em relação ao próprio fornecedor Recofarma, foram coletadas amostras dos “kits” em causa, nesse último estabelecimento, conforme processo 11080.732960/2014-10, para feitura de análise no Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, com a devida preservação do segredo industrial. Note-se o equívoco da alegação da defesa, de que a referida análise não teria valor de contraprova, porque a autora do procedimento fiscal não juntou a íntegra do laudo correspondente, deixando de anexar a parte relativa ao produto “concentrado/kit sabor Coca-Cola Light”. Ora, a análise laboratorial em questão simplesmente evidencia fatos incontroversos, conforme será abordado na sequência, em especial, a forma de apresentação do que o impugnante designa incorretamente de “concentrado”.

Com efeito, de posse das informações sobre os componentes dos “kits” e sobre o processo produtivo dos estabelecimentos engarrafadores, verificou-se que os “kits”, que os estabelecimentos envolvidos tratam como se formassem produto único, passível de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, são, na realidade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários que não fazem jus ao pretendido enquadramento.

O termo “concentrado” foi utilizado de maneira tecnicamente incorreta, e seu uso refletiu apenas a prática comercial do fornecedor e do adquirente. Segundo o Termo de Verificação Fiscal 02, particularmente nas fls. 139 e 140, a maior parte dos componentes dos “kits”, individualmente classificados na TIPI, fica sujeita a alíquota zero, motivo pelo qual o crédito incentivado do IPI, calculado como se devido fosse, resulta em zero.

Sobre a alegada plena competência da Suframa para dispor sobre a isenção do IPI discutida e para determinar a classificação fiscal dos produtos alcançados pelo projeto aprovado em favor de Recofarma, deve-se considerar que não compete à Receita Federal imiscuir-se nos critérios próprios daquela autarquia para praticar atos de sua competência, tampouco fiscalizar os compromissos assumidos pelos executores dos mesmos projetos. A aprovação do projeto do fornecedor pelo Conselho de Administração da Suframa (CAS) é um dos requisitos para fruição do benefício de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, e foi satisfeito, mas essa aprovação, ao contrário do que pensa o impugnante, não legitima, de per si, o crédito incentivado do IPI em discussão.

A Suframa é uma autarquia que administra a Zona Franca de Manaus com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais. O mecanismo escolhido pelo legislador para que as empresas possam usufruir de benefícios fiscais decorrentes de sua instalação na ZFM e na Amazônia Ocidental é a comprovação de que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agroindústria da região, o que se dá mediante a aprovação pela Suframa. No entanto, embora todos os produtos isentos devam atender à política de desenvolvimento da região, nem todos os produtos que atendam à política de desenvolvimento da região fazem jus à isenção.

Registre-se que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf apreciou a matéria que aqui se discute, tendo sido elaborado o Acórdão 3402-003.801, de 26 de janeiro de 2017, no sentido de que o entendimento da Suframa de que os “kits” devem ser tratados como mercadoria única não se sobrepõe à competência da Receita Federal no tocante à classificação fiscal. A impossibilidade de tratamento dos “kits” como mercadoria única e a classificação fiscal individual dos seus componentes será abordada em tópico específico neste voto. Eis a transcrição de parte da ementa do citado Acórdão 3402-003.801:

.....

SUFRAMA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA. Nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria.

(enquadramento na TIPI).

.....

Observe-se, também, que a administração fazendária e seus servidores fiscais tem, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei, conforme art. 37, XVIII, da Constituição da República Federativa do Brasil, e arts. 194 e 195 do Código Tributário Nacional. E compete à Receita Federal, além de classificar produtos na TIPI, conforme demonstrado anteriormente, exercer a fiscalização do IPI, nos termos dos arts. 505 a 508 do RPII, de 2010, o que foi feito no presente procedimento fiscal, tendo sido glosados créditos irregulares do citado imposto.

Além disso, existe o Parecer Normativo Cosit nº 6, de 20 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União de 24 de dezembro de 2018, que interpreta a legislação ora em comento. Eis a transcrição da ementa do referido parecer:

Normas de Administração Tributária CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores- Fiscais da RFB.

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 37, XVIII, e art. 237; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 96, art. 98, art. 108, art. 142, art. 194 e art.

196; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 154 e art. 155; Decreto- Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16 a 18 e art. 30; Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988;

Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991; Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, art. 8º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50;

Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 2º; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, art. 464, art. 465 e art. 470; Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988; Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988; Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991; Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992; Decreto nº 766, de 3 de março de 1993; Decreto nº 1.765, de 28 de dezembro de 1995; Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro 1996; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art.

813; Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, Anexo I, art. 25, XIX; Instrução Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 21 de março de 2018, e Instrução Normativa RFB nº 1.747, de 28 de setembro de 2017.

A glosa se deve ao entendimento de que os “kits” não correspondem ao produto descrito no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, porque os seus componentes, na saída do estabelecimento Recofarma, acondicionados de modo a não terem contato entre si, evidentemente ainda não estão misturados e homogeneizados, vale dizer, ainda não reagiram entre si, o que vai ocorrer em operação industrial posterior, realizada no estabelecimento do interessado. Em razão disso, os componentes devem ser classificados individualmente na TIPI, o que leva a classificações às quais corresponde, na maioria dos casos, alíquota zero do IPI, resultando em imposto “calculado como se devido fosse”, igual a zero. Em contraposição, o impugnante sustenta que a própria Suframa tem conhecimento de que o produto beneficiado por projeto industrial aprovado pela referida autarquia, em favor de Recofarma, descrito como “concentrado para bebidas não alcoólicas”, pode ser entregue desmembrado, na forma de “kits”, cujos ingredientes serão misturados ou homogeneizados quando necessário, sem que isso exclua o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Note-se que o IPI “calculado como se devido fosse”, segundo os dizeres do art. 237 do RIPI, de 2010, se define no momento da saída dos “kits” do estabelecimento do fornecedor Recofarma, em que ocorre o fato gerador do IPI, conforme art. 35, II, do RIPI, de 2010:

Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

..... (destacado na transcrição)

No momento da ocorrência do fato gerador do IPI, os componentes dos “kits” não estão misturados e homogeneizados, sobre o que inexistiu controvérsia nos autos deste processo, nem de qualquer outro envolvendo autuações da espécie.

Equivocado enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 Passando ao tópico de especial relevo na solução do presente litígio, observe-se, inicialmente, a redação dada aos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 da TIPI:

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.

Salta aos olhos que a distinção fundamental entre os textos dos dois Ex é a capacidade de diluição, motivo pelo qual é inconcebível que produtos descritos na TIPI de maneira semelhante, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os “kits” fornecidos por Recofarma e o concentrado para máquinas *Post Mix*, produto esse que os engarrafadores enquadram no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI.

Sobre a obrigatoriedade do cumprimento das normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, recorre-se, outra vez, ao Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018, que explicita a legislação determinante dessa obrigatoriedade:

(...)

3. O Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) é uma organização intergovernamental que iniciou seus trabalhos em 1953, tendo como um de seus objetivos facilitar as relações comerciais mediante adoção de um sistema universal que assegurasse que cada mercadoria somente correspondesse a uma única classificação. Em 1994, o CCA adotou o nome de trabalho informal de Organização Mundial das Aduanas (OMA).

4. O primeiro sistema de classificação fiscal de mercadorias criado pelo CCA foi a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NAB) que, em 1976, teve seu nome alterado para Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira (NCCA).

5. No Brasil, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (arts. 154 e 155),

trouxe previsão de adoção da NAB, que passaria a constituir a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM).

Finalmente, a NBM foi estabelecida por intermédio do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.

6. Em 1988, o CCA passou a adotar o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), que é utilizado até hoje e serve de base para as Nomenclaturas utilizadas pelos seus países-membros.

7. A classificação fiscal de mercadorias se fundamenta, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nas Regras Gerais Complementares da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Além disso, são vinculantes as classificações das mercadorias contidas nos Pareceres da OMA, que são traduzidos e internalizados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

8. A respeito das NESH, que também são mantidas pela OMA, o Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, estabeleceu:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto. Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

(...)

