



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

Processo nº 11065.721801/2017-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.113 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2018
Matéria IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS.
Recorrente AMBEV S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITOS POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

É descartada a arguição de nulidade quanto às glosas de créditos por aquisições de “kits” para refrigerantes com erro de classificação fiscal e de alíquota por falta de motivação, já que as glosas enfileiradas na peça fiscal são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As intimações, para ciência, devem ser encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento 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 José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para exonerar os lançamentos relativos à reclassificação fiscal dos kits e o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé que dava provimento parcial para exonerar os lançamentos relativos à glosa de óleo de dendê.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

Relatório

O presente auto de infração foi lavrado em 11/07/2017, para exigir R\$ 54.565.812,01 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 21.897.805,84 de juros de mora calculados até 31/07/2017, e R\$ 40.924.358,87 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 117.387.976,72.

No decorrer do procedimento de fiscalização, tanto através das notas fiscais informadas e respostas apresentadas pela da fiscalizada, como das EFD - IPI e da amostragem de NF-e transmitidas ao Sped, foram apurados os montantes dos créditos a serem glosados, originados na incorreta classificação fiscal e aplicação de alíquota, resultando nos seguintes valores a lançar:

Tabela 7.1 – Créditos a Glosar

Mês	Glosa (R\$)	Mês	Glosa (R\$)
jan/13	1.915.109,89	jan/14	3.155.470,23
fev/13	1.770.861,36	fev/14	1.669.118,09
mar/13	1.437.146,72	mar/14	2.242.802,70
abr/13	3.360.162,21	abr/14	3.126.315,33
mai/13	0,00	mai/14	3.712.530,25
jun/13	3.519.539,90	jun/14	2.755.732,62
jul/13	51.726,24	jul/14	1.673.671,40
ago/13	1.737.397,18	ago/14	1.576.606,15
set/13	3.194.304,89	set/14	2.962.460,62
out/13	4.086.591,52	out/14	6.007.522,28
nov/13	1.547.254,47	nov/14	2.664.103,62
dez/13	2.675.783,24	dez/14	3.765.511,81

Tabela 7.2 - RAIPI

CNPJ do Contribuinte	Mês	Saldo Credor Anterior SOMA	Entradas com Crédito IPI SOMA	Outros Créditos IPI SOMA	Saídas com Débito IPI SOMA	Outros Débitos IPI SOMA	Saldo Credor no Período SOMA	Saldo IPI Recolher SOMA
02.808.708/0029-08	01/2013	0,00	1.965.551,14	1.919.289,98	6.001.572,02	22.494,01	0,00	2.139.224,91
02.808.708/0029-08	02/2013	0,00	2.749.882,39	1.799.929,69	5.190.458,24	108.247,46	0,00	748.893,62
02.808.708/0029-08	03/2013	0,00	1.306.738,68	1.451.017,57	5.182.725,10	114.250,97	0,00	2.539.219,82
02.808.708/0029-08	04/2013	0,00	960.813,57	3.442.107,85	5.140.995,14	86.578,81	0,00	824.652,53
02.808.708/0029-08	05/2013	0,00	2.366.928,85	7.558,27	4.213.315,36	20.197,74	0,00	1.859.025,98
02.808.708/0029-08	06/2013	0,00	2.425.676,42	3.525.512,05	3.812.235,02	20,38	2.138.933,07	0,00
02.808.708/0029-08	07/2013	2.138.933,07	2.231.275,52	58.259,22	3.555.797,34	5.070,59	867.599,88	0,00
02.808.708/0029-08	08/2013	867.599,88	2.568.948,72	1.830.318,17	4.364.300,66	8.531,48	894.034,63	0,00
02.808.708/0029-08	09/2013	894.034,63	3.265.321,30	3.209.676,17	5.257.580,35	4.277,38	2.107.174,37	0,00
02.808.708/0029-08	10/2013	2.107.174,37	4.194.466,76	4.125.986,44	5.570.112,79	2.113.963,61	2.743.551,17	0,00
02.808.708/0029-08	11/2013	2.743.551,17	3.618.618,08	1.581.064,48	6.051.090,71	3.732,03	1.888.410,99	0,00
02.808.708/0029-08	12/2013	1.888.410,99	6.760.402,61	2.681.222,76	6.110.494,42	1.514.725,53	3.704.816,41	0,00
07.526.557/0039-82	01/2014	3.704.816,41	3.998.401,34	3.158.054,24	4.880.546,64	3.710.054,28	2.270.671,07	0,00
07.526.557/0039-82	02/2014	2.270.671,07	3.296.620,03	1.671.093,45	5.314.111,87	4.886,33	1.919.386,35	0,00
07.526.557/0039-82	03/2014	1.919.386,35	3.251.621,38	2.243.364,46	4.513.513,80	12.875,67	2.887.982,72	0,00
07.526.557/0039-82	04/2014	2.887.982,72	2.787.558,14	3.129.182,66	4.847.088,37	2.934.627,60	1.023.007,55	0,00
07.526.557/0039-82	05/2014	1.023.007,55	3.218.965,83	3.712.844,52	3.898.673,36	26.464,83	4.029.679,71	0,00
07.526.557/0039-82	06/2014	4.029.679,71	1.998.293,28	2.756.157,19	3.261.199,26	10.467,21	5.512.463,71	0,00
07.526.557/0039-82	07/2014	5.512.463,71	3.304.717,73	1.673.678,46	3.636.438,72	5.522.721,43	1.331.699,75	0,00
07.526.557/0039-82	08/2014	1.331.699,75	3.108.917,49	1.577.043,91	4.394.536,90	19.608,55	1.603.515,70	0,00
07.526.557/0039-82	09/2014	1.603.515,70	2.923.893,15	2.966.203,16	4.725.045,60	14.865,27	2.753.701,14	0,00
07.526.557/0039-82	10/2014	2.753.701,14	3.910.998,73	6.007.934,73	5.533.560,24	2.772.520,17	4.366.554,19	0,00
07.526.557/0039-82	11/2014	4.366.554,19	4.183.535,95	2.675.604,62	6.045.126,19	4.795,82	5.175.772,75	0,00
07.526.557/0039-82	12/2014	5.175.772,75	4.674.673,82	3.765.572,21	7.570.533,63	3.574,48	6.041.910,67	0,00

A AMBEV S/A, por intermédio de seu estabelecimento filial com CNPJ 07.526.557/0039-82, sujeito passivo da autuação, figura como sucessora por incorporação, ocorrida em agosto de 2013, do estabelecimento com CNPJ 02.808.708/0029-08, da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.

- Do resumo das irregularidades apuradas.

Créditos indevidos de IPI, originados em:

1. Erro de classificação fiscal/alíquota.

Creditamento indevido de IPI na aquisição de kits concentrados para bebidas da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda ("Pepsi") e da Arosuco Aromas e Sucos Ltda. ("Arosuco"), em decorrência de suposto erro na classificação fiscal das mercadorias, posto que, segundo a d. Fiscalização, tais mercadorias não se enquadrariam no código NCM 2106.90.10 "EX. 01";

2. Na aquisição de insumos da Amazônia Ocidental.

Creditamento indevido de IPI nas aquisições de filmes plásticos, rolhas e tampas, os quais não fariam jus à isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010, uma vez que não são empregadas em sua produção matérias-primas

agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, o que, por sua vez, impediria o creditamento de IPI nos moldes artigo 237 do RIPI/2010.

- Da ação fiscal.

A presente Ação Fiscal dá continuidade ao procedimento realizado na mesma filial, **dentro do processo 11065.724056/2015-18**, o qual constatou que a entrada de insumos para a fabricação de bebidas se dá em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes ou “partes”, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

Conforme constatado através de diligência ao estabelecimento fiscalizado, as matérias-primas recebidas são transportadas em “bombonas” ou caixas de papelão, identificadas nas notas fiscais como produto único, **descritas como kits ou concentrados** e classificadas na NCM sob o código 2106.90.10. Verifica-se que tais produtos não trazem consigo IPI destacado, pois, conforme o fabricante, fariam jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010.

O que se constatou na fabricante, porém, é que todas estas preparações chegam sempre em partes separadas, para então serem preparadas no estabelecimento filial. Ou seja, **o concentrado não está pronto para o seu efetivo consumo**, o que só se tornará possível após a mistura de dois ou mais elementos.

Por isto, em regra geral, cada componente de um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos deve ser classificado separadamente.

Por fim, como resultado da Ação Fiscal dentro do processo 11065.724056/2015-18, efetuou-se lançamento de crédito tributário contra a presente filial, onde apurou-se como irregularidade créditos indevidos de IPI, originados em erro de classificação fiscal e de alíquota.

Intimada a fornecer esclarecimentos sobre o assunto, a fiscalizada informou, de forma resumida, que:

- ✓ Não possui procedimentos judiciais relacionados à matéria;
- ✓ Não possui consulta administrativa relacionada à matéria;
- ✓ Informa que segundo as RGI/SH e demais RI são suficientes para que se classifique os kits dentro da NCM 2106.90.10 e respectivo Ex01;
- ✓ Que não lhe cabe comentar outras classificações fiscais que não as suas;
- ✓ Que seu processo produtivo como um todo é relevante, prezando pela qualidade de seus produtos;
- ✓ Apresentou as notas solicitadas e
- ✓ Apresentou dois representantes para contato.

