



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

**Processo n°** 11070.721520/2017-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.589 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
**Recorrente** VONPAR REFRESCOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2017

**AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**  
**RESPONSABILIDADE PASSIVA.**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

**PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE**  
**CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.**

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

**COMPETÊNCIA. SUFRAMA. RECEITA FEDERAL.**  
**FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.**

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Nos atos de sua competência, a Suframa pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de classificação fiscal da mercadoria, cuja competência é do Auditor-Fiscal da Receita Federal com observância das regras próprias.

**"KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE.**

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 - "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão específica nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 para o conjunto.

**PENALIDADE. EXCLUSÃO. ACÓRDÃO DA CSRF. NORMA COMPLEMENTAR. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA DIVERSA.**

O art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 foi revogado tacitamente pelo art. 100 do CTN, que veio estabelecer que somente as decisões administrativas para as quais a lei atribuiu eficácia normativa poderiam ter o status de norma complementar no âmbito tributário.

Ademais, ainda que assim não fosse, no caso, a matéria sob discussão é exclusivamente a classificação fiscal, de forma que o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) acerca do direito ao crédito não poderia trazer nenhum proveito à recorrente no presente litígio.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. 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. (Súmula CARF nº 108).

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, quanto a preliminar de ilegitimidade passiva e a não incidência de juros de mora sobre a multa; (ii) por maioria de votos, quanto (ii.1) a preliminar de alteração de critério jurídico. Vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, que dava provimento ao recurso neste ponto; (ii.2) ao argumento de mérito quanto a coisa julgada formada no Mandado de Segurança individual. Vencidos os

Conselheiros Cynthia Elena de Campos (relatora), Diego Diniz Ribeiro e Maysa de Sá Pittondo Deligne que davam provimento ao recurso neste ponto; (ii.3) ao argumento da competência da SUFRAMA. Vencidas as Conselheiras Cynthia Elena de Campos (relatora) e Maysa de Sá Pittondo Deligne que davam provimento ao recurso neste ponto; (iii) pelo voto de qualidade, quanto (iii.1) ao argumento da classificação fiscal das mercadorias. Vencidos os Conselheiros Cynthia Elena de Campos (relatora), Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurenttis Galkowicz que davam provimento ao recurso neste item. (iii.2) ao argumento da multa proporcional. Vencidos os Conselheiros Cynthia Elena de Campos (relatora), Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurenttis Galkowicz que davam provimento ao recurso neste item. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurenttis Galkowicz não conheciam do Recurso quanto ao tópico 4.2.2 do voto da relatora por entenderem que não é pertinente para o presente processo. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurenttis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-62.189, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário constituído.

A autuação de fls. 5.061 a 5.093 foi lavrada no valor total de R\$ 51.000.591,44 (cinquenta e um milhões, quinhentos e noventa e um reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 24.509.767,39 a título de imposto, R\$ 8.108.498,79 a título de juros de mora, R\$ 18.382.325,26 a título de multa proporcional.

O Auditor Fiscal apurou suposto aproveitamento indevido de créditos incentivados oriundos de insumos adquiridos de fornecedor localizado em Manaus/AM, resultando nas seguintes conclusões:

*\* Auto de Infração para cobrança do crédito tributário decorrente do aproveitamento indevido de créditos incentivados, cobrando-se o imposto que deixou de ser recolhido nas saídas nos meses de fevereiro a junho, setembro e dezembro de 2013, fevereiro, abril a junho de 2014 e junho de 2017;*

*\* Nos demais períodos de apuração abrangidos pela ação fiscal o contribuinte apurou saldos credores. Foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal, conforme demonstrados em planilhas integrantes do processo.*

O período da autuação se refere a janeiro de 2013 até junho de 2017, sendo invocado pela fiscalização o seguinte enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2016:

*- Decreto nº 435/1992 (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias NESH)*

*- IN RFB nº 807/2008 e IN RFB nº 1.260/2012 (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias NESH)*

*- Arts. 15, 16, 17, 24, inciso II, 81, inciso II, 95, inciso III, 181, 186, §§ 2º e 3º, 237, 256, 257, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/10)*

*- Decreto nº 7.660/2011 e alterações posteriores (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI)*