9. No Brasil, o Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, aprovou o texto da Convenção Internacional sobre o SH, tendo sido promulgado pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988, nos termos de seu art. 1º:

Art. 1º A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

10. Conforme previsto no Tratado de Assunção², os Estados Partes do MERCOSUL adotaram, com base no SH, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).

11. Os Estados Partes do Mercosul resolveram criar aberturas para vários códigos do Sistema Harmonizado³. Tais aberturas, compostas por textos e números, constituem os sétimo e oitavo dígitos de um código da NCM. Nas estruturas do SH (6 dígitos) e da NCM (8 dígitos), é utilizada a seguinte terminologia:

Posição: código com os 4 primeiros dígitos do SH Capítulo: identificado em um código pelos 2 primeiros dígitos de uma posição do SH Subposições: códigos com 5 ou 6 dígitos, do SH Item: código com o 7º dígito, da NCM Subitem: código com o 8º dígito, da NCM 12. A NCM serve de base para a Tarifa Externa Comum (TEC) e para a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI). A TEC, composta das alíquotas do Imposto de Importação, também foi implantada pelos Estados-Partes do MERCOSUL a partir de 1º de janeiro de 1995.

13. O art. 96 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), reza que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Importa ressaltar que, em função do disposto no art. 98 do CTN, os tratados e convenções internacionais sobre o SH e sobre a NCM são de aplicação obrigatória no País:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

14. Finalmente, para a determinação da classificação de determinado produto na Nomenclatura, além da legislação já citada, utilizam-se as Regras Gerais Complementares (RGC), com observância das Notas Complementares (NC).

(...)

Conforme alerta existente no início deste voto, a solução do litígio deve, necessariamente, observar o RIPI, em especial, as normas indicadas por esse diploma regulamentar sobre classificação fiscal de mercadorias, decorrentes de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, de observância obrigatória. E, ao contrário do que afirma o impugnante, a Receita Federal tem, sim, competência **exclusiva** para aplicar as normas internacionais que regem a classificação fiscal de mercadorias. Nesse contexto, segue análise criteriosa das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, o que não dispensa, absolutamente, o recurso à análise das RGI-2 e 3, também ao contrário do que sustenta o impugnante.

Eis a reprodução parcial das RGI e respectivas Nesh:

*REGRA 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.*

NOTA EXPLICATIVA.....

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

- a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e*
- b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

.....

b) A referência à Regra 2 na expressão “de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5” significa que:

1) As mercadorias apresentadas incompletas ou inacabadas (uma bicicleta sem selim e sem pneumáticos, por exemplo), e 2) As mercadorias apresentadas desmontadas ou por montar (por exemplo, uma bicicleta desmontada ou por montar, com todos os componentes apresentados em conjunto), cujos componentes podem ser classificados, individualmente, na sua respectiva posição (por exemplo, pneumáticos, câmaras de ar) ou como partes dessas mercadorias, classificam-se como completas ou acabadas, desde que as disposições da Regra 2 a) sejam cumpridas e que não sejam contrárias aos termos dessas posições ou Notas.

REGRA 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 por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

*NOTA EXPLICATIVA REGRA 2 a)**(Artigos incompletos ou inacabados)*

.....

III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

.....

*REGRA 2 a)**(Artigos apresentados desmontados ou por montar)*

.....

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc.,

quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.

Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem o seu próprio regime.

.....

IX) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, esta parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos destas Seções.

..... (destacado na transcrição)

O Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI está inserido na Seção **IV** da referida tabela, referente a “Produtos das indústrias alimentares; bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres; tabaco e seus sucedâneos manufaturados”, razão pela qual os “kits” não podem ser classificados como “artigos incompletos ou inacabados”, nem como “artigos apresentados desmontados ou por montar”, tendo em vista os itens III e IX das Nesh alusivas à RGI-2a, antes reproduzidos. O teor do item VII das Nesh da mesma regra reforça a impossibilidade de classificação fiscal dos “kits” como “artigos apresentados desmontados ou por montar”.

Prossigamos com a transcrição da RGI-3, cuja parte “b” determina a classificação fiscal pela matéria ou artigo que confira ao produto a característica essencial:

REGRA 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:

.....

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.

..... (destacado na transcrição)

Os “kits”, no estado em que foram recebidos no estabelecimento do interessado, evidentemente **não são misturas**, porque não é possível considerar mistura um “kit” constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, sem que tenham contato entre si.

Os “kits”, no estado em que foram recebidos no estabelecimento do interessado, **não são obras compostas de diferentes matérias**, pois não se apresentam em corpo único. Como se viu, apresentam-se em partes, cujos conteúdos não têm contato entre si.

Os “kits”, no estado em que foram recebidos no estabelecimento do interessado, **não são obras constituídas pela reunião de artigos diferentes**, à luz do que prescreve o item IX das Nesh alusivas à RGI-3b, conforme segue:

IX) Devem considerar-se, para aplicação da presente Regra, como obras constituídas pela reunião de artigos diferentes, não apenas aquelas cujos elementos componentes estão fixados uns aos outros formando um todo praticamente indissociável, mas também aquelas cujos elementos são separáveis, desde que estes elementos estejam adaptados uns aos outros e sejam complementares uns dos outros e que a sua reunião constitua um todo que não possa ser normalmente vendido em elementos separados.

Podem citar-se como exemplos deste último tipo de obras:

1) Os cinzeiros constituídos por um suporte no qual se insere um recipiente amovível que se destina a receber as cinzas.

2) As prateleiras do tipo doméstico para especiarias, constituídas por um suporte (geralmente de madeira) especialmente projetado para esse fim e por um número apropriado de frascos para especiarias de forma e dimensões adequadas.

Os diferentes elementos que compõem esses conjuntos são, em geral, apresentados numa mesma embalagem.

Os “kits”, no estado em que foram recebidos no estabelecimento do interessado, também não são mercadorias apresentadas em sortidos **acondicionados para venda a retalho**, pelo que se lê no item X das Nesh referentes à RGI-3b, a seguir transcrito em parte:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para fondue;

b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada;

c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias).

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

.....

Acrescente-se que a venda a retalho, ou venda a varejo, é a que ocorre em pequenos volumes, diretamente ao consumidor final. Os volumosos “kits” fornecidos por Recofarma destinam-se a emprego em processo industrial no estabelecimento do interessado, do que resultará a bebida pronta para ser consumida. A rigorosa dosagem dos componentes dos “kits” também evidencia que se trata de um artigo destinado à aplicação industrial, incompatível, portanto, com o conceito de venda a varejo.

Caso houvesse alguma dúvida a respeito da impossibilidade de tratar os “kits”, para fins de classificação fiscal, como mercadoria única, resultante da mistura dos seus componentes, em operação industrial realizada no estabelecimento adquirente, o item XI das Nesh relativas à RGI-3b elucidaria a questão, ao estabelecer o que segue transcrito:

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.

O item XI das Nesh relativas à RGI-3b é fruto de análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes, importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. Essa análise respondeu consulta sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pelo interessado, inclusive bases para elaboração de refrigerante sabor cola. A tradução juramentada e o original, em inglês, encontram-se neste processo.

A propósito, o impugnante se equivoca, ao se opor à alusão ao documento referido no item precedente, dizendo que é mero trabalho preparatório, que não tem natureza de parecer do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA e que não integra a coletânea publicada no site da RFB. Ora, o mencionado comitê

enfrentou a seguinte indagação: a base da bebida em causa deveria ser classificada em posição única, pela aplicação da RGI-3b, ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado? Concordeu-se que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente, além do que se deliberou incorporar o conteúdo da decisão às Nesh da RGI-3b, como um exemplo de não aplicação, o que, de fato aconteceu, resultando no item XI das Nesh da mencionada regra, antes transcrito, passando a ser de observância obrigatória.

Sendo inaplicável a RGI-3b ao “kit”, resta aplicar a RGI-1 aos seus componentes individuais, regra segundo a qual a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, sendo também aplicáveis, em consequência, a RGI-6, referente a subposições (6 primeiros dígitos), e a Regra Geral Complementar 1 (RGC- 1), alusiva a itens e subitens (7º e 8º dígitos).