- Da incorreta classificação fiscal dos concentrados e dos kits., no curso Ação Fiscal constante do Processo nº 11065-724.056/2015- 18, em visita efetuada ao mesmo estabelecimento industrial desta Ação Fiscal, solicitou-se ao Engenheiro Marcus Vinicius uma visita à câmara fria onde são armazenados os produtos denominados “concentrados” ou “kits”.

No local, estes produtos foram fotografados no intuito de esclarecer de que forma são transportados, recebidos e se, de fato, são “preparações”, como a Ex 01 do código 2106.90.10 determina.

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

O que se constatou é que todas estas preparações chegam sempre em partes separadas, para então serem preparadas no estabelecimento filial. Ou seja, o concentrado não está pronto para o seu efetivo consumo, o que só se tornará possível após a mistura de dois ou mais elementos.

Conforme profissional da área química que acompanhou a visita à câmara fria, nenhum destes componentes chegam como preparados prontos e misturados, caso contrário haveria alterações em suas características físico-químicas. Assim, cabe à cada estabelecimento industrial elaborar o preparo final das bebidas antes do envase. Trazemos, abaixo, as partes que foram possíveis fotografar na câmara fria do estabelecimento.

As matérias-primas recebidas são transportadas em bombonas ou caixas de papelão, identificadas nas notas fiscais como produto único, descritas como kits ou concentrados e classificadas na NCM sob o código 2106.90.10. Verifica-se que tais produtos não trazem consigo IPI destacado, pois, conforme o fabricante, fariam jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010.

O texto do no Ex 01 do código 2106.90.10 não faz referência à possibilidade de que o produto se apresente na forma de kits. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”.

Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits para fabricação de bebidas possa ser classificado em código único.

A única outra possibilidade de enquadramento de um conjunto de itens em código único seria a aplicação das Regras Gerais Interpretativas nº 2 ou nº 3.

A RGI 2 a) refere-se a artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado. Só que o item VII da Nota Explicativa da RGI 2 a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a produtos do setor alimentício. Além disso, os insumos fornecidos por Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado.

Já a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese de exceção em que obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes se classificam como uma mercadoria única. Entretanto, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3

b), transcrito a seguir, exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado.

- Dos créditos presumidos/incentivados de IPI na aquisição de insumos isentos.

Dos sistemas informatizados da RFB é possível extrair diversas informações contábeis, societárias e fiscais da contribuinte, principalmente em relação à apuração e recolhimento de tributos federais. Da DIPJ 2013 retira-se, da ficha 19, as seguintes características:

-FICHA 19 - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS OU EQUIPARADOS

-Código/Tipo de Estabelecimento:

1 - INDUSTRIAL/TRANSFORMAÇÃO

Embora normalmente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sem destaque e sem pagamento de IPI não propiciem o aproveitamento de créditos desse imposto, existem casos excepcionais, previstos em lei em que há direito ao crédito. Dentre eles está aquele previsto no artigo 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002).

Portanto, tratando-se de itens isentos de IPI, fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há na legislação do RIPI um incentivo fiscal na forma de crédito quando os produtos são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, de produção regional. Neste sentido a fiscalizada faz jus ao benefício quando estes insumos cumprem os requisitos legais e possuem alíquota de IPI positiva, para assim proporcionarem o crédito presumido que a lei oferece.

- Dos itens denominados filmes plásticos e rolhas/tampas

A fornecedora Valfilm vem empregando em seu processo produtivo uma pequena quantidade de aditivo (que ela alega representar 2%) que jamais seria usado se não fosse o interesse em gerar créditos do IPI para os adquirentes com base no benefício fiscal do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Assim, a alteração no processo produtivo realizada pela empresa ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

A utilização de quantidade muito pequena do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da lei, pois não se pode afirmar que o filme é “elaborado com” óleo de dendê.

Caso, apenas por hipótese, fosse admitido o direito aos benefícios no caso de utilização de qualquer quantidade de matéria-prima extrativa regional, ainda que se tratasse de insumo que pudesse ser excluído ou substituído com vantagem, ficaria aberto o caminho para que fabricantes de praticamente qualquer tipo de produto pudessem se aproveitar do benefício sob análise.

Bastaria, por exemplo, que um fabricante de equipamentos localizado na Amazônia Ocidental colocasse algumas gotas de um óleo vegetal durante o processo de industrialização por ele executado, para gerar créditos fictos para os adquirentes, contrariando

o objetivo claro da lei de contemplar apenas os bens elaborados com matérias-primas extrativas vegetais.

Uma coisa é uma empresa se mudar para Manaus apenas para ganhar benefícios fiscais (e este é o objetivo da legislação). Mas certamente não é a finalidade que uma empresa faça jus a ele apenas por pingar algumas gotas de um insumo que poderia ser substituído com vantagem.

Segue a mesma lógica para os insumos denominados tampas plásticas ou metálicas. Sabe-se que estes produtos se tratam de polímeros derivados secundários do petróleo denominados polietileno ou polipropileno ou ligas de aço inox. Com isso já se descarta a possibilidade de que estes produtos possuam matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em sua composição.

Ou seja, as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais exigida pela legislação não são encontradas nas rolhas plásticas. Novamente, não seria razoável que um simples pingo de qualquer produto da região já bastaria para que se autorize os créditos incentivados, caso contrário bastaria jogar uma folha qualquer da Amazônia dentro da cadeia produtiva e assim estaria cumprida a exigência legal.

A empresa tomou ciência da exação em 17/07/2017, por meio de procurador, de acordo com o “termo de ciência por abertura de mensagem - comunicado”, às folhas 79.

Em 15/08/2017, conforme o “termo de solicitação de juntada” à fl. 212, a contribuinte apresentou a impugnação de folhas 214 a 243.

Aduz, em síntese, o seguinte:

- ✓ Mudança de Critério Jurídico;
- ✓ Nulidade por ausência de pressupostos de validade;
- ✓ A correta classificação fiscal dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes à luz das características técnicas e das Regras Gerais de Interpretação;
- ✓ Boa-fé da impugnante;
- ✓ Direito ao crédito de IPI referente à aquisição de filmes plásticos, rolhas e tampas - cumprimentos dos requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010;
- ✓ Constitucionalidade dos créditos de IPI referentes a insumos desonerados adquiridos da Zona Franca de Manaus;
- ✓ Improcedência e ilegalidade da multa de ofício - Vedação ao confisco;
- ✓ Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Em 31 de janeiro de 2018, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, através do **Acórdão nº 14-75.963**, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que:

- ✓ Alteração dos critérios jurídicos - Não se trata de modificação de critérios jurídicos, mas apenas de mudança de estratégia de fiscalização;
- ✓ Ausência de pressupostos de validade – Não se sustenta a arguição de precariedade da motivação do lançamento em virtude da falta de indicação dos códigos de classificação fiscal entendidos como corretos pela fiscalização para os kits concentrados;
- ✓ Há erro de classificação fiscal cometido pelas empresas fornecedoras PEPSI-COLA (fornece insumos para a fabricação das bebidas refrigerantes Pepsi, Teem e outros) e AROSUCO (fornece insumos para a fabricação das bebidas refrigerantes sabor guaraná e Sukita), à luz das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM);
- ✓ Os insumos para a fabricação de refrigerantes (refrigerantes Pepsi, Teem e outros, no caso dos insumos fornecidos pela PEPSI-COLA; refrigerantes sabor guaraná e Sukita quanto aos insumos oriundos da AROSUCO) são identificados como itens únicos e referidos como “concentrados” ou “kits” nas notas fiscais emitidas;
- ✓ Conforme as notas fiscais e as reproduções fotográficas (fls. 34/44), os “concentrados” ou “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos;
- ✓ Nas notas fiscais, os produtos são classificados como concentrados, porém são descritos como aromatizantes, ácido fosfórico líquido e outras denominações ou abreviações (fls. 43/44).
- ✓ Os “concentrados” ou “kits” são preparações simples. As preparações compostas são elaboradas na própria AMBEV, antes da complementação do produto “refrigerante”;
- ✓ A elaboração de refrigerantes no âmbito do estabelecimento industrial pode ser assim resumida: primeiramente, há a obtenção de xarope simples, a partir da mistura de água decaolorada e açúcar; depois, com a inclusão das partes líquidas e sólidas dos kits, há a obtenção do xarope final ou concentrado líquido (ponto somente a partir do qual é obtido o concentrado propriamente dito); por derradeiro, o produto final (refrigerante) é obtido a partir da mistura de água e gás carbono;
- ✓ Na acepção dicionarizada, a palavra “preparação” denota algo preparado ou aprontado para uso ou serviço sem ulterior manipulação ou transformação. Não é o caso dos “concentrados” ou “kits” adquiridos pela fiscalização da PEPSI-COLA e da AROSUCO;