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/05/2017:

*- Decreto nº 435/1992 (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias NESH)*

*- IN RFB nº 807/2008 e IN RFB nº 1.260/2012 (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias NESH)*

*- Arts. 15, 16, 17, 24, inciso II, 81, inciso II, 95, inciso III, 181, 186, §§ 2º e 3º, 237, 256, 257, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/10)*

*- Decreto nº 8.950/2016 (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI).*

Em síntese, a equipe de fiscalização concluiu que:

*\* A Contribuinte não poderia aproveitar créditos do IPI com base no art. 237, do RIPI, de 2010, correspondente ao art. 175 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, porque os produtos fornecidos por Recofarma não fazem jus à isenção do art. 82, III, do RIPI, de 2002, correspondente ao art. 95, III, do RIPI, 2010 (Amazônia Ocidental), uma vez que não foram empregadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;*

\* O Mandado de Segurança Individual impetrado pela Contribuinte (RE 212.4842) analisou sobre o Princípio da Não Cumulatividade e concedeu o direito de crédito do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, mas não abordou sobre os créditos originados da aquisição de "Kits" fornecidos pela Recofarma, cuja entrada ocorreu sob incidência com alíquota zero;

\* Os "kits" fornecidos pela Recofarma se referem a embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte. Os componentes dos "kits", exceto os elaborados com extrato de guaraná, não fazem jus à isenção do art. 95, inciso III, do RIPI, de 2010, e, no caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria tampouco faz jus à isenção do art. 81, II, do mesmo RIPI, de 2010, que exclui de sua abrangência os produtos industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento;

\* Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: (a) ser uma preparação composta; (b) não ser alcoólica; (c) caracterizar-se como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) ser própria para elaboração de bebida da posição 22.02 e (e) ter capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. No caso, o interessado pretende enquadrar no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI componentes de um "kit" que atendem, no máximo, às condições citadas nas letras (a), (b) e (d), restando inviável o pretendido enquadramento;

\* A classificação individualizada desses componentes, que podem ser preparações ou matérias puras, importa, na maioria dos casos, na alíquota zero do IPI, resultando em crédito do IPI, "calculado como se devido fosse", igual a zero. Nas situações em que a classificação fiscal individualizada importa alíquota superior a zero, o crédito não é devido, porquanto a descrição dos produtos nas notas fiscais é de mercadoria única, correspondente a "concentrados" apresentados em "kits", referentes aos diversos refrigerantes, sem especificar os componentes e respectivos valores.

A Contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 5316-5385), o que fez com os seguintes argumentos:

i) As notas fiscais das fls. 74 a 3151 mostram que os concentrados são beneficiados por duas isenções:

*(a) Isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010, que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI para o impugnante foi assegurado, expressa e especificamente, pela coisa julgada formada no MS nº 91.0009552-4 e RE nº 212.484-2/RS, das fls. 11 a 73; e*

*(b) Isenção art. 95, III, do RIPI, de 2010, que tem base legal no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a qual não foi objeto do referido MS nº 91.0009552-4, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do citado art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, desde que o insumo seja elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.*

ii) Configura-se a ausência de responsabilidade pelo erro de classificação, pois é terceiro adquirente dos concentrados para refrigerantes e que o fornecedor Recofarma foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a utilização pelo impugnante da respectiva alíquota para cálculo do crédito do imposto;

iii) Apropriou do crédito do IPI conforme expressamente reconhecido pela coisa julgada formada no MS nº 91.0009552-4, no caso da isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, e/ou por disposição legal, no caso da isenção do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975;

iv) Configura-se alteração de critério jurídico, com violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que por meio do Acórdão nº 3402-002.900 foi mantido o crédito de IPI calculado pela alíquota de 20%, cancelando o auto de infração lavrado contra a Recorrente naquele período. Portanto, até 29/01/2016 tem o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos, calculado à alíquota de 20%, correspondente à posição 21.06.90.10, EX 01, sendo que o novo critério jurídico utilizado pela autoridade fiscal não poderia retroagir;

v) Competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal de produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:

*- A Suframa definiu o produto elaborado por Recofarma como concentrado para refrigerantes, entendido como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado, bem como efetuou a classificação fiscal desse produto, conforme Resolução do CAS nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.*

*- Trata sobre o Processo Produtivo Básico definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que conceitua o referido produto como "concentrado para bebidas não alcoólicas (código 0653);*

*- A Suframa confirma que Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28 de agosto de 2015, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26 de setembro de 2014, expedidos pela Suframa e apresentados em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola.*

vi) Classificação fiscal segundo as RGI/SH e Nesh:

*- Segundo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (NESH), o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) confirma que os concentrados entregues em forma de "kits" devem ser classificados numa mesma posição, uma vez que tais concentrados constituem "mercadoria unitária";*

*- As Notas Explicativas III, a), e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2 b) esclarecem que a aplicação da Regra Geral*

*de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há posição específica para classificar a mercadorias, o que ocorreria na hipótese com a posição 21.06.90.10 Ex. 01 e Ex. 02;*

*- O fato de os concentrados fornecidos pela RECOFARMA não terem sido previamente homogeneizados não significa que não estejam prontos para uso pelo fabricante de refrigerantes;*

*- Após ingresso dos concentrados no estabelecimento, todo processo produtivo se refere à elaboração de refrigerantes, confirmando a classificação fiscal em razão da destinação da mercadoria;*

*- Apresentou parecer do Instituto Nacional de Tecnologia, com a conclusão de que se trata de “produto único”, concluindo que a regra a ser aplicada ao presente caso é a RGI-1.*

vii) Aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional;

viii) Ilegalidade do auto de infração por alteração do critério jurídico, uma vez que a fiscalização concluiu que a maioria das partes do produto estariam classificadas em posições cujas alíquotas são iguais a zero, porém reconhecendo que uma das partes integrantes deveria ser classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5% e, no entanto, deixou de calcular este crédito por aplicação do artigo 142 do Código Tributário Nacional;

ix) Falta de provas para embasar a autuação;

x) Direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67. A decisão não deixou de reconhecer a existência do MSI nº 91.0009552-4, mas deixou de reconhecer o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão de ter glosados a alíquota utilizada para calcular o respectivo crédito, face ao suposto erro de classificação fiscal;

xi) Direito ao crédito relativo à isenção do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Os referidos produtos também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, que foi outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2001, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, como consta das respectivas notas fiscais. Aplica-se o disposto no art. 24 do DL nº 4.657/42, transcrito no item 5.32., que veda a declaração de invalidade das situações já constituídas que foram embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas;

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

xiii) Incidência do artigo 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964 para afastar a multa aplicada em autuação;

xiv) Exclusão da multa por incidência dos artigos 486, II, “a”, do RIPI/2002 e 567, II, “a”, do RIPI/2010;

xv) Descabimento de juros sobre a multa de ofício.

A 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS não acatou os argumentos da defesa, proferindo o v. Acórdão nº 10-62.189 com a seguinte Ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2017*

**ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.**

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2017*

**INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. LAUDOS OU PARECERES.**

*Os laudos ou pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. Para esse efeito, deverão ter sido emitidos por determinação da autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, situação em que haverá oportunidade de formulação de quesitos pelo impugnante, pelo autor do procedimento fiscal e pela autoridade julgadora.*

*Laudos ou pareceres emitidos por iniciativa exclusiva do impugnante ou de terceiros, sem passar pelo crivo da autoridade julgadora, serão analisados como provas, sem ser de adoção obrigatória, podendo a autoridade julgadora solicitar outros a qualquer dos órgãos oficiais antes mencionados.*

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

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2017*

**AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ISENÇÃO.**

*É incabível a isenção do IPI na saída de produtos que não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, por estabelecimentos industriais localizados naquela região.*

**AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO COMO INCENTIVO. GLOSA.**

*É ilegítimo o crédito incentivado do IPI, calculado como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos supostamente com a isenção da Amazônia Ocidental, que se verificou inaplicável.*

**AQUISIÇÕES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.**

*É incabível a isenção do IPI na saída de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento.*

**AQUISIÇÕES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. GLOSA.**

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

*É ressalvado o direito de o interessado neste processo escriturar créditos nas condições antes referidas, em cumprimento aos estritos termos de decisão judicial transitada em julgado, em mandado de segurança por ele impetrado.*

**AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI NO ÂMBITO DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. PREVISÃO LEGAL DE CRÉDITO, EM FAVOR DO ADQUIRENTE, DO IPI CALCULADO COMO SE DEVIDO FOSSE. GLOSA. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI NO ÂMBITO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO, PARA CRÉDITO DO IMPOSTO POTENCIALMENTE INCIDENTE. GLOSA. CRÉDITO DO IPI “POTENCIALMENTE INCIDENTE” OU “CALCULADO COMO SE DEVIDO FOSSE” IGUAL A ZERO. GLOSA.**

*É correta a glosa de crédito do IPI, “potencialmente incidente”, “incidente” ou “calculado como se devido fosse”, na aquisição de “kits” constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas. Tais “kits” não podem ser classificados, como mercadoria única, no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao qual corresponde a alíquota de 20%, utilizada pelo adquirente dos “kits” para cálculo do crédito, devendo-se classificar os respectivos componentes de forma individualizada, em códigos da TIPI aos quais corresponde, em sua maioria, alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI, “potencialmente incidente”, “incidente” ou “calculado como se devido fosse”, igual a zero.*

**SUFRAMA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS.**

*Nos atos de sua competência, a Suframa pode tratar “kits” constituídos por diferentes componentes acondicionados*

*separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, como se fossem mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os correspondentes objetivos. Para fins de classificação fiscal dos produtos na Tabela de Incidência do IPI, o tratamento dos referidos “kits”, como mercadoria única, é excluído pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI/SH) e respectivas Notas Explicativas (Nesh).*

#### *ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*A observância dos atos normativos expedidos no âmbito da Suframa não tem o condão de excluir a imposição de penalidades por infração à legislação tributária, tampouco a cobrança de juros de mora. Prejudicado o pedido de exclusão de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, pela inexistência de previsão legal para essa atualização e por ser matéria estranha ao lançamento de ofício.*

*Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.*

#### *ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA.*

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

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

*A interpretação favorável ao acusado, em caso de dúvida, se aplica à lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, e não às RGI/SH. Se fosse aplicável à inobservância das RGI/SH, a inexistência de dúvida impediria eventual interpretação favorável ao acusado.*

#### *ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.*

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

#### *ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

*Carece de fundamento a alegação de ilegalidade do auto de infração que não considerou créditos na reconstituição da*

*escrita fiscal, pela ausência de elementos para cálculo do valor do crédito nos documentos que lhes confeririam legitimidade.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A Contribuinte foi intimada da decisão de 1ª Instância pela via eletrônica em data de 26/06/2018 (Termo de Ciência por Abertura de mensagem de fls. 5699).

O Recurso Voluntário de fls. 5739 a 5797 foi interposto em data de 24/07/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 5700), pelo qual pede a reforma da decisão de primeira instância para cancelamento do auto de infração e extinção do crédito tributário exigido, o que fez com os mesmos argumentos apresentados em peça de impugnação, acima já mencionados.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Da delimitação da lide**

A decisão recorrida delimitou a análise do direito ao crédito da Contribuinte da seguinte forma:

*As notas fiscais respectivas foram emitidas pelo fornecedor Recofarma sem lançamento (destaque) do IPI, por considerar os “kits” isentos desse imposto pelos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº*

356, de 1968. Eis a transcrição dos referidos artigos do RIPI, e também do art. 237 do mesmo diploma:

(...)

*Passando ao exame da glosa de crédito incentivado sob o enfoque do art. 237 do RIPI, de 2010, que remete ao art. 95, III, do mesmo diploma, o litígio deve ser examinado sob duas perspectivas:*

*a) se os componentes dos “kits” fornecidos por Recofarma fazem jus, efetivamente, à isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010; e*

*b) caso os componentes dos “kits” façam jus à referida isenção, deve-se perquirir se o cálculo do IPI, “como se devido fosse”, resulta em valor para crédito na escrita fiscal do adquirente.*