Como referido anteriormente, o impugnante, em contraposição, sustenta que a própria Suframa tem conhecimento de que o produto beneficiado por projeto industrial aprovado pela referida autarquia, em favor de Recofarma, descrito como “concentrado para bebidas não alcoólicas”, pode ser entregue desmembrado, na forma de “kits”, cujos ingredientes serão misturados ou homogeneizados quando necessário, sem que isso exclua o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

A pretensão da defesa teria fundamento, em matéria de classificação fiscal de produtos, caso a Seção IV da TIPI, em que se insere o Ex 01 do código 2106.90.10, apresentasse nota semelhante à Nota 3 da Seção VI, ou à Nota 1 da Seção VII da mesma tabela, a seguir transcritas, nessa ordem:

Seção VI PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS Notas.....

3.- Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;*
- b) Apresentados ao mesmo tempo;*
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.*

Seção VII PLÁSTICO E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS Notas 1.- Os produtos apresentados em sortidos formados por vários elementos constitutivos distintos, incluindo, na totalidade ou em parte, na presente Seção, e que se reconheçam como destinados, após mistura, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que tais elementos constitutivos sejam:

- a) Em face do seu acondicionamento, claramente reconhecíveis como destinados a utilização conjunta sem prévio reacondicionamento;*

b) *Apresentados ao mesmo tempo;*

c) *Reconhecíveis, dadas a sua natureza ou respectivas quantidades, como complementares uns dos outros.*

.....

Em face da ausência de nota semelhante na Seção IV da TIPI, mesmo que os componentes dos “kits” sejam reconhecidos como destinados, depois de misturados, a constituir o produto descrito no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, demonstrou-se neste voto que inexistente respaldo no âmbito da legislação que rege a classificação fiscal para acolher a pretensão do impugnante, de enquadrar os “kits” recebidos de Recofarma, como se os componentes desses “kits” já estivessem misturados.

Definida a legislação aplicável à solução do presente litígio sobre o enquadramento equivocado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, resta absolutamente irrelevante, para o citado propósito, que a Suframa tenha conhecimento de que o produto fornecido por Recofarma, descrito como “concentrado para bebidas não alcoólicas”, possa ser entregue desmembrado, na forma de “kits”, cujos ingredientes serão misturados ou homogeneizados quando necessário.

À vista disso, a fiscalização concluiu com acerto que os componentes dos “kits” devem ser classificados individualmente, pela aplicação da RGI-1.

Registre-se que, em 27 de janeiro de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf apreciou recursos voluntários nos processos 11070.721963/2015-28 e 11070.722571/2014-03. Nesses julgamentos, foram elaborados os Acórdãos nº 3402-003.800 e nº 3402-003.801, manifestando entendimento favorável à classificação fiscal individual dos componentes dos “kits” para fabricação de bebidas. Eis a transcrição de parte das ementas:

.....

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

SUFRAMA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA. Nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria.

(enquadramento na TIPI).

.....

Os referidos acórdãos foram alvo de recursos especiais, tanto da Fazenda Nacional, quanto do contribuinte, mas em relação a matérias distintas, conforme será exposto adiante neste voto.

Pedido de observância da coisa julgada no MSC 91.0047783-4 Sobre a alegação do impugnante, de que deve ser observada, no presente processo administrativo, a coisa julgada formada no MSC 91.0047783-4, o que levaria à improcedência do lançamento de ofício, considere-se o que segue.

Na petição inicial da referida ação, reproduzida nas fls. 251 a 269, pelo próprio impugnante, consta que os associados do impetrante, AFBCC, adquirem concentrado de fornecedor situado na ZFM, produto que se classifica na subposição 2106.90 da TIPI, tributado, na época, a 40%, mas favorecido pela isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967 (ZFM), constando, também, que esse concentrado é empregado na fabricação de refrigerantes tributados pelo IPI. O impetrante defende o “*direito líquido e certo dos associados da impetrante, ao crédito do IPI incidente na aquisição de matéria-prima isenta*”, e nada mais. Verifica-se, ao contrário do que alega o impugnante, não foi submetida ao crivo do Poder Judiciário a classificação fiscal do “concentrado”, em si, tampouco a circunstância de os produtos elaborados por Recofarma serem entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2, e, mesmo assim, fazerem jus ao tratamento fiscal de “concentrados” pelo citado fornecedor.

Ora, ficou sobejamente demonstrado neste processo que o “kit”, tratado pelos estabelecimentos envolvidos, como se formasse produto único, passível de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, é, na realidade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários que não fazem jus ao pretendido enquadramento, em prejuízo do crédito alegado. E os componentes do “kit” classificam-se, em sua maioria, em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, resultando em crédito do IPI calculado como se devido fosse também igual a zero.

Consequentemente, a coisa julgada formada no âmbito do MSC 91.0047783-4 sobre o direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, não tem o condão de reverter a glosa de créditos incentivados efetuada neste processo administrativo, com base em motivação distinta.

Laudos e pareceres aludidos pelo impugnante

Em relação a laudos e pareceres aludidos pelo impugnante, veja-se o que consta no Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018, antes referido:

(...)

III - Da análise de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM

25. Para que a autoridade tributária e aduaneira tenha condições de determinar o correto código de classificação fiscal, muitas vezes é necessário recorrer a profissionais que tenham conhecimentos técnicos para identificar de maneira precisa a mercadoria sob análise, mediante realização de exame pericial.

26. Com base no inciso I do parágrafo único do art. 813 do Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA), a RFB emitiu a Instrução Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010, e a Instrução Normativa RFB nº 1800, de 21 de março de 2018, que dispõem sobre procedimentos a serem adotados nas situações em que for necessária a emissão de laudo técnico resultante de exame laboratorial de mercadoria importada ou a exportar.

27. Considerando o que prevê o art. 108, inciso I, do CTN, as disposições constantes das Instruções Normativas acima citadas devem ser utilizadas, no que couber, nas situações em que for necessária a emissão de laudo ou parecer que seja de interesse para atividades de fiscalização ou de julgamento relativos a tributos internos administrados pela RFB.

28. O artigo 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 2018, que abrange procedimentos realizados sem a formalização de processo administrativo fiscal, prevê que os laudos não podem conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM.

29. No âmbito do processo administrativo fiscal, o limite entre a competência da RFB e a dos profissionais técnicos está disciplinada no § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que prevê que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(...)

30. Os dispositivos citados nos dois itens anteriores não deixam dúvidas:

enquanto as características técnicas devem ser delineadas por profissional com conhecimento específico, a classificação fiscal, com base na aplicação de regras internacionais, é de competência legal da RFB.

31. Aos profissionais técnicos cabe detectar nuances na composição e outras características do produto que seria impossível discernir sem o devido conhecimento profissional específico.

32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às características dos produtos. Note-se que a RFB exige, para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado apresente várias informações, tais como: forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros); apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros); matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; processo detalhado de obtenção.

33. Os aspectos mencionados no item 32 correspondem a questões de fato, cuja determinação é baseada na aplicação de conhecimentos científicos de disciplinas como física, química e engenharia. Quando há dúvida a esse

respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnicos e, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias.

34. Entretanto, observa-se que, em processos que discutem classificação fiscal, é comum a juntada de laudos ou pareceres que contêm, de maneira direta ou indireta, a indicação de como a mercadoria deve ser classificada na NCM, para fins tributários e aduaneiros. Como já visto, tal procedimento exorbita dos limites da análise técnica efetuada por peritos.

35. De acordo com o já transcrito art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos ou pareceres serão adotados pelas autoridades tributárias e aduaneiras nos aspectos técnicos da competência de quem os emitiu. Em se tratando de identificação de produtos para fins de classificação fiscal, os laudos ou pareceres são assinados por peritos capacitados em áreas como química ou engenharia.

Muitas vezes, porém, os autores destes documentos registram entendimentos baseados em aspectos econômicos e comerciais, situações em que esses entendimentos não podem ser aceitos, na parte em que exorbitem do escopo da identificação de produtos para fins de classificação fiscal e da área de especialização dos signatários.

36. O Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco autoriza a adoção de laudos ou pareceres na parte em que eventualmente contenham pronunciamentos baseados em meros pontos de vista defendidos pelo sujeito passivo, ou em simples verificação documental, sem a realização de análise técnica que corrobore as conclusões apresentadas.