- ✓ Somente nas dependências do estabelecimento fabril os conteúdos dos “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO são submetidos a mistura (etapa de grande importância e complexidade desenvolvida segundo detalhadas especificações técnicas, sob pena de desestabilização da bebida) da qual resulta o xarope composto ou final: trata-se da modalidade de industrialização conhecida como transformação (RIPI/2010, art. 4º, I). Nesse caso, como o xarope composto ainda é passível de tratamento adicional (ex: adição de água carbonatada), pode-se falar em operação de transformação intermediária (RIPI/2010, art. 3º);
- ✓ No caso de destinação para máquinas tipo “post mix”, a etapa final, de execução simples, é dispensada, e o xarope composto é o produto final;
- ✓ Os componentes dos “concentrados” ou “kits” são recebidos acondicionados de modo estanque, com características muito distintas: extratos ou sabores (na fase líquida, em bombonas) e sais (na fase sólida, em caixas de papelão);
- ✓ As preparações simples, em geral, contêm somente uma substância de base, ao passo que as preparações compostas apresentam misturas de substâncias de base, como, por exemplo, carne, peixe, produtos hortícolas e frutas;
- ✓ Os “concentrados” ou “kits”, na verdade preparações simples, são apenas produtos intermediários. Somente os preparados compostos podem ser denominados, a rigor, de concentrados, e estes são obtidos apenas nas dependências industriais do sujeito passivo;
- ✓ Todavia, o destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, conforme exaustivamente expandido, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas. Essas preparações (denominadas de concentrados ou “kits”) somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores e sais com o xarope simples realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado;
- ✓ Ainda que nos “kits” de fase líquida (especificamente no que tange àqueles provenientes da AROSUCO) haja, além dos extratos, óleos essenciais, bases aromáticas e corantes, essas preparações não reúnem as características peculiares das preparações compostas, pendentes apenas de diluição para a formação do produto final;
- ✓ Nos “kits” de fase sólida há sais (acidulantes, conservantes químicos, reguladores de acidez, antioxidantes, corantes e aromas, entre outros ingredientes) que conferem, juntamente com os extratos líquidos, na mistura, as propriedades únicas das preparações compostas, segundo as fórmulas de preparação;
- ✓ A falta de separação dos itens na documentação fiscal (com os preços abrangentes das quantidades totais) não tem o condão de alterar a realidade dos fatos que, à luz das normas tributárias que tratam de

classificação fiscal de mercadorias, em última análise, determina o enquadramento fiscal adequado. Trata-se, como já frisado alhures, de atividade exclusivamente jurídico-tributária que deve prevalecer sobre aspectos técnicos. Assim, é prescindível a análise de informações contidas no laudo técnico trazido à colação pela impugnante (na verdade, o teor do laudo não infirma as conclusões do relatório fiscal e deste voto: todos os ingredientes, acondicionados e transportados separadamente, são importantes para a determinação das propriedades organolépticas das bebidas refrigerantes no final do processo industrial encetado no âmbito do estabelecimento fabril da impugnante);

- ✓ Portanto, sendo as alíquotas de partes dos “kits” de 0% e outras que nem fazem jus aos créditos, todos os créditos apropriados na escrita fiscal com supedâneo no art. 237 do RPI/2010 devem ser glosados;
- ✓ Responsabilidade dos adquirentes - Independentemente da alegada boa-fé da contribuinte, a responsabilidade pela infração à legislação tributária é do adquirente;
- ✓ Não há como sustentar o procedimento da postulante com base no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva. Princípios constitucionais possuem como destinatário, via de regra, o legislador ordinário, servindo tão-somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material;
- ✓ O princípio em comentário, de que trata o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser estremado no exato limite de seus termos, segundo os quais se compensa o imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, isto para evitar a denominada incidência em cascata, ou seja, a tributação de cada operação isoladamente, sem que seja considerada a tributação nas operações anteriores;
- ✓ A conclusão haurida desse princípio é a de que, se não foi cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos insumos, não há direito ao crédito. Vale dizer que somente se considera na equação de débito e crédito fiscal o imposto pago na aquisição dos insumos e o imposto devido na saída dos produtos com eles fabricados. Foi exatamente esse o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no voto que proferiu no julgamento do Recurso Extraordinário

- ✓ (RE) nº 212.484-2/RS, em que assevera: "a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela";
- ✓ O princípio constitucional de vedação ao confisco é dirigido ao ente legiferante e diz respeito a tributo; de qualquer maneira, a penalidade pecuniária, nos patamares existentes, é prevista em lei (princípio da estrita legalidade).

Cientificada do Acórdão de Impugnação, em 06/02/2018, às folhas 434, a empresa autuada ingressou com Recurso Voluntário no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 07/03/2018 (folhas 437), de folhas 438 a 484.

Foi alegado em síntese:

- ✓ Nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa - ausência de apreciação das provas apresentadas: ao julgar a Impugnação, a DRJ teria deixado de analisar argumentos e provas importantes, em especial a prova técnica apresentada, “em claro e evidente cerceamento do direito de defesa”;
- ✓ Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade: o lançamento não preencheria os requisitos formais e materiais de validade exigidos para a prática desse ato administrativo. Nessa linha, não teriam sido demonstrados os fatos apontados e sua consequência lógica; o montante exigido não possuiria liquidez e certeza; não teriam sido explicitados os corretos códigos de classificação fiscal dos produtos; e o lançamento careceria de imprescindível prova técnica;
- ✓ Nulidade da autuação, em decorrência de mudança de critério jurídico: ao contrário do entendimento consignado pela DRJ, afirma a recorrente que o lançamento “é fruto de mudança no cenário jurisprudencial, em especial das alterações prejudiciais aos critérios jurídicos anteriormente adotados pela d. fiscalização nas autuações fundadas neste contexto fático, sem contudo, haverem sido proferidas decisões vinculantes autorizando a d. fiscalização a adotar critérios diversos”;
- ✓ Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes: nesse ponto, reitera a imprescindibilidade de prova técnica para a correta classificação fiscal. Assevera que “a aplicação da RGI 1 é mais do que suficiente para indicar que a posição 2106.90.10 - Ex. 01 é a classificação mais apropriada para os kits concentrados adquiridos (...)”. O fato de os kits não se encontrarem prontos ao consumo não afasta sua natureza de preparação composta, o que teria sido confirmado por laudo do INT. Além disso, a própria NESH reconheceria a importância dos modelos de negócios adotados pelas indústrias para definição da classificação fiscal. Invoca ainda a aplicação da parte final da Nota Explicativa X da RGI 2 b), a qual versa sobre matérias misturadas ou encontradas em partes;
- ✓ Necessidade de convalidação dos créditos apropriados pela recorrente, em razão de sua boa-fé: a responsabilidade pela

classificação fiscal seria exclusiva dos fornecedores, de modo que lhe deve ser reconhecido o direito à manutenção dos créditos de IPI, “posto que agiu de boa-fé” ;

- ✓ Direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes, rolhas e tampas plásticas: nesse tópico, aduz que não há previsão legal acerca da quantidade de matéria-prima a ser empregada no processo produtivo para que se possa aproveitar o benefício previsto no art. 6º do DL 1.435/1975. Alega ainda que a matéria-prima “já industrializada” também se enquadra nessa previsão normativa;
- ✓ Do direito constitucional ao crédito de IPI referente a insumos desonerados adquiridos da ZFM: afirma que não deve prosperar a interpretação restritiva que a DRJ conferiu ao princípio da não cumulatividade e que a glosa dos créditos violou o art. 153, § 3º, da CF;
- ✓ Ilegalidade da multa: defende que a multa aplicada, no montante de R\$ 40.924.358,87, fere a razoabilidade, a proporcionalidade e equivale ao confisco;
- ✓ Improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa: aponta que não há previsão legal para a exigência de juros calculados com base na Taxa Selic sobre a multa de ofício.

Regularmente intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ingressou com Contrarrazões de folhas 523 a 562.

Foi alegado em síntese:

- ✓ Validade da decisão recorrida;
- ✓ Validade da autuação – observância dos pressupostos formais e materiais;
- ✓ Inocorrência de alteração de critério jurídico;
- ✓ Da correta classificação fiscal dos “kits ou “concentrados” para fabricação de refrigerantes - ausência de crédito de IPI;
- ✓ Irrelevância da alegada boa-fé da recorrente;
- ✓ Legalidade da glosa referente à aquisição de filmes plásticos e rolhas/tampas;
- ✓ Não-cumulatividade e ausência de direito constitucional ao crédito de IPI referente a insumos desonerados adquiridos da ZFM;
- ✓ Legalidade da multa aplicada;
- ✓ Legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 06 de fevereiro de 2018, por via eletrônica, às folhas 434 do processo digital.

O recurso voluntário foi apresentado em 07 de março de 2018, sendo, portanto, tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ Nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa;
- ✓ Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade;
- ✓ Nulidade da autuação, em decorrência de mudança de critério jurídico;
- ✓ Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes;
- ✓ Necessidade de convalidação dos créditos apropriados pela recorrente, em razão de sua boa-fé;
- ✓ Direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes, rolas e tampas plásticas;
- ✓ Do direito constitucional ao crédito de IPI referente a insumos desonerados adquiridos da ZFM;
- ✓ Ilegalidade da multa;
- ✓ Improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Passa-se à análise.

- Nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa – Ausência da apreciação das provas apresentadas.

Verifica-se que o auto de infração teve sua origem em auditoria realizada pela Fiscalização da RFB, fartamente detalhada em relatório fiscal (anexo ao auto), onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do auto de infração. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou

impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou seu recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas.

Ora, com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º (...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, não merece guarida a alegação de nulidade da decisão recorrida, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

É alegado às folhas 07 e 08 do Recurso Voluntário:

De plano, cumpre ressaltar que a r. decisão recorrida padece de nulidade, uma vez que ao julgar a Impugnação da Recorrente, deixou de analisar argumentos e provas importantes, especialmente a prova técnica apresentada, em claro e evidente cerceamento do direito de defesa. É o que se passa a demonstrar.