*Com respeito ao caso concreto, consta no Relatório de Ação Fiscal que o interessado não faz jus a créditos do IPI com base no art. 237, do RIPI, de 2010, correspondente ao art. 175 do RIPI, de 2002, porque os produtos fornecidos por Recofarma não são beneficiados pela isenção do art. 82, III, do RIPI, de 2002, correspondente ao art. 95, III, do RIPI, 2010 conforme explicado nos itens 12 a 70 do Termo de Verificação Fiscal elaborado em 29 de dezembro de 2014 no processo 11070.722571/2014-03, também de interesse de Vonpar.*

### **3. Preliminares**

#### **3.1. Alegação de ilegitimidade passiva da Recorrente**

Alega a Recorrente que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que agiu de forma lícita e correta ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA, sendo que não tem a obrigação de verificar a correção indicada pela fornecedora da mercadoria.

Não assiste razão à Contribuinte, uma vez que a obrigatoriedade de verificação sobre as exigências quanto à classificação fiscal da mercadoria adquirida é prevista pelo artigo 327 do RIPI/2010<sup>1</sup>.

Ademais, independente de estar correto ou não o Código NCM em análise, aplica-se igualmente o artigo 136 do Código Tributário Nacional, pelo qual a responsabilidade por infrações independe da vontade do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Considerando que a Recorrente se apropriou do crédito tido pela fiscalização como indevido, não há que se falar em ilegitimidade passiva em razão de a fornecedora ter emitido as respectivas Notas Fiscais informando a classificação fiscal dos produtos.

---

<sup>1</sup> Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

### 3.2. Alegação de alteração de critério jurídico

Argumenta a Recorrente que:

*i) O Auto de Infração violou o artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores a Autoridade Fiscal tinha o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária do IPI, inclusive o direito ao crédito, a classificação fiscal e respectiva alíquota;*

*ii) Através do Acórdão nº 3402-002.900 o auto de infração foi cancelado, mantendo o crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos, calculados à alíquota de 27% correspondente à posição 21.06.90.10, Ex. 10;*

*iii) A utilização de novo critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal somente poderia alcançar fatos geradores posteriores a 29/01/2016.*

Não assiste razão à defesa, uma vez que não ocorreu, neste caso, alteração da valoração jurídica dos fatos, passível de ser considerada como revisão de lançamento por "erro de direito".

A ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

A autuação ora contestada versa sobre análise quanto à classificação fiscal adotada pela Contribuinte na apropriação dos créditos questionados, o que não foi objeto do procedimento anterior, resultando na possibilidade de novo lançamento.

Ademais, não se trata de um mesmo lançamento sobre idênticos fatos geradores, mas sim de lançamentos autônomos sobre períodos diversos.

E, não se tratando de revisão do lançamento anterior, não há que se falar em alteração de critério jurídico, motivo pelo qual deve ser afastado tal argumento da defesa.

## 4. Mérito

### 4.1. Coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual nº 91.0009552-4 (Recurso Extraordinário nº 212.484-RS).

A Recorrente pede que seja reconhecido o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67, argumentando que a decisão não deixou de reconhecer a existência do MSI nº 91.0009552-4, mas deixou de reconhecer o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão de ter glosados a alíquota utilizada para calcular o respectivo crédito, face ao suposto erro de classificação fiscal.

O Ilustre Auditor Fiscal concluiu no Termo de Verificação Fiscal que o Mandado de Segurança Individual impetrado pela Contribuinte (RE 212.4842) tratou sobre o

Princípio da Não Cumulatividade e concedeu o direito de crédito do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, mas não abordou sobre os créditos originados da aquisição de "Kits" fornecidos pela Recofarma, cuja entrada ocorreu sob incidência com alíquota zero.

Da análise dos autos, verifico que o processo judicial abordou a matéria referente ao direito creditório sobre os concentrados adquiridos de fornecedores sediados na Zona Franca de Manaus que fabricam o produto classificado na posição 3606.90.01 da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410/88.