37. Dessa maneira, analisando-se a legislação específica de classificação fiscal de mercadorias, caso seja possível concluir que as características técnicas do produto fazem com que ele se enquadre no código NCM “A”, este deve prevalecer, ainda que o profissional técnico tenha utilizado, na identificação do produto, um termo que conste do texto do código NCM “B”.

38. Além disso, deve ser ressaltado que a Regra Geral para Interpretação do SH nº 1, transcrita a seguir, mostra a importância do marco normativo oriundo da OMA, ou seja, da totalidade das disposições do Sistema Harmonizado (Tabela de Codificação e Designação, Notas de Seção e de Capítulo, além das Notas Explicativas), adicionado ao marco normativo emanado do Mercosul, bem como seus respectivos pareceres e decisões:

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:

39. A título de exemplo de situação em que pode haver conflito entre definições técnicas e a legislação sobre classificação fiscal para fins tributários e aduaneiros, observe-se que, do ponto de vista de um engenheiro, um conjunto de componentes destinados à montagem de uma bicicleta, apresentado em uma caixa, não pode ser identificado como bicicleta, porquanto falta a reunião do conjunto, segundo as especificações do fabricante. Entretanto, sob a perspectiva

da legislação que rege a classificação fiscal, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do SH nº 2, “a” (RGI-2a), a seguir transcrita, uma bicicleta que seja vendida desmontada classifica-se em código próprio para bicicletas prontas e completas; vale dizer, será tratada, nesse âmbito específico, como bicicleta.

REGRA 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.

40. Outro exemplo: os Pareceres de Classificação 2, 3 e 4 da subposição 8471.30 expedidos pela OMA determinam que os tablets se classifiquem na subposição 8471.30 do SH, própria para máquinas automáticas para processamento de dados que contenham pelo menos uma unidade central de processamento, um teclado e uma tela. Se o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou outro órgão técnico for solicitado a apresentar laudo sobre estes produtos, certamente chegará à conclusão que tablets não possuem teclado, mas um software que simula as funções de um teclado. Ocorre que, mesmo em detrimento da estrita tecnicidade deste caso, os mencionados Pareceres de Classificação têm efeito vinculante para o Fisco e para os contribuintes em classificação fiscal de mercadorias.

41. De tudo quanto foi exposto até aqui, conclui-se que a função dos profissionais encarregados de identificar as características técnicas dos produtos não se confunde com a das autoridades competentes para determinar o correto código de classificação fiscal de mercadorias: aos primeiros compete fornecer os subsídios necessários para que os últimos tenham condições de aplicar a legislação adequada.

IV – Das características e efeitos de laudos ou pareceres técnicos elaborados com base no art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972

42. A questão da observância de laudos ou pareceres técnicos foi analisada em decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão nº 9303- 006.230 – 3ª Turma, (sessão de 24/01/2018), cuja ementa está transcrita a seguir:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA.

O art. 30 do Decreto nº 70.235/72 determina ser obrigatório à Autoridade Julgadora acatar as conclusões dos laudos técnicos produzidos pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia trazidos aos autos.

No entanto, depreende-se haver uma limitação em seu §1º, segundo o qual em matéria de classificação fiscal dos produtos não serão considerados como aspectos técnicos as conclusões postas nos laudos.

Assim, não há obrigatoriedade, no presente caso, de que as autoridades julgadoras adotem os laudos do INT trazidos pela Contribuinte.

A prudência sempre recomenda que questões envolvendo aspectos técnicos sejam tratadas com lastro em conhecimentos técnicos, em regra externados por

meio de laudos periciais. Embora este Órgão Julgador possa utilizar-se dos laudos técnicos trazidos aos autos para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado.

43. Ainda em relação à observância dos laudos ou pareceres técnicos objeto do caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabem esclarecimentos decorrentes das normas transcritas a seguir, que fazem parte dos arts. 16 e 18 do mesmo Decreto:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

44. Ao apresentar recurso administrativo contra lançamento de ofício efetuado pela RFB, caso o contribuinte entenda que a solução da controvérsia depende de perícia para esclarecimentos de aspectos técnicos, deve seguir a regra estabelecida no citado art. 16, inciso IV, a fim de que a autoridade julgadora possa, depois de fazer a avaliação descrita no artigo 18, determinar a realização de diligências ou perícias, quando entender que elas são necessárias.

45. No âmbito do contencioso administrativo, nada impede que o contribuinte junte ao processo um documento técnico elaborado sem prévia manifestação de autoridade julgadora e da Administração Tributária. Entretanto, este documento, independentemente de quem seja seu autor, não se caracteriza como o laudo ou parecer de que trata o caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas sim como um dos elementos mencionados no art. 16, inciso III, do citado Decreto (“razões e provas” que o recorrente possuir). Não fosse assim, as normas colocadas no art. 16, inciso IV, e no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, ficariam sem qualquer efeito.

46. O documento técnico, produzido sem a observância do rito específico que oportuniza o pronunciamento e questionamento de ambas partes, possui uma série de limitações, ainda que o órgão federal emissor procure agir de forma

independente. Por exemplo, é natural que, ao redigir quesitos, o consultante evite tratar de aspectos que possam gerar respostas que lhe sejam desfavoráveis. Com isso, o laudo pode deixar de apresentar informações que seriam essenciais para o esclarecimento da matéria. Por falta de conhecimentos técnicos, é provável que essas omissões não sejam percebidas pela autoridade julgadora.

47. Note-se que o § 2º do art. 30 do Decreto 70.235, de 1972, prevê que existência de laudos ou pareceres técnicos no processo não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos no caput do mesmo artigo. Deparando-se com documento técnico elaborado da forma mencionada no item 46, cabe à autoridade julgadora zelar para que todos os aspectos técnicos que envolvam a identificação da mercadoria, necessários para a determinação da correta classificação fiscal, sejam elucidados de maneira objetiva e isenta. Neste sentido, se a autoridade julgadora entender conveniente, o pedido de nova perícia pode ser dirigido a outro órgão que não aquele que emitiu o primeiro documento técnico por ela analisado.

48. Observe-se, ainda, que a importância do crivo da autoridade julgadora e da formulação de quesitos por todas as partes também foi confirmada pelo novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), onde se prevê que o juiz é responsável por deferir a perícia, formular os quesitos que entender necessários ao esclarecimento da causa, e dar oportunidade para que as partes apresentem quesitos (artigos 464, 465 e 470).

V - Da função exercida por agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas na determinação de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM

49. Em geral, cada país possui diversos órgãos responsáveis por definições técnicas de produtos que sejam considerados de especial importância. Isto não significa, porém, que cada autoridade técnica tenha competência para se pronunciar sobre os códigos de classificação fiscal, aplicáveis nos âmbitos tributário e aduaneiro, onde devem ser enquadradas as mercadorias que fazem parte de sua área de atuação.

50. Se cada país pudesse definir códigos de classificação fiscal com base em critérios internos, acabaria a grande vantagem conquistada com a implementação do Sistema Harmonizado, que é a uniformidade dos procedimentos e entendimentos adotados no comércio internacional. Além disso, caso fosse obrigatória a observância de entendimentos de agências reguladoras, autarquias e outras entidades, produtos com características semelhantes poderiam ser classificados de maneira diferente dentro do próprio território nacional, quando regulados por mais de um órgão público, o que pode acontecer, por exemplo, em função de sua finalidade ou da existência de normas regionais.

51. O art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal prevê que, dentro de suas áreas de competência e jurisdição (que, como já exposto, incluem a determinação da classificação fiscal de mercadorias), a administração fazendária e seus servidores fiscais terão precedência sobre os demais setores administrativos.

52. De tudo isso resulta que, de forma semelhante ao demonstrado em relação aos profissionais técnicos encarregados de elaborar laudos ou pareceres, o papel

de agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas não se confunde com o das autoridades tributárias e aduaneiras.

53. A seguir, colocam-se dois exemplos de situações nas quais pode ocorrer conflito entre definições de órgãos técnicos e a legislação sobre classificação fiscal de mercadorias.