Não bastasse tal fato, a r. decisão recorrida adotou fundamentação precária, limitando-se a reproduzir a interpretação conferida pela d. fiscalização às notas explicativas da NESH e às RGIs, desconsiderando a prova técnica apresentada, bem como partindo de premissa equivocada de que a determinação da classificação fiscal de mercadorias é exclusivamente jurídico-tributária.

Nesse contexto, a própria r. decisão recorrida afirma que a prova técnica seria "prescindível", entendendo que seria, portanto, desnecessária a avaliação do laudo técnico do Instituto

Nacional de Tecnologia - INT apresentado pela Recorrente em sede de Impugnação.

O Recurso Voluntário está a fazer referência o trecho da impugnação que reproduz as conclusões sobre as características dos kits expostas na fl. 26 do anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT (**doc. nº 02**), o qual conclui que todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são parte integrante dos kits concentrados.

Sem querer adiantar o Mérito, o Acórdão fundamentou sua decisão no tocante à classificação tributária A corroborar esse ponto, a Impugnante reproduz as conclusões sobre as características dos kits expostas na fl. 26 do anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT (**doc. nº 02**), o qual conclui que todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são parte integrante dos kits concentrados.

Sem razão a Recorrente.

O Acórdão de Impugnação aborda satisfatoriamente a questão, dentre outros pontos, às suas folhas 56:

A impugnante tem razão na invocação da RGI nº 1 para a escolha do subitem aplicável às preparações para refrigerantes: 2106.90.10. Aliás, trata-se de conclusão coincidente com a da fiscalização, que apenas empreendeu a análise das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b) para descartá-las quanto à aplicação no caso concreto.

Todavia, o destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, conforme exaustivamente expendido, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas. Essas preparações (denominadas de concentrados ou “kits”) somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores e sais com o xarope simples realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado.

Ainda que nos “kits” de fase líquida (especificamente no que tange àqueles provenientes da AROSUCO) haja, além dos extratos, óleos essenciais, bases aromáticas e corantes, essas preparações não reúnem as características peculiares das preparações compostas, pendentes apenas de diluição para a formação do produto final.

Nos “kits” de fase sólida há sais (acidulantes, conservantes químicos, reguladores de acidez, antioxidantes, corantes e aromas, entre outros ingredientes) que conferem, juntamente com os extratos líquidos, na mistura, as propriedades únicas das preparações compostas, segundo as fórmulas de preparação.

O Ex Tarifário 01 do código NCM 2106.90.10 faz referência expressa a “preparações compostas”. O Acórdão de Impugnação fundamenta sua decisão no sentido de que as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas, fato suficiente e necessário para afastar o pleito da empresa AMBEV.

Para tanto, o Acórdão de Impugnação se valeu da aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e entendeu que o anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT (**doc. nº 02**), em nada contribuíu para a formação de convicção racional.

Se essa decisão é coerente e se o referido anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT (**doc. nº 02**), tem o condão de alterar o teor do Acórdão de Impugnação são fatos cuja análise postergo para o Mérito.

Ainda nas folhas 08, o Recurso Voluntário assim demanda:

Nesse contexto, a própria r. decisão recorrida afirma que a prova técnica seria "prescindível", entendendo que seria, portanto, desnecessária a avaliação do laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia - INT apresentado pela Recorrente em sede de Impugnação. Destaque-se:

"Impende acervar, outrossim, que a tarefa de identificação da classificação fiscal cabível para um determinado artefato não tem natureza técnica e sim exclusivamente tributária, consoante o PAF, art. 30, §1º.

Para as ocorrências fáticas em escrutínio, conforme toda a argumentação de fundo exposta mais adiante, é prescindível o concurso de laudo técnico ou a realização de exame pericial prévio para o ato de subsunção do fato à norma tributária atinente à classificação fiscal de mercadorias." (g.n)

(fl. 403)

"Trata-se, como já frisado alhures, de atividade exclusivamente jurídico-tributária que deve prevalecer sobre aspectos técnicos. Assim, é prescindível a análise de informações contidas no laudo técnico trazido à colação pela impugnante (na verdade, o teor do laudo não infirma as conclusões do relatório fiscal e deste: todos os ingredientes, acondicionados e transportados separadamente, são importantes para a determinação das propriedades organolépticas das bebidas refrigerantes no final do processo industrial encetado no âmbito do estabelecimento fabril da impugnante)." (g.n)

(fl. 418)

Ocorre que tal posicionamento claramente evidencia o cerceamento do direito de defesa, eis que houve total descon sideração da prova técnica qual comprova a correção técnica do enquadramento dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes na posição 2106.90.10 "Ex. 01".

Adequado e preciso o entendimento do Acórdão de Impugnação sobre a questão, ao afirmar que a tarefa de identificação da classificação fiscal cabível para um determinado artefato não tem natureza técnica e sim exclusivamente tributária. E sob essa ótica o Acórdão de Impugnação considerou que as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas, fato que embasou a decisão ora combatida.

Todo argumento ou prova, para fins de classificação tributária, deve ser submetido ao crivo da Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e foi assim que o Acórdão de Impugnação procedeu.

Parece, questão que será enfrentada adiante **no mérito**, que a pretensão da Recorrente é justamente o inverso: submeter as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado às conclusões do laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, fato que não deve prevalecer.

No tocante à assim denominada “precariedade da fundamentação da r. decisão recorrida”, expressão que se vale o Recurso Voluntário para denominar de decisão do Acórdão de Impugnação “precarientemente fundamentada”, ao argumentar que essa se ateve a reproduzir o teor dos argumentos fiscais contidos no Termo de Verificação Fiscal, é uma argumentação que não merece guarida, basicamente por duas razões:

1. Não há qualquer entrave, tanto para o Acórdão de Impugnação quanto para o Acórdão de Recurso Voluntário, em acolher as razões do Termo de Verificação Fiscal, sobretudo se considerá-las adequadas, **desde que faça o devido cotejo com a legislação aplicável**;
2. A matéria contraposta, apresentada na impugnação, foi afastada de modo fundamentado, como demonstrado em fragmentos do Acórdão de Impugnação a pouco colacionados.

O Acórdão de Impugnação cumpriu esses requisitos, na medida em que cotejou os fatos apontados pelo Termo de Verificação Fiscal, da seguinte forma:

1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado **para afastar** o Ex Tarifário 01 do código NCM 2106.90.10 que faz referência expressa a “preparações compostas”;
2. As embalagens individuais dos "kits" que incluem substâncias puras (saís) como benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, p. ex., **para afastar** a isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010;

Esse fato é o que deve preponderar em uma decisão fundamentada: **o cotejamento dos fatos apresentados com a legislação aplicável**. Uma decisão não precisa inovar. Pelo contrário, deve-se ater aos fatos apresentados, pois corre-se o risco de surpreender as partes.

No mais, o Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência de que as decisões devem formar um conjunto coerente de enfrentamento das razões apresentadas pelo recorrente, sendo assim desnecessário o enfrentamento ponto-a-ponto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ. 1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

- Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade.

É alegado às folhas 15 do Recurso Voluntário:

Ante ao exposto, conclui-se que o Auto de Infração apenas é válido se conferir certeza quanto a dívida tributária que formaliza, e se for instruído com documentos que comprovem a ocorrência dos fatos descritos no relato da infração, devendo tais fatos implicar na ofensa ao dispositivo legal indicado pelo

Fisco, tanto no que se refere à regra que define a obrigação tributária, como a que prevê a aplicação de penalidade.

No entanto, a despeito do quanto consignado pela r. decisão recorrida, no Auto de Infração ora combatido não foram observados esses requisitos de validade. Isso porque, a d. fiscalização em nenhum momento indicou a classificação fiscal entendida como a mais apropriada para os kits concentrados, se limitando a alegar que "os kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero", sem jamais citar quais códigos seriam esses.

Assim, o presente lançamento encontra-se maculado de nulidade, haja vista que a ausência de determinação da classificação fiscal entendida como correta pela d. fiscalização implica em iliquidez e incerteza da dívida tributária consubstanciada, além de prejudicar a motivação do lançamento.

Nesse sentido, cumpre ressaltar a ausência de indicação do NCM considerado pela d. fiscalização como mais adequado para o enquadramento dos kits concentrados inviabiliza a aferição da alíquota de IPI aplicável a tais kits. Afinal, as alíquotas de IPI aplicáveis variam de acordo com o código NCM em que cada produto se enquadra.

Não bastasse a clareza da nulidade apontada, a r. decisão recorrida manteve o lançamento, se restringindo a salientar que não haveria nulidade, eis que a identificação da classificação fiscal seria de natureza exclusivamente tributária e não técnico, sendo, assim, válida a desconsideração da classificação fiscal nos termos em que efetivada pelo lançamento.

Não procede a alegação.

Como já abordado alhures, o Acórdão de Impugnação aponta a classificação tributária adequada, às suas folhas 56:

A impugnante tem razão na invocação da RGI nº 1 para a escolha do subitem aplicável às preparações para refrigerantes: 2106.90.10. Aliás, trata-se de conclusão coincidente com a da fiscalização, que apenas empreendeu a análise das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b) para descartá-las quanto à aplicação no caso concreto.

Todavia, o destaque tarifário "Ex 01" não se aplica, pois, conforme exhaustivamente expendido, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas. Essas preparações (denominadas de concentrados ou "kits") somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores e sais com o xarope simples realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado.

Portanto, o Acórdão entende por correta a classificação tributária no código NCM 2106.90.10, mas afasta a classificação no “Ex Tarifário 01” desse código.

- Nulidade da Autuação. Impossibilidade de mudança de critério jurídico.

É alegado às folhas 19 do Recurso Voluntário:

A esse respeito, imperioso esclarecer que não se sustenta o argumento consignado na r. decisão recorrida de que não houve mudança de critério jurídico no presente lançamento, mas apenas mudança na estratégia de fiscalização.

Isso porque, ao contrário do entendimento firmado na r. decisão recorrida, o presente lançamento é fruto de mudança no cenário jurisprudencial, em especial das alterações prejudiciais aos critérios jurídicos anteriormente adotados pela d. fiscalização nas autuações fundadas neste contexto fático, sem, contudo, haverem sido proferidas decisões vinculantes autorizado a d. fiscalização a adotar critérios diversos. É o que se passa a demonstrar.

De plano, cumpre esclarecer que a Recorrente adquiriu os mesmos kits concentrados de seus fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sob a mesma classificação fiscal, qual seja, o NCM 2106.9010 - EX 01, durante mais de uma década sem jamais sofrer qualquer tipo de questionamento.

Nesse contexto, importa mencionar que apenas nos últimos dois anos que a d. Fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos kits concentrados para refrigerantes. Ocorre que tal mudança de motivação não decorreu de qualquer alteração legislativa ou decisão judicial vinculante, de modo que, com base nos mesmos fatos, a d. Fiscalização aplica critérios jurídicos distintos.

Contudo, ainda que de fato não tenham sido prolatadas decisões vinculantes acerca da autuação em voga ou dos critérios adotados pela d. fiscalização para lavra-la, não se pode ignorar que a mudança de motivação observada nesta autuação decorre de uma alteração no cenário jurisprudencial, alteração essa favorável ao contribuinte.

Toma-se por pressuposto inicial às considerações da Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, às folhas 533 do processo digital:

O que houve, a bem da verdade, foi a consideração de uma situação de fato anteriormente inexplorada; vale dizer, constatou-se, a partir da investigação fiscal no estabelecimento da recorrente, que ela não tinha a possibilidade de enquadrar os “concentrados” na classificação na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI. Essa circunstância fática que impediu o aproveitamento do crédito se confunde com alteração do critério jurídico.

Absolutamente precisa a contribuição da Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de delimitar o escopo da ação fiscal: a impossibilidade de enquadrar os “concentrados” na classificação no código 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI.

É também adequado o posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional de que a Fiscalização demonstrou que a classificação dos kits de “concentrados” adquiridos pela “engarrafadora” não poderiam ter sido classificados na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI, fato que impossibilita a recorrente de aproveitar os créditos de IPI com alíquota de 20% (vinte por cento).

O próprio fragmento reproduzido do Recurso Voluntário deixa expresso que não foram prolatadas decisões vinculantes, o que demonstra a liberdade da fiscalização em formar sua convicção racional acerca da adequada classificação tributária.

Ademais, prestigiando mais uma vez as contribuições da Procuradoria da Fazenda Nacional, o **mero silêncio administrativo** não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Frise-se que o fato da fiscalização não haver detectado anteriormente uma determinada 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”.

Desta forma, não deve proceder tal preliminar. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento, e não a lançamentos diversos, como citado no presente caso.

DO DIREITO

- Necessidade de reforma da r. decisão recorrida - Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes

Os artigos 16 e 17 do RIPI/2010 preveem:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

A função da nomenclatura de mercadorias é uniformizar e facilitar a comunicação nas atividades mercantis, o que, no presente caso, se volta ao comércio internacional.

A Classificação de Mercadorias é ciência, que possui objeto de investigação – mercadoria ou objeto merceológico, em campo de estudo bem delimitado – produção de bens primários e secundários, e método de investigação – as Regras para interpretação do Sistema Harmonizado, Regras do Mercosul, Regra Complementar da TIPI, método científico, indução e dedução. Possui princípios próprios, que dão o devido suporte a sua ação:

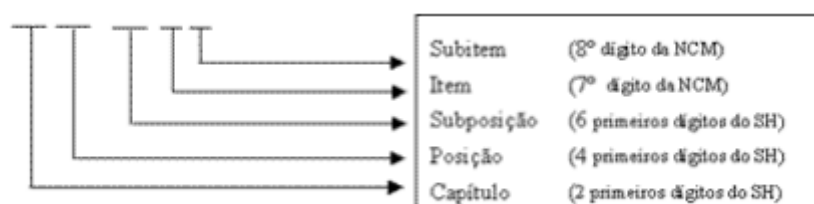
- I. **Princípio da equivalência conceitual** – Produto, Mercadoria e Bem são em tudo equivalentes;
- II. **Princípio da Plena Identificação da Mercadoria** – Qualquer mercadoria só se torna passível de classificação a partir do momento que se apresenta completamente conhecida;
- III. **Princípio da Hierarquia** – A Merceologia é parte integrante da Classificação de Mercadorias e a recíproca não é verdadeira (Merceologia – compreensão científica do que é uma mercadoria. A merceologia atua compreendendo a mercadoria e fornecendo esta compreensão à Classificação de Mercadoria);
- IV. **Princípio da Unicidade de Classificação** – Numa nomenclatura de mercadorias e dentro do universo dos possíveis códigos para abarcar uma mercadoria específica, não pode a mesma ser classificada em dois ou mais códigos;
- V. **Princípio da distinção de mercadorias** – As mercadorias não devem ser distinguidas por critérios diferentes daquelas características que as fazem próprias.

Dentre os princípios informadores da classificação destacam-se dois:

1. o da plena identificação da mercadoria; e
2. o da distinção das mercadorias.

Claramente se depreende que a correta classificação depende de uma condição prévia e inafastável: a revelação completa do objeto em questão, da mercadoria de que se trata. Somente depois de superada essa questão, estaremos habilitados a proceder à classificação da mercadoria e saber, conseqüentemente, se há algum tipo de controle administrativo de outro órgão, ou mesmo se há proibição de importação daquela mercadoria, bem assim a carga tributária incidente sobre a mesma.

O Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotaram, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado. Dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.



A NCM serviu de base para a reformulação da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM/SH, a partir de 1º de janeiro de 1997, por intermédio do Decreto nº 2.092/1996, constituindo, pela aposição das alíquotas do IPI, a atual Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), acrescida das alíquotas do Imposto de Importação, passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1995, mediante o Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994, constituindo a Tarifa Externa Comum – TEC.

O Sistema Harmonizado.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Este Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado (SH) abrange:

- **Nomenclatura** – Compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados. Enquanto o Capítulo 77 foi reservado para uma eventual utilização futura no SH, os Capítulos 98 e 99 foram reservados para usos especiais pelas Partes Contratantes. O Brasil, por exemplo, utiliza o Capítulo 99 para registrar operações especiais na exportação;
- **Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado** – Estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura;
- **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)** – Fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura.

\Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional através do Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992, apresentado a seguir, e sofrem constantes atualizações. Compreendem as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Trata-se de material extenso e pormenorizado, que estabelece, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH. A base legal para isso foi o Decreto nº 97.409, de 23/12/1988 (DOU de 28/12/1988), que promulgou a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, bem como alterações posteriores.

As NESH 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.

Por meio de Instruções Normativas a Receita Federal do Brasil consolida o texto da NESH, incorporando todas as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira.

É alegado às folhas 17 do Recurso Voluntário:

Frente ao exposto, resta evidente a improcedência da r. decisão recorrida no que concerne ao não acolhimento da arguição da Recorrente quanto à precariedade da motivação do lançamento, em decorrência da ausência de indicação dos códigos de classificação fiscal entendidos como corretos pela d. fiscalização.

Nessa toada, também não se sustenta a alegação da r. decisão recorrida no sentido de que a identificação da classificação fiscal cabível para determinado produto não possui natureza técnica, mas sim natureza exclusivamente tributária, sendo prescindível laudo técnico ou realização de exame pericial para sua averiguação.

Ocorre que, a classificação fiscal é uma atividade essencialmente técnica, tendo em vista que as Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) que a norteiam se referem exclusivamente a elementos técnicos das mercadorias, tais quais suas características físico-químicas, seus componentes, suas formas físicas, entre outras.

Portanto, só é possível aferir com certeza a correta classificação fiscal de mercadorias mediante um trabalho metódico de análise de suas características técnicas, razão pela qual a apresentação de laudo técnico pela d. fiscalização é essencial para lançamento tributário que verse sobre classificação fiscal.

Frente ao exposto, essa afirmação não se sustenta, pois, por serem normatizadas através dessas instruções normativas, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado são de observância obrigatória para a Administração Pública.

Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

Classificam-se especialmente aqui:[...]

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas **adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias**, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.*

Adequada a interpretação da fiscalização no Termo de Verificação Fiscal ao mencionar que o verbo “adicionar”, a NESH obviamente está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto.

Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma **mistura** de diversas substâncias.