53.1. Como já mencionado, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do SH (RGI) nº 2, uma bicicleta vendida desmontada deve ser classificada, para os fins tributários e aduaneiros, como bicicleta pronta e completa. Do ponto de vista da legislação de trânsito, porém, a definição dada ao produto sob análise seria diferente: a caixa contendo componentes de uma bicicleta não pode ser reputada como uma bicicleta, porquanto o Anexo I da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro, define bicicleta como “o veículo de propulsão humana, dotado de duas rodas, (...)”.

53.2. As NESH relativas à Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3.b (RGI/SH-3.b) estabelecem que um conjunto de desenho, constituído por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentado em um estojo de folha de plástico (posição 42.02), deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua. Evidentemente, se o Ministério da Educação emitir alguma norma que faça referência ao conjunto descrito, não o identificará como uma régua.

54. Deve ser ressaltado que esta situação não cria empecilhos para as empresas operarem regularmente, já que os procedimentos exigidos pelos diferentes órgãos não se confundem, assim como ocorre, também, com as consequências da atuação dos diferentes órgãos.

(...)

Consequentemente, os laudos e pareceres aludidos pelo impugnante devem ser desconsiderados, na parte em que abordam classificação fiscal de produtos.

Por tudo isso, deve ser mantida a glosa de créditos incentivados.

Saldo credor de período anterior

No que diz respeito à discordância do impugnante quanto à glosa do saldo credor do período de apuração imediatamente anterior ao período de apuração inicial, objeto deste processo, cumpre esclarecer que esse saldo credor restou zerado, em face da autuação contida no processo 11624.720045/2017-30. Referida autuação foi impugnada, tendo sido mantida em parte pelo Acórdão 09-068.813, de 29 de novembro de 2018, da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG). A manutenção em parte se deveu exclusivamente à redução do percentual da multa de ofício, de 150% para 75%, sem alterar a reconstituição da escrita fiscal. O acórdão mencionado foi alvo de recurso voluntário, além do recurso de ofício, pela exoneração de parte da multa, os quais ainda não foram apreciados pelo Carf.

Consequentemente, subsiste o saldo credor “zero” para o período de apuração imediatamente anterior ao período de apuração inicial, objeto deste processo, motivo pelo qual a argumentação do impugnante não pode ser acolhida.

Glosa de créditos básicos

Produtos de limpeza e lubrificantes (glosa 4)

A defesa discorda da glosa de créditos do IPI, decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes. Diz que os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização, integrando o processo produtivo das bebidas e devem ser obrigatoriamente utilizados, inclusive, por exigências sanitárias. Alega que, embora os produtos de limpeza e os lubrificantes não tenham contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens das bebidas, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaboradas as bebidas. Acrescenta que o art. 226, I, do RIPI, de 2010, ao dispor sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, expressamente reconhece que dá direito ao crédito o produto que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no processo de industrialização. Nesse contexto, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, reconhece que a expressão “consumido” deve ser entendida no seu sentido amplo.

Ocorre que os itens mencionados no início do relatório que antecede este voto, em especial, produtos de limpeza, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), à luz do art. 226, I, do RIPI, de 2010, a seguir transcrito:

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;*

..... (destacado na transcrição)

Repetindo o que foi consignado anteriormente neste voto, matéria-prima é a substância principal que se utiliza no fabrico de alguma coisa, substância essa procedente da natureza e utilizada para, mediante transformação, produzir espécie nova, além de ser a qualidade do que está em estado bruto, que precisa ser trabalhado. Produto é o resultado de um processo fabril, sendo que produto intermediário pressupõe a superveniência de um produto final, nesse contexto.

O art. 226, I, do RIPI, de 2010, antes transcrito, reza que se incluem entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles itens que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. O alcance da expressão “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização” é estabelecido pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que assevera:

.....

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos “que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”.

10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, **é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “stricto sensu”**, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização **função análoga a destes**, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 – A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

..... (destacado na transcrição)

Os produtos de limpeza e os lubrificantes, mesmo que sejam consumidos no processo produtivo de bebidas, não guardam qualquer semelhança com matérias-primas e produtos intermediários por não exercerem função análoga aos referidos insumos. Deve-se enfatizar: são produtos de limpeza e lubrificantes.

Ressalte-se, outra vez, que é dever do julgador no exercício de mandato em turma de DRJ observar as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos, como é o caso do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, antes referido.

Conclui-se, portanto, que as aquisições de produtos de limpeza e de lubrificantes realmente não legitimam crédito do IPI, devendo ser mantida a glosa 4.

Produtos designados como “principal” (glosa 1)

Com relação à glosa de créditos do IPI nas aquisições de produtos designados como “principal”, na planilha fornecida em resposta ao Termo de Intimação Fiscal SEORT/EQRES 024/2018, das fls. 106 e 107, sem que a natureza tenha sido esclarecida pelo interessado, inclusive mediante intimação específica nesse sentido, o impugnante afirma o que segue. Diz que não corresponde à realidade a afirmativa da fiscalização de que não teria apresentado os dados solicitados no Termo de Intimação Fiscal Complementar SEORT/EQRES 33/2018, cuja ciência ocorreu em 24 de outubro de 2018. Alega que tal resposta foi protocolada tempestivamente, em 29 de outubro de 2018, porém foi juntada por engano ao processo 11080.730965/2018-31. Esse equívoco foi esclarecido e foi reapresentada a petição em 5 de dezembro de 2018, conforme consta no “DOC. 18”, explicitando que o produto adquirido de Ecolab Química Ltda., que nas notas fiscais constava apenas como “principal” é “detergente alcalino clorado”, conforme se verifica da planilha anexa à defesa, “DOC. 19”. Este relator verificou que, de fato, mediante consulta ao “DOC. 18” (fls. 768 a 771) e ao

“DOC. 19” (fls. 772 e 773), o produto em discussão é “detergente alcalino clorado”, “formulado para limpeza de equipamentos”.

Ocorre que, pelas mesmas razões expostas neste voto, quanto à procedência da glosa de créditos do IPI nas aquisições de produtos de limpeza e de lubrificantes (glosa 4), não se admite crédito do IPI nas aquisições do referido “detergente alcalino clorado”, motivo pelo qual é correta a glosa 1.

Utilização de alíquota maior que a da TIPI (glosa 2)

No tocante às aquisições de produtos que geram créditos, em relação às quais houve glosa do excesso correspondente à utilização de alíquota superior à correta, a defesa alega que os produtos classificam-se nos códigos 3921.90.19, 3920.10.99, 3920.62.19 e 3919.10.10 da TIPI, aos quais corresponde alíquota de 15%, e não 10%, que foi a considerada pela fiscalização, conforme se verifica na TIPI e nas telas do Sistema Siscomex juntadas pelo impugnante (DOC. 16). Além disso, afirma a defesa que não foram glosados créditos referentes a produtos nas mesmas condições, sem ter sido explicado esse tratamento incoerente (DOC.

17).

A imputação fiscal, nesse caso, é a que se transcreve (fl. 20):

2. Constatamos que em alguns casos, embora os produtos adquiridos possibilitem o crédito de IPI, as alíquotas informadas são superiores àquelas vigentes para os NCM correspondentes na tabela SISCOMEX: (...)

Na sequência, o Termo de Verificação Fiscal, das fls. 19 a 34, menciona (fls. 21 a 23) as seguintes informações referentes às notas fiscais objeto da glosa 2:

competência (período de apuração do IPI), data de entrada, número da nota fiscal eletrônica (NF-e), denominação do fornecedor, valor do item, alíquota do IPI, valor do IPI, alíquota correta e valor do IPI passível de crédito. Vê-se que faltou a especificação do produto adquirido e a correspondente classificação na TIPI. Percebe-se nas fls. 21 a 23, pela denominação dos fornecedores, que se trata de fabricantes de embalagens ou de produtos de plástico.