O raciocínio de que os componentes dos kits podem ser classificados em conjunto mesmo sem expressa previsão legal tornaria inócua a legislação anteriormente transcrita. Se qualquer kit com componentes em quantidade fixa pudesse ser classificado como mercadoria única, não seria necessário criar regras que estabelecem uma série de requisitos para a classificação em conjunto.

Além disso, no caso de ingredientes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, é importante reiterar que não só inexiste previsão legal para sua classificação em conjunto, como existe norma expressa determinando que eles devem ser classificados separadamente. Tal norma é o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b):

(i) Regra Interpretativa Geral 3 (b)

“(XI) A presente Regra não se aplica a produtos constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, mesmo estando em embalagem comum, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo. “

(...)

Nesse sentido, a adequada contribuição da Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões (folhas 26):

+O item XI da Regra Interpretativa Geral 3 (b) foi resultado de uma decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) que analisou com profundidade o enquadramento fiscal dos “concentrados” de refrigerantes, que por sua vez expressamente incorporou o conteúdo da decisão na referida NESH.

O item XI da NESH 3 b) derivou justamente da análise de caso idêntico ao dos autos, isto é, a classificação dos “concentrados” de refrigerantes deve seguir a orientação de que seus componentes devem ser classificados separadamente e não como um produto único.

Com efeito, a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado prevê que obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes se classificam como uma mercadoria única, e

prevê o código adequado para tal produto composto, que é o código correspondente à matéria ou artigo que confira a característica essencial.

O item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) consiste em uma exclusão da Regra Geral Interpretativa 3 b), que tem por objetivo determinar que os componentes das bases para bebidas devem ser enquadrados nos seus códigos específicos.

Desta maneira, os “kits” em questão não podem ser classificados como uma mercadoria única, em obediência ao que dispõe a NESH, que expressamente EXCLUI estes produtos do campo de aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b).

Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta:

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

Cada preparação composta enquadrada no Ex 01 ou Ex 02 do código 2106.90.10 é uma mercadoria na qual **os ingredientes devem estar misturados** e que, após novo processo de diluição, deve produzir a bebida.

Tratando-se das preparações compostas para elaboração de bebidas da posição 22.02, o concentrado diluído deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal⁶, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a “capacidade de diluição”, que no primeiro é superior a “10 partes da bebida”, enquanto no segundo é igual ou menor do que “10 partes da bebida”.

Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 diz:

*3.- Na aceção da posição 21.04, consideram-se “**preparações alimentícias compostas** homogeneizadas” as preparações constituídas **por uma mistura** finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)*

Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam:

*13) As **misturas** de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.*

14) Os **produtos constituídos por uma mistura** de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

15) As **misturas** constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final que "Os produtos **misturados** que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1".

Nesse ponto, o Acórdão de Impugnação foi absolutamente preciso ao realizar o cotejamento dos fatos com a legislação aplicável, a partir das folhas 48:

Conforme as notas fiscais e as reproduções fotográficas (fls. 34/44), os “concentrados” ou “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos.

Nas notas fiscais, os produtos são classificados como concentrados, porém são descritos como aromatizantes, ácido fosfórico líquido e outras denominações ou abreviações (fls. 43/44).

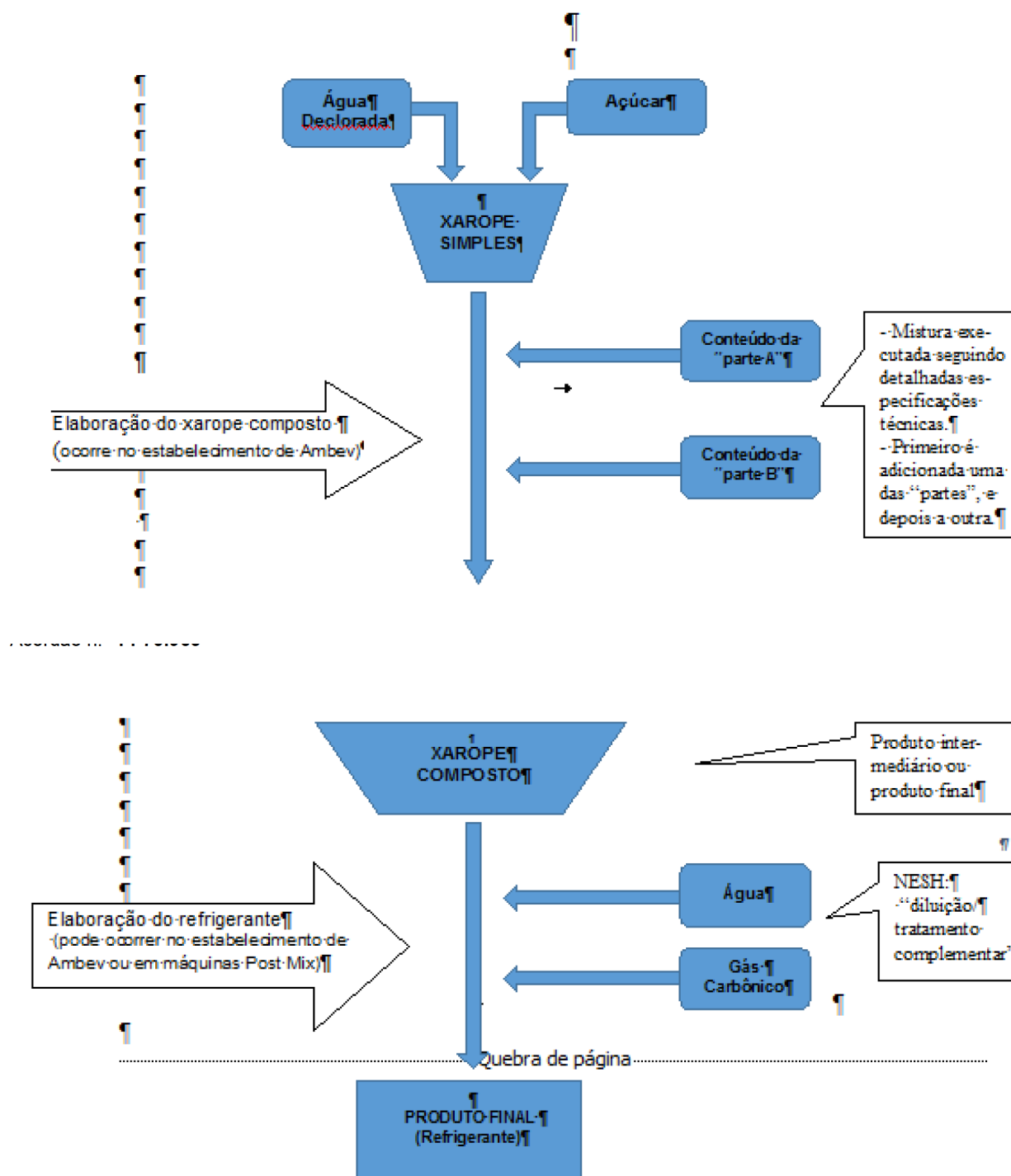
Os “concentrados” ou “kits” são preparações simples. As preparações compostas são elaboradas na própria AMBEV, antes da complementação do produto “refrigerante”.

A elaboração de refrigerantes no âmbito do estabelecimento industrial

pode ser assim resumida: primeiramente, há a obtenção de xarope simples, a partir da mistura de água de clorada e açúcar; depois, com a inclusão das partes líquidas e sólidas dos kits, há a obtenção do xarope final ou concentrado líquido (ponto somente a partir do qual é obtido o concentrado propriamente dito); por derradeiro, o produto final (refrigerante) é obtido a partir da mistura de água e gás carbono.

No mais, o Relatório Fiscal detalha que, “Conforme profissional da área química que acompanhou a visita à câmara fria, nenhum destes componentes chegam como preparados prontos e misturados, caso contrário haveria alterações em suas características físico-químicas. Assim, cabe à cada estabelecimento industrial elaborar o preparo final das bebidas antes do envase” (fl. 43).

Fluxograma simplificado do processo de industrialização de refrigerantes



E assim prossegue o Acórdão de Impugnação:

Na acepção dicionarizada, a palavra "preparação" denota algo preparado ou aprontado para uso ou serviço sem ulterior manipulação ou transformação. Não é o caso dos "concentrados" ou "kits" adquiridos pela fiscalizada da PEPSI-COLA e da AROSUCO.

Somente nas dependências do estabelecimento fabril os conteúdos dos "kits" recebidos da PEPSI e da AROSUCO são submetidos a mistura (etapa de grande importância e complexidade desenvolvida segundo detalhadas especificações

técnicas, sob pena de desestabilização da bebida) da qual resulta o xarope composto ou final: trata-se da modalidade de industrialização conhecida como transformação (RIPI/2010, art. 4º, I). Nesse caso, como o xarope composto ainda é passível de tratamento adicional (ex: adição de água carbonatada), pode-se falar em operação de transformação intermediária (RIPI/2010, art. 3º).

No caso de destinação para máquinas tipo “post mix”, a etapa final, de execução simples, é dispensada, e o xarope composto é o produto final.

Os componentes dos “concentrados” ou “kits” são recebidos acondicionados de modo estanque, com características muito distintas: extratos ou sabores (na fase líquida, em bombonas) e sais (na fase sólida, em caixas de papelão).