O arquivo não paginável que acompanha a impugnação, e ao qual se refere o “DOC. 20”, das fls. 774 a 776, é uma planilha eletrônica, com os dados referentes a 404.646 itens contidos em notas fiscais alusivas a produtos adquiridos pelo interessado. A última coluna dessa relação denomina-se “Valor tributo IPI”, cujo total é de R\$ 133.086.155,33. Aplicando a essa planilha filtro para exibir exclusivamente os itens referentes aos fornecedores arrolados pela fiscalização, nas fls. 21 a 23, chega-se ao seguinte resultado, mencionando-se aqui o número da nota fiscal, razão social (denominação do fornecedor), descrição completa do produto, código NCM, alíquota do IPI e valor do IPI:

(omissis)

A maior parte das notas fiscais arroladas pela fiscalização nas fls. 21 a 23 foi informada na planilha apresentada pelo impugnante, conforme consta na tabela do item precedente deste voto, de acordo com as linhas em que consta “Sim” na coluna intitulada “Consta TVF?”. Também se constata que, invariavelmente, a

todos os itens relacionados na planilha acima corresponde a classificação fiscal “7317.00.90” e alíquota “15%”.

O código 7317.00.90 da TIPI é alusivo a “tachas, pregos, percevejos, escápuas, grampos ondulados ou biselados e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, mesmo com a cabeça de outra matéria, exceto cobre – outros”, ao qual corresponde alíquota de 10%, no período objeto da autuação. Salta aos olhos que a descrição dos produtos, na planilha fornecida pelo impugnante, referente a obras de plástico, é completamente incompatível com o código 7317.00.90 da TIPI.

Assim, conclui-se que a fiscalização desconsiderou a alíquota de 15%, agindo corretamente, porquanto não é essa a alíquota própria para o código 7317.00.90 da TIPI, ao qual corresponde a alíquota de 10%. Mas a fiscalização não considerou que esse código 7317.00.90, em si, não é adequado aos produtos objeto das notas fiscais em causa, que são obras de plástico do capítulo 39 da TIPI. Esses produtos, segundo o impugnante, classificam-se nos códigos 3921.90.19, 3920.10.99, 3920.62.19 e 3919.10.10 da TIPI, com alíquota de 15%.

Consequentemente, em face dos elementos fornecidos pela defesa, resta prejudicado o nexo entre os fatos imputados pela fiscalização e os efeitos jurídicos a eles atribuídos, o que deixa sem suporte a glosa 2, no valor total de R\$ 25.023,61, a qual deve ser revertida.

Confronto de créditos no PER e na relação de NFs (glosa 3)

Quanto à diferença entre os créditos escriturados e os valores constantes na planilha de notas fiscais entregue pelo interessado, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal SEORT/EQRES 024/2018, das fls. 106 e 107, o impugnante reitera que a fiscalização equivocou-se, ao consignar que não teria havido resposta à reintimação para esclarecimento dos valores dos créditos de IPI escriturados, pois embora tenha inicialmente protocolado a resposta em outro processo, o interessado posteriormente tratou de reapresentar corretamente a resposta ao Termo de Intimação Fiscal Complementar SEORT/EQRES 33, das fls. 108 a 110.

Assim, na resposta reapresentada em 5 de dezembro de 2018, o impugnante esclareceu que a diferença de valor constatada era decorrente do fato de que, na planilha anteriormente apresentada, constavam apenas as notas fiscais escrituradas nos CFOPs 1.101 e 2.101, alusivos a “compra para industrialização”, e apresentou nova planilha com os créditos do IPI efetivamente aproveitados, que o impugnante juntou à defesa, conforme “DOC. 20”, fls. 774 a 776, e arquivo não paginável. Além disso, a defesa se reporta à Escrituração Fiscal Digital, no período autuado, em que os valores dos créditos do IPI estão corretos e correspondem aos valores informados na planilha antes mencionada, segundo o “DOC. 21”, fls. 777 a 807.

Quanto à glosa 3, este relator novamente analisou o conteúdo do arquivo não paginável que acompanha a impugnação, e ao qual se refere o “DOC. 20”, das fls. 774 a 776, arquivo que, repetindo, é uma planilha eletrônica, com os dados referentes a 404.646 itens contidos em notas fiscais alusivas a produtos adquiridos pelo interessado.

O exame dos CFOPs referentes à escrituração dos créditos, no caso concreto, permite distinguir as situações em que, em tese, existe amparo para crédito, daquelas em que isso não acontece, conforme segue:

(omissis)

Aplicou-se, na sequência, filtro na planilha eletrônica em comento, para exibir exclusivamente os itens referentes aos CFOPs para os quais inexistia amparo para crédito do IPI, resultando nos seguintes totais, por CFOP:

(omissis)

Percebe-se que o valor total de R\$ 23.302.780,07, referente aos CFOPs em relação aos quais o crédito do IPI não é admitido, supera o valor total da glosa 3, de R\$ 22.355.808,02. À vista disso, a glosa 3 deve ser mantida.

Pedido de aplicação do art. 112 do CTN

A defesa pede a aplicação do art. 112 do CTN, segundo o qual a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de **dúvida** quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. A dúvida, no caso, seria quanto à correção do enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, dos “kits” adquiridos de Recofarma.

Ocorre, em primeiro lugar, que o referido art. 112 do CTN se aplica à lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, e não às RGI/SH e demais aspectos da autuação. Em segundo lugar, mesmo que fosse aplicável às RGI/SH, a inexistência de dúvida, conforme argumentação expendida no presente voto, impede eventual interpretação favorável ao acusado.

À vista disso, não é caso de aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Alegação de ausência de responsabilidade pelo erro de classificação

O impugnante argumenta que é mero terceiro adquirente dos “kits” e que o fornecedor Recofarma foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a utilização da respectiva alíquota para cálculo do crédito do imposto. Além disso, afirma que não pode ser responsabilizado por erro de classificação fiscal.

Acontece que o impugnante não foi autuado por erro de classificação fiscal, mas pela utilização de vultosos créditos indevidos do IPI. O RIPI, ao exigir que os créditos sejam escriturados à vista do documento que lhes confira legitimidade (art. 251),

explicita que esses créditos devem estar em absoluta conformidade com a legislação de regência, independentemente de serem créditos básicos, incentivados, por devolução etc. Os créditos glosados foram **calculados** pelo adquirente, interessado neste processo, e deveriam corresponder ao IPI “potencialmente incidente”, “incidente” ou “calculado como se devido fosse”, com base, em especial, na alíquota aplicável aos produtos efetivamente

adquiridos. O interessado adquiriu “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, e não o concentrado resultante da mistura e homogeneização desses componentes, o que ocorrerá em nova etapa de industrialização, a ser realizada em seu próprio estabelecimento, ficando prejudicado o uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 e da alíquota correspondente. O erro quanto ao crédito restou evidenciado. E o autor do erro incorre na responsabilidade objetiva por infração à legislação tributária, estabelecida pelo art. 136 do CTN.

Reitere-se que o crédito incentivado glosado não corresponde a IPI lançado (destacado) na nota fiscal de aquisição, pois o emitente da nota considerou a saída isenta do referido imposto. O crédito foi calculado pelo destinatário da nota fiscal, como se o IPI fosse devido. Mesmo nas hipóteses em que o crédito diga respeito a IPI lançado (destacado)

na nota fiscal, isso, de per si, não legitima o crédito, mediante simples transcrição do valor existente no documento citado. Com efeito, no caso do crédito básico do art. 226, I, do RIPI, de 2010, a aquisição de MP, PI e ME legitima o crédito desde que, sobretudo, haja emprego em produtos tributados. O § 1º do art. 251, do RIPI, de 2010, explicita que não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, compreendidos aqueles com notação “NT” na TIPI, os imunes, e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização, ou produtos saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal, devendo o adquirente abster-se de escriturar créditos. Em se tratando de crédito por devolução ou retorno de produtos, devem ser satisfeitos os requisitos do art. 231 do RIPI, de 2010. Conforme art.

228 do mesmo RIPI, as aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional não ensejam aos adquirentes direito a fruição de crédito do IPI relativo a MP, PI e ME, mesmo que o imposto tenha sido indevidamente lançado (destacado) na respectiva nota fiscal. Tudo isso evidencia que o pretendente deve certificar-se da legitimidade do crédito do IPI que esteja escriturando, sob pena de glosa, pela qual é o único responsável perante a Fazenda Nacional.

No caso, a glosa de créditos levou à reconstituição da escrita fiscal e à exigência dos saldos devedores correspondentes, com o acréscimo de juros de mora e de multa de ofício, esta por falta de **recolhimento** do citado imposto.