Nesse sentido, outra adequada contribuição da Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões (folhas 23) é a seguinte:

Jamais seria possível admitir que a classificação fiscal dos kits fosse a mesma no momento da entrada no estabelecimento do engarrafador e no momento posterior à mistura dos componentes, pois toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

Quando o fabricante realiza uma operação de industrialização, ele o faz por necessidade, de modo que a operação de industrialização só resultará no produto pretendido se for realizada com obediência às leis da física e da química.

Tais constatações não alteram o fato de que cada componente dos kits deve ser enquadrado em um código de classificação antes da realização da operação de industrialização, e, em outro código, após a realização da operação de industrialização.

Aduz a Recorrente que ainda que superadas as questões acima colocadas, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “**kits**” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item **2106.90.10, “Ex. 01”**, da NCM, pois: **(i)** a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, **(ii)** é improcedente.

As NCM se referem a dois tipos de preparações: “simples” (identificada apenas como “preparação”) e “compostas”.

- Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo capítulo da NCM, a preparação é do tipo “simples”. Exemplificando, existem preparações à base de carnes (Capítulo 16), preparações à base de produtos hortícolas (Capítulo 20) e preparações à base de frutas (Capítulo 20).
- Quando as preparações contêm matérias de capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações (“simples”),

denominando-as de preparações compostas. Um exemplo são as preparações alimentícias da posição 21.04, em que há uma mistura de substâncias de base como carne, peixe, produtos hortícolas e frutas.

Nessa perspectiva, a dicção dos códigos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas”, constituídas por uma mistura de diversas substâncias.

Para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

1. não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) n.ºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “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”; e
2. não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

Esses dois fatos afastam por completo as pretensões da Recorrente.

Alicerça-se esse entendimento, também, a partir do **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3402-004.998**, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, prolatado em 21 de março de 2018.

- Necessidade de reforma da r. decisão recorrida - Da necessidade da convalidação dos créditos apropriados pela Recorrente em função de sua boa-fé

Não há que se alegar boa fé, pois não se trata de infração tributária e sim exigência por erro de classificação fiscal, apuração indevida de crédito de IPI, com repercussão na base de cálculo do imposto devido pela Recorrente, na condição de contribuinte, e não de responsável.

- Necessidade de reforma da r. decisão recorrida - Do direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes, rolas e tampas plásticas

A autoridade fiscal assim motivou a glosa dos créditos apurados na aquisição de produtos da fornecedora Valfilm:

A fornecedora Valfilm vem empregando em seu processo produtivo uma pequena quantidade de aditivo (que ela alega representar 2%) que jamais seria usado se não fosse o interesse

em gerar créditos do IPI para os adquirentes com base no benefício fiscal do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Assim, a alteração no processo produtivo realizada pela empresa ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

A utilização de quantidade muito pequena do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da lei, pois não se pode afirmar que o filme é “elaborado com” óleo de dendê.

Caso, apenas por hipótese, fosse admitido o direito aos benefícios no caso de utilização de qualquer quantidade de matéria-prima extrativa regional, ainda que se tratasse de insumo que pudesse ser excluído ou substituído com vantagem, ficaria aberto o caminho para que fabricantes de praticamente qualquer tipo de produto pudessem se aproveitar do benefício sob análise.

(...)

Segue a mesma lógica para os insumos denominados tampas plásticas ou metálicas. Sabe-se que estes produtos se tratam de polímeros derivados secundários do petróleo denominados polietileno ou polipropileno ou ligas de aço inox. Com isso já se descarta a possibilidade de que estes produtos possuam matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em sua composição.

Ou seja, a matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais exigida pela legislação não são encontradas nas rolas plásticas. Novamente, não seria razoável que um simples pinga de qualquer produto da região já bastaria para que se autoriza os créditos incentivados, caso contrário bastaria jogar uma folha qualquer da Amazônia dentro da cadeia produtiva e assim estaria cumprida a exigência legal (fls. 68-69).

Art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei 1.435/1975:

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

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

A isenção de produtos oriundos especificamente da Zona Franca de Manaus tem a seguinte origem:

- Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967:

“Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)”

- RIPI/2010

"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)."(g.n)

"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)**" (g.n)

Com efeito, tais dispositivos evidenciam que, para o adquirente creditar-se do IPI sobre as aquisições dos produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus deverão ser cumpridos três requisitos, quais sejam:

1. o produto adquirido deve ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Zona Franca de Manaus;
2. o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa; e
3. o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

A impugnante pretende obter o reconhecimento pela Administração Fazendária do aproveitamento de créditos alusivos a insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. O Termo de Verificação Fiscal evidencia que os produtos não são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.

Em se tratando de benefício fiscal, cabe à recorrente o ônus de demonstrar que tal mercadoria atende às regras de credimento do IPI na espécie. Uma vez que a autoridade fiscal demonstrou que o emprego do aditivo era dispensável ao processo produtivo, competia à contribuinte comprovar o contrário, e não simplesmente argumentar que a lei não estabelece quantidade de matéria-prima, argumento que, como visto, esbarra na interpretação finalística do benefício.

É alegado às folhas 36 do Recurso Voluntário:

*Contudo, tal interpretação é manifestamente improcedente uma vez que, conforme adiantado acima, **inexiste qualquer exigência legal** quanto à necessidade da matéria-prima utilizada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na ZFM ser proveniente da natureza.*

Nesse sentido, ao contrário do entendimento firmado pela r. decisão recorrida, o termo "matéria-prima" contido no referido dispositivo legal não deve ser interpretado no sentido de que apenas produtos confeccionados com matérias-primas brutas ensejariam a fruição do benefício.

Pelo contrário. O termo "matéria-prima" contido no referido artigo designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

Afinal, caso fosse o intuito do legislador restringir o gozo da isenção de IPI às mercadorias elaboradas com matérias-primas providas da natureza, assim teria especificado na redação do dispositivo.

Informa que o art. 6º do DL n. 1.435/75 confere isenção do IPI aos produtos que especifica, além de crédito presumido do imposto aos respectivos adquirentes, **“sempre que”** esses produtos sejam destinados à utilização como insumos na industrialização de outros que sejam efetivamente tributados.

A simples leitura do dispositivo revela que dois são os requisitos para que um produto seja alcançado pelo benefício:

1. ser produzido por estabelecimentos com projeto aprovado pela SUFRAMA e instalados na Amazônia Ocidental, assim definida pelo art. 1º, §4º, do DL n. 291/67; e
2. ser **“elaborado com”** matérias primas agrícolas e/ou extrativas **“de produção regional”**.

Matéria-prima regional é aquela proveniente da Amazônia Legal.

Para que o produto, para ser alcançado pelo benefício, deve ser fabricado:

1. na Amazônia Ocidental por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; e
2. com o emprego de matérias de origem vegetal provenientes da **Amazônia legal**, não importando *in natura* ou já processadas/industrializadas.

Segundo alega a Recorrente, a glosa aqui debatida seria indevida, na medida em que a Recorrente teria cumprido as exigências legais estabelecidas pelo 6º do Decreto nº 1.435/75, c/c o estatuído no art. 95, inciso III do RIPI/2010, para o aproveitamento do crédito de IPI na hipótese de produtos isentos oriundos da ZFM.

Observa-se que a divergência aqui externada diz respeito ao conteúdo semântico da expressão "**de produção regional**".

De fato, o que se observa no Relatório de Fiscalização (folhas 44/45) é que:

A utilização de quantidade muito pequena do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da lei, pois não se pode afirmar que o filme é “elaborado com” óleo de dendê.

Caso, apenas por hipótese, fosse admitido o direito aos benefícios no caso de utilização de qualquer quantidade de matéria-prima extrativa regional, ainda que se tratasse de insumo que pudesse ser excluído ou substituído com vantagem, ficaria aberto o caminho para que fabricantes de praticamente qualquer tipo de produto pudessem se aproveitar do benefício sob análise.

Bastaria, por exemplo, que um fabricante de equipamentos localizado na Amazônia Ocidental colocasse algumas gotas de um óleo vegetal durante o processo de industrialização por ele executado, para gerar créditos fictos para os adquirentes, contrariando o objetivo claro da lei de contemplar apenas os bens elaborados com matérias-primas extrativas vegetais.

Uma coisa é uma empresa se mudar para Manaus apenas para ganhar benefícios fiscais (e este é o objetivo da legislação). Mas certamente não é a finalidade que uma empresa faça jus a ele apenas por pingar algumas gotas de um insumo que poderia ser substituído com vantagem.

Segue a mesma lógica para os insumos denominados tampas plásticas ou metálicas. Sabe-se que estes produtos se tratam de polímeros derivados secundários do petróleo denominados polietileno ou polipropileno ou ligas de aço inox. Com isso já se descarta a possibilidade de que estes produtos possuam matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em sua composição.

***Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais exigida pela legislação não são encontradas nas rolhas plásticas.** Novamente, não seria razoável que um simples pingo de qualquer produto da região já bastaria para que se autoriza os*

créditos incentivados, caso contrário bastaria jogar uma folha qualquer da Amazônia dentro da cadeia produtiva e assim estaria cumprida a exigência legal.

Dessa forma, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

Nesse sentido, ementa abaixo transcrita e extraída do acórdão nº 3402-002.933, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS

INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

No mesmo sentido foi o acórdão n. 3402-002.927, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, cuja ementa restou assim consignada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2008 (...).

ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental.