Sobre a alusão do impugnante a acórdãos do Carf em sentido contrário, é preciso considerar que a matéria foi objeto de recursos especiais apresentados nos processos 11070.721963/2015-28 e 11070.722571/2014-03, citados anteriormente neste voto, os quais foram apreciados, pelo que se verifica em consulta à página do referido colegiado na *Internet*, conforme transcrições que seguem:

Processo nº 11070.721963/2015-28 Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte Acórdão nº 9303-007.869 – 3ª Turma Sessão de 23 de janeiro de 2019 Matéria IPI CLASSIFICAÇÃO FISCAL (...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

(...)

GLOSA DE CRÉDITOS ILEGÍTIMOS TOMADOS PELO ADQUIRENTE EM RAZÃO DE ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMETIDO PELO FORNECEDOR.

Constatado pela fiscalização que a classificação fiscal de insumos no fabricante estava errada, reduzindo a zero o IPI destacado nas notas fiscais de saída, legítima a glosa do IPI creditado a maior no comprador.

(...)

Com respeito ao processo 11070.721963/2015-28, o sujeito passivo apresentou embargos de declaração, ainda não apreciados.

Processo nº 11070.722571/2014-03 Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte Acórdão nº 9303-008.195 – 3ª Turma Sessão de 21 de fevereiro de 2019 (...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010 (...)

CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

No tocante ao processo 11070.722571/2014-03, o sujeito passivo também apresentou embargos de declaração, ainda não apreciados.

Conclui-se, portanto, que o interessado responde pela falta de recolhimento do IPI decorrente de glosa de créditos ilegítimos, escriturados com base em classificação fiscal equivocada.

Alegação de mudança indevida de critério jurídico

O art. 146 do Código Tributário Nacional prescreve o seguinte:

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.

Percebe-se que a regra supostamente violada, no entendimento do impugnante, não tem aplicação ao presente caso. Com efeito, o art. 146 do CTN trata de limites impostos à revisão de lançamento já efetuado em relação a um mesmo

sujeito passivo, em relação aos mesmos fatos, revisão que absolutamente não aconteceu, dado que o lançamento impugnado é original, sem pretender corrigir erro de direito, nem erro de fato, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador objeto de autuação anterior.

A par disso, é importante considerar que lançamentos de ofício formalizados pelos Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não têm o condão de definir o entendimento da administração tributária, como um todo. Em primeiro lugar, porque a definitividade da exigência contida nesses lançamentos fica sujeita a vicissitudes, inerentes, principalmente, à fase litigiosa do procedimento. Em segundo lugar, porque o ato administrativo do lançamento de ofício, mesmo que se tenha tornado definitivo, carece de publicidade que dê conhecimento geral sobre o critério nele adotado, a ponto de se exigir observância de parte do universo de sujeitos passivos. Essa publicidade, aliás, é vedada, em razão do sigilo fiscal.

Depreende-se das alegações de defesa que seria exigível da fiscalização que se manifestasse, em todos os procedimentos fiscais, sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte, porquanto, se deixasse de se manifestar sobre algum desses aspectos, estaria configurada uma prática de aceitação de determinado comportamento e, necessariamente, fixado um critério jurídico. Tal consequência, todavia, não convém ao interesse público, no âmbito do qual deve ser protegida a boa-fé, sem tolher a obrigação de zelar pelo cumprimento das normas tributárias, pois qualquer ação do Fisco que apurasse uma determinada irregularidade, que, até então, não tivesse sido trazida a debate em procedimentos fiscais anteriores, caracterizaria alteração de critério jurídico. Salta aos olhos que se trata de uma visão exagerada, exorbitante das normas de proteção da confiança legítima.

Além disso, e tratando agora especificamente de classificação fiscal dos produtos, a necessária estabilidade na aplicação da norma, apta a criar um critério jurídico, é atingida pelo pronunciamento positivado da administração tributária, jamais pelo silêncio do fisco. Tal pronunciamento teria sido obtido mediante formalização de consulta sobre classificação fiscal dos “kits” em discussão, consulta que, no caso, não foi providenciada pelos envolvidos na autuação. Feita a consulta, a Receita Federal declara expressamente o critério jurídico que adotará na classificação fiscal do produto, ficando o sujeito passivo, a partir de então, ao abrigo do art. 146 do CTN. Veja-se, a propósito o teor do art. 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta, dentre outros, o processo de consulta relativo à classificação fiscal de mercadorias:

Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, § 12).

Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Em suma, à luz do art. 146 do CTN, é lícito alterar o critério jurídico, não sendo legítimo, todavia, retroagir nova interpretação mais onerosa ao sujeito passivo, o que evidentemente não aconteceu no presente caso, em que sequer existia manifestação formal sobre a classificação fiscal dos “kits”, provocada pelo fornecedor ou pelo adquirente, em processo de consulta.

No cerne da argumentação do impugnante está a pretensão de dar a autuações anteriores um alcance que essas autuações não têm. Note-se que não foram apontados os autos de infração lavrados com a suposta “concordância” quanto à classificação fiscal pretendida pelo impugnante, sendo certo que efetivamente ocorreram autuações contra outros adquirentes de insumos da espécie, nas quais, a exemplo do que ocorre no presente processo, a fiscalização considerou indevido o aproveitamento de créditos, à vista da legislação alegada para legitimá-los, e, em decorrência, glosou os créditos irregulares, sem se manifestar a respeito da classificação fiscal adotada para cálculo do valor do crédito. Disso não se pode depreender que a fiscalização tenha concordado ou convalidado referida classificação fiscal, e muito menos ainda atribuir à suposta convalidação um efeito restrito às hipóteses previstas na legislação que rege o processo de consulta, e desde que observadas as regras ali estabelecidas.

Fica, por tudo isso, descartada a tese da defesa, de alteração indevida de critério jurídico, com violação do art. 146 do CTN.

Alegação de ilegalidade do Auto de Infração O impugnante afirma que o autor do procedimento fiscal classificou um dos componentes dos “kits” no código 3302.10.00 da TIPI, ao qual corresponde alíquota de 5%, mas concluiu que não seria possível efetuar o cálculo do crédito, porque os “kits” foram descritos como produto único, o que a defesa considera ilógico e ilegal.

Acontece que os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade, segundo o art. 251 do RIPI, de 2010, documento que, normalmente, é a nota fiscal. Sobre os requisitos desse documento, o art. 451 do mesmo RIPI estabelece o que segue:

Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterá:

.....

IV - no quadro “Dados do Produto”:

.....

b) a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação;

.....

*Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, **sem valor legal**, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei nº 4.502, de 1964, art.*

53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15º):

.....

II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15ª);

..... (destacado na transcrição)

A descrição dos produtos nas notas fiscais é de mercadoria única, correspondente a “concentrados” apresentados em “kits”, sem individualizar os componentes e respectivos valores.

Considerando que compete ao beneficiário do crédito expor os elementos necessários ao cálculo do valor correspondente, ônus do qual o interessado neste processo não se desincumbiu, sequer na impugnação apresentada, não é possível quantificar os créditos alegados, conforme concluiu a fiscalização.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a alegação de ilegalidade do Auto de Infração.

Alegação de impossibilidade de exigência de multa, juros e correção

Para a defesa, não são devidos multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, ao estabelecer que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança dos referidos acréscimos. No caso, tal ato administrativo seria a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, expedida pelo Conselho de Administração da Suframa. Eis o teor do dispositivo mencionado pela defesa:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

.....

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.

Esse artigo localiza-se no Título I do Livro Segundo do CTN, que trata de “legislação tributária”. No exercício de sua competência própria e exclusiva em matéria tributária federal, a fiscalização do IPI apurou infrações à legislação desse imposto, por inobservância da legislação e de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas em matéria **tributária**, razão pela qual é descabida a invocação do art. 100, I, do CTN, para afastar a incidência dos juros de mora e da multa de ofício com base em alegada observância de atos administrativos baixados pela Suframa. A pretensão de afastar a incidência de correção monetária é despropositada, especialmente porquanto esse acréscimo não foi exigido, dada a ausência de previsão legal.

Acrescente-se, em relação à hipótese do inciso II do art. 100 do CTN, que não existe lei atribuindo eficácia normativa às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, o que impede a exclusão de penalidades e juros. Nesse sentido, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 6 de setembro de 2013, editado para atualizar o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III.

Sendo o parecer normativo um ato administrativo de natureza normativa, no âmbito tributário, insere-se no conceito de norma complementar a que se refere o art. 100, I, do CTN, devendo, pois, ser observado neste julgamento, conforme art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011, mencionada no início deste voto.

Consequentemente, não é possível exonerar o sujeito passivo dos acréscimos de juros de mora e multa.

Alegação de impossibilidade de exigência de multa

Na sequência, o impugnante argumenta que não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 1964, base legal do art. 567, II, “a”, do RIPI, de 2010. Eis a transcrição do dispositivo legal invocado pela defesa:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

.....

II – enquanto prevalecer o entendimento – aos que tiverem agido ou pago o imposto:

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

.....

O impugnante alega que há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais, no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal, conforme Acórdãos 02-02.895, de 28 de janeiro de 2008, 02-02.752, de 2 de julho de 2007, e 02-00.683, de 18 de novembro de 1997, o que atrai os arts. 486, II, “a”,

do RIPI, de 2002, e 567, II, “a”, do RIPI, de 2010, para fins de exclusão da multa exigida.

Quanto a esse aspecto, cabe repetir que o impugnante não foi autuado por ter deixado de verificar a correta classificação fiscal, mas pela utilização de créditos indevidos do IPI, por ele calculados, os quais foram glosados, com a consequente reconstituição da escrita fiscal e exigência dos saldos devedores correspondentes, com o acréscimo de juros de mora e de multa de ofício, esta por falta de **recolhimento** do citado imposto.

Consequentemente, descabe exoneração de multa com base em decisões segundo as quais não compete ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal.

Sob outra perspectiva, a defesa menciona que a CSRF tem aplicado a regra do art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 1964, para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão. Aponta o caso do recurso especial interposto no processo 15956.720043/2013-16, Acórdão 9303-003.517, que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por Auto de Infração lavrado para exigir débitos do IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art.

486, II, “a”, do RIPI, de 2002, e no art. 567, II, “a”, do RIPI, de 2010. Para o impugnante, ainda que se entendesse que o art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 1964, teria sido tacitamente revogado, o que se admite apenas para fins de argumentação, o próprio fato de o art. 486, II, “a”, do RIPI, de 2002, e o art. 567, II, “a”, do RIPI, de 2010, excluírem a multa já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, independentemente de qualquer outra consideração, porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, determina a vinculação dos referidos órgãos administrativos às previsões em Decreto.

O Acórdão nº 9303-003.517, da CSRF, citado pela defesa, tem ementa dispondo que “não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado”. No voto vencedor, consta o que segue transcrito:

Cabe perquirir se na época dos fatos a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos à exação.

Reproduzo ementa do Acórdão da CSRF nº 02-02.357 que tratou do assunto, verbis:

IPI. CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO.

Conforme decisão do Pleno do STF (RE 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

A composição da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF na data de julgamento estava completa, o que permite concluir que essa era a jurisprudência da época.

Sob a perspectiva apresentada, com base no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 1964, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Percebe-se que a alegada “interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa” diz respeito à extensão, pela CSRF, do entendimento externado pelo STF no RE nº 212.484-2/RS, no sentido de que “não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção”.

Acontece que no citado RE nº 212.484-2/RS não foi enfrentado o mérito dos aspectos discutidos no presente processo administrativo, sobre o enquadramento indevido dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI e a impossibilidade de utilização da alíquota a ele correspondente, além de resultar em zero o crédito, em face da classificação fiscal individual dos componentes dos “kits” em códigos sujeitos, em sua maioria, à alíquota zero do IPI. Se o tributo “incidente” é zero, o crédito do valor do tributo “incidente” também é zero, o que legitima a glosa efetuada pela fiscalização.

À vista disso, descabe exonerar o impugnante da multa de ofício.

Alegação de improcedência de juros sobre multa

Quanto à alegada improcedência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cumpre dizer que não houve exigência de acréscimos moratórios sobre a referida penalidade, tendo havido exclusivamente cobrança de juros de mora sobre o IPI, nesta fase do procedimento. Haverá incidência de juros de mora não apenas sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício, na cobrança subsequente a este julgamento de primeira instância. Os juros incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal **e de multa** serão calculados e atualizados até o mês do efetivo pagamento.

Isso não impede o registro de que a incidência de juros de mora sobre a multa **de ofício** está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que é a legislação aplicável à espécie atualmente, em detrimento das normas apontadas pelo impugnante, que vedam o acréscimo de juros sobre multa de mora, que não foi exigida no presente caso:

*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.*

.....

§ 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. (destacado na transcrição)

A Súmula Carf nº 4, com efeito vinculante para a administração tributária federal, conforme Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018, denota entendimento de que os juros de mora incidem inclusive sobre as multas de ofício, ao se referir a “*débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal*”, conforme reprodução que segue:

Súmula Carf nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Para eliminar eventual dúvida a respeito, a Súmula Carf nº 108, com efeito vinculante para a administração tributária federal, conforme Portaria ME nº 129, de 1º de abril de 2019, é expressa quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclui-se, portanto, que será legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, caso seja mantida em caráter definitivo essa parcela da exigência.

Conclusão Em face do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de ilegalidade do Auto de Infração e, no mérito, julgar procedente em parte a impugnação, para cancelar a exigência do IPI no valor de R\$ 25.023,61, e respectivos acréscimos de juros de mora e de multa de 75%, devendo ser mantido o restante da exigência do IPI, no valor de R\$ 60.883.343,17, acrescido de juros de mora e de multa de 75%, conforme consta no demonstrativo anexo ao presente voto.

Algumas considerações adicionais.

Como já dissemos, a maior parte dos créditos glosados refere-se ao erro de classificação fiscal dos kits/concentrados para a fabricação de bebidas (refrigerantes). O entendimento adotado no acórdão recorrido é idêntico ao que aqui já adotamos em relação a contribuinte diverso. Ilustramos com o que decidido no **Acórdão nº 3201-005.476, de 17/06/2019**, em cujo voto vencedor assim dispôs o il. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo:

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 nº 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 do TVF, 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 nº 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 Fl. 2295 DF CARF MF 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)

Hidroxina isóntica butilada 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 nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 1342 a 1349. 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 nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 1349 a 1352 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 nº 189/2015, constante dos autos, e-fl. 1358 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.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas 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.

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

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Seção: Esse entendimento vem sendo adotado por outras turmas de julgamento desta 3ª

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. CPC.

Nos termos do art. 503 do CPC, a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. E nos termos do art. 504 do CPC, não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença.

A classificação fiscal, não constando da parte dispositiva da decisão, não é abrangida pela coisa julgada.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS “KITS”. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

COMPETÊNCIA. SUFRAMA.

Nos termos do art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal; do art. 6º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 11.457/2007; dos arts. 564 e 790 do Decreto nº 6.759/2009; e do art. 50 da Lei nº 9.430/96, a competência para a classificação fiscal de mercadorias é da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

(Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, Acórdão nº 3401-006.881, de 24/09/2017)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário podem, excepcionalmente, ser apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material.

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.

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.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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.

(Rel. para Acórdão Cons. Gilson Macedo Rosenberg Filho, Acórdão nº 3302-006.579, de 26/03/2019).

Por fim, cabe pontuar que, com relação ao erro de classificação fiscal dos kits ou concentrados, em nada socorre a Recorrente a aplicação, para o caso concreto, da decisão proferida pelo STF quanto ao direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção.

A isenção, aliás, é sabido, constitui uma espécie de não incidência tributária (doutrina mais contemporânea), enquanto, na tributação à alíquota zero, o produto está dentro do campo de incidência do imposto.

Ademais, o tratamento tributário aplicável a uma determinada operação comercial decorre de lei, não do só alvitre das partes envolvidas, hipótese em que a competência para tributar passaria, pura e simplesmente, do legislador para o contribuinte. Um completo absurdo.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