Nesta oportunidade, assim se manifestou o então Relator do caso a respeito desta questão:

O contribuinte entende que o objetivo do Decreto-Lei nº 1.435/75 foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região. Por tal motivo, o termo "regional" deveria ser entendido como Amazônia Legal.

A argumentação do contribuinte é improcedente. Os Decretos-Leis nº 288/67 e 1.435/75 estabeleceram um tratamento fiscal privilegiado para industrializar as áreas da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental. A industrialização dessas áreas traria o desenvolvimento econômico e como consequência a ocupação populacional daqueles territórios. Exatamente por essa razão é que o vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 abrange apenas e tão-somente as matérias-primas vegetais e extrativas produzidas na Amazônia Ocidental.

No Decreto-Lei nº 1.435/75 o vocábulo "regional" só foi empregado uma única vez no art. 6º. Esse mesmo artigo 6º remete o leitor à área definida no § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67.

O Decreto-Lei nº 291/67 estabeleceu incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia. E o § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67, estabelece que a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Tendo em vista que se trata de isenção, deve incidir o comando do art. 111, II, do CTN, que determina que as normas sobre isenção devem ser interpretadas de forma literal.

Se o próprio art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 remete à delimitação de Amazônia Ocidental contida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67, não há como sustentar que "regional" se refere à Amazônia Legal.

O conceito de Amazônia Legal foi criado apenas para os fins da Lei nº 5.173/66 (que instituiu o plano de valorização econômica da Amazônia) e abrange praticamente a **metade** do território brasileiro. Tanto que o art. 2º da referida lei já inicia a definição de Amazônia Legal da seguinte forma: "**A Amazônia, para os**

efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda

pelas áreas do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º. (...)".

Quisesse o legislador do Decreto-Lei nº 1.435/75 se referir à Amazônia Legal, teria remetido o leitor do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 à Lei nº 5.173/66 e não ao Decreto-Lei nº 291/67.

A interpretação pretendida pelo contribuinte é inadmissível, não só em face do art. 111, II, do CTN, mas também por não ser crível que ao instituir uma isenção voltada especificamente ao desenvolvimento e à ocupação das áreas mais inóspitas do território nacional, o legislador tenha pretendido incluir no incentivo **metade do território nacional**, onde se localizam Estados como Mato Grosso e Goiás, verdadeiros celeiros da produção nacional de grãos.

Assim, é evidente que o termo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 se refere às matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67 e não na Amazônia Legal, que é um conceito meramente político criado exclusivamente para os fins da Lei nº 5.173/66.

Reforça esta interpretação o texto da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.435/75, onde se nota claramente que sua edição teve por objetivo corrigir falhas e distorções constatadas

nos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental.

É evidente que no caso concreto não foi respeitada a condição estabelecida na Resolução CAS nº 356/2002, pois não foram empregados na fabricação do concentrado matérias-primas de produção regional, uma vez que o açúcar que deu origem ao corante caramelo foi produzido no Mato Grosso e não na Amazônia Ocidental, o que justifica a glosa dos créditos no estabelecimento adquirente para o fim de exigência do IPI.

*Além disso, cabe acrescentar que o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso e o próprio corante caramelo não se enquadram no conceito de matéria-prima, pois são na verdade produtos intermediários industrializados e não **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"** referidas no art. 6º do DL nº 1.435/75.*

A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devam ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região da Amazônia Ocidental.

A lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da recorrente.

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, na parte em que estabelece que os produtos mencionados no caput gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados.

No âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem).

*Sendo assim, se o caput do art. 6º só mencionou **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.*

Decorre daí que não têm nenhuma valia para a pretensão da recorrente a declaração emitida pela Pepsi-Cola Industrial do Amazonas (fl. 2114/2115); a informação de que a SUFRAMA validou Laudo Técnico de Auditoria Independente, que teria demonstrado a conformidade da fornecedora com os requisitos legais (fls. 372/380), pois a competência para fiscalizar o IPI e as respectivas isenções é da Receita Federal.

Também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta portaria se referir ao processo produtivo básico estabelecido para produtos de higiene pessoal, perfumaria e

cosméticos, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso e o corante caramelo não podem ser enquadrados como "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75. (...).

(grifos constante no original)

- Necessidade de reforma da r. decisão recorrida - Do direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos desonerados adquiridos da ZFM

É alegado às folhas 37 do Recurso Voluntário:

Ademais, ressalta-se que a r. decisão recorrida é ainda improcedente em sua afirmação de que inexistente direito ao crédito de IPI em virtude do princípio da não-cumulatividade, no que se refere às aquisições de kits concentrados, filmes, tampas e rolinhos plásticos isentos oriundos da ZFM.

A esse respeito, a r. decisão recorrida adotou interpretação restritiva do princípio da não-cumulatividade, uma vez que consignou entendimento de que inexistiria direito ao crédito de IPI na hipótese de o imposto não haver sido cobrado na etapa anterior da cadeia produtiva, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero.

Assim, de acordo com a r. decisão recorrida a manutenção do crédito de IPI decorrente de operação anterior exonerada do imposto configuraria uma exclusão da base de cálculo do IPI de todos os insumos não onerados pelo imposto, já que em sua exclusiva visão, a não-cumulatividade se operaria pelo abatimento do imposto pago anteriormente.

Nesse sentido, da leitura da r. decisão recorrida verifica-se que o conceito da não-cumulatividade foi desvirtuado, haja vista que este deve ser entendido como tributação exclusiva do valor agregado em cada operação de uma cadeia, e não como mera compensação de imposto anteriormente recolhido.

Em outras palavras, a não cumulatividade consiste no direito à repartição da carga tributária entre as diversas fases de circulação do produto até atingir o consumidor final, de tal sorte que cada contribuinte arque somente com a fração do ônus tributário equivalente ao valor por ele agregado no ciclo produtivo.

E assim conclui às folhas 39 do Recurso Voluntário:

Sem o crédito relativo à operação de aquisição, tal como pretendido no presente caso pela d. Fiscalização e repisado pela r. decisão recorrida, a alíquota do imposto incidirá sobre o preço de saída, causando o recolhimento do IPI com base não só no "valor agregado", mas também sobre o custo da aquisição, aumentando artificialmente a carga tributária, para além dos limites traçados pelo constituinte.

Assim, a glosa de créditos mantida pela r. decisão recorrida implica, em última análise, a desnaturação da sistemática não-cumulativa, eis que a isenção se esvaece, transformando-se em mero diferimento.

Para contrapor o argumento, em nosso socorro vem a lição da Ilustre Relatora Maria Aparecida Martins de Paula, no **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3402-005.386**:

Como se sabe, a Constituição Federal proíbe a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe expressamente o seu art. 150, §6º:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Não obstante isso, entende a recorrente que o direito creditório sobre a aquisição de insumos isentos seria decorrente do próprio princípio constitucional da não cumulatividade, o que se confirmaria, a seu ver, com o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/79.

Conforme determinado no art. 153, IV e §3º da Constituição Federal, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Assim, o texto constitucional é expresso no sentido de garantir compensação da imposto de devido com o montante “cobrado” na operação anterior, razão pela qual, no presente caso, em que não houve a cobrança do tributo na aquisição de insumo em face da isenção não há o direito ao respectivo crédito.

Certamente que o fato de, em relação ao ICMS, haver comando específico expresso para a inexistência do direito ao creditamento na hipótese de entradas de insumos com isenção, não afasta, como crê a recorrente, a conclusão acima de que a vedação do crédito de IPI decorre da própria redação do inciso II do §3º do art. 153 da CF.

Nesse sentido também o art. 49 do CTN, recepcionado pela Constituição Federal, quando dispõe sobre o princípio da não cumulatividade do IPI, refere-se à diferença entre o montante

devido do imposto na saída dos produtos do estabelecimento e o "pago relativamente aos produtos nele entrados".

O art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, não pode socorrer a recorrente, eis que a isenção a que se refere o dispositivo diz respeito ao "produto" industrializado que sai do estabelecimento ("aplicados na industrialização, inclusive de produto isento"), e não aos insumos adquiridos ("aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem"):

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

[grifei]

No art. 11 da Lei nº 9.779/99, o legislador ordinário utilizou o termo "produto" para designar o bem industrializado que sai do estabelecimento, tanto que, ao mencionar novamente essa palavra, refere-se a "saída de outros produtos", ou seja, aqueles produtos que não sejam isentos ou tributados à alíquota zero; bem como, de outra parte, fez uso da expressão "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem" para designar os insumos que entram no estabelecimento contribuinte para depois serem "aplicados na industrialização" de produtos, inclusive isentos ou tributados à alíquota zero.

Dessa forma, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza o creditamento na aquisição de insumos isentos.

- Improcedência e ilegalidade da multa - Vedação ao Confisco.

Quanto ao princípio do não-confisco, e por conseguinte o princípio da razoabilidade – proporcionalidade, agasalha-se o entendimento o de que vem a ser essa uma limitação imposta pelo Legislador constituinte ao Legislador infraconstitucional (ordinário), portanto, não se podendo dizer que o princípio esteja direcionado à Administração Tributária.

- Cobrança de Juros sobre a Multa

A matéria já se encontra pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através de Súmula.

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.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Jorge Lima Abud.

Processo nº 11065.721801/2017-21
Acórdão n.º **3302-006.113**

S3-C3T2
Fl. 22