A Impetrante alega que o produto em questão é classificado na posição 3606.90.01 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI e está isento do imposto na saída do estabelecimento sediado na ZFM, chegando ao seu estabelecimento coberto pela isenção. Aduz que, segundo o próprio Regulamento do IPI, em seu art. 82, XI, poderá haver a compensação do crédito do IPI pelo adquirente de produto com a isenção do art. 45, XXVI, como se devido fosse, desde que seja ele empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

A Segurança foi concedida através da sentença nº 1001/94, proferida pela Justiça Federal do Estado do Rio Grande do Sul, anexada pela Contribuinte às fls. 36-38, pela qual é possível verificar que fora analisada a aquisição de tais produtos classificados na posição 3606.90.01 da TIPI, com a conclusão pelo direito creditório sobre as aquisições isentas, originadas de estabelecimentos sediados na Zona Franca de Manaus, autorizando a compensação mediante o emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto. Vejamos a parte dispositiva abaixo colacionada:

#### DIANTE DO EXPOSTO

Julgo procedente a ação, concedendo a segurança para declarar a existência do direito líquido e certo da impetrante em abater do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-credito do IPI potencialmente incidente na operação anterior de que participe como adquirente de produtos industrializados sujeitos à isenção pela proveniência da Zona Franca de Manaus.

A sentença foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região através do julgamento ao Recurso de Apelação nº 95.04.37384-4-RS (fls. 40), conforme Ementa abaixo:

#### EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não-cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CR/88, arts. 153, § 4º, inc. I e 155, § 2º, incs. I e II).

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal, à unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa "ex officio" nos termos do relatório e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 18 de julho de 1996

A União Federal interpôs o Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RS, não conhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

Destaco que a matéria em análise foi objeto de discussão neste Colegiado através do Recurso de Ofício interposto no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.733814/2013-21, o qual questionava decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Porto Alegre/RS, julgando procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte ao reconhecer como legítimo o aproveitamento de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), com fundamento em decisão judicial definitiva em seu favor.

Naquele processo foi negado provimento ao Recurso de Ofício por unanimidade de votos através do v. **Acórdão nº 3402-002.900**, de relatoria da Ilustre Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, proferido com a seguinte Ementa:

*IPI. CRÉDITO. PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. COISA JULGADA. OBSERVÂNCIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.*

*A autoridade administrativa está adstrita a aplicar exatamente o comando determinado pelo Poder Judiciário, sem qualquer margem de discricionariedade. Assim, estando o contribuinte munido de decisão transitada em julgado que lhe garante o direito ao crédito de IPI, relativo à entrada de produtos que gozam de isenção da Zona Franca de Manaus, cabe à Administração Pública reconhecer tal direito creditório. IPI. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. INEXIGÊNCIA. SALDO CREDOR NO PERÍODO. MULTA. RETIFICAÇÃO ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. Sendo comprovadamente existente o saldo credor de IPI no período em que o contribuinte equivocadamente escriturou crédito decorrente de simples faturamento de mercadoria consubstanciada em nota fiscal de venda para entrega futura, além de posteriormente a entrada da mercadoria ter efetivamente ocorrido sem a tomada dos mesmos créditos, não há falta de pagamento do imposto a ser cobrada pela fiscalização. Ademais, a inexistência de “falta de pagamento”, acompanhada da retificação do erro escusável, autoriza a não aplicação da multa pela autoridade julgadora.*

O objeto da discussão no processo em referência foi delimitado no relatório do r. voto, conforme abaixo transcrito:

*A auditoria está descrita no Termo de Constatação Fiscal. Com relação aos créditos oriundos de insumos isentos, **o autuante registra que decorrem de aquisições dos produtos identificados como "concentrados" para diversas marcas de refrigerantes, contendo kits que se apresentam como vários volumes de partes separadas, fornecidos pela empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA ("Recofarma"), CNPJ 61.454.393/000106, situada na Zona Franca de Manaus, que produz e distribui kits para refrigerantes do grupo Coca-Cola, trabalhando em conjunto com diversas fábricas engarrafadoras que atuam em regime de franquia, como é o caso da autuada***

**VONPAR REFRESCOS S.A. ("Vonpar"). Nas notas fiscais de saída emitidas por Recofarma, não há destaque de IPI, tendo sido registrado que os produtos estariam isentos com base no art. 69, inciso I, e art. 82, inc. III, do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002). Sobre o valor destes produtos a autuada calculou crédito mediante aplicação de alíquota de 27%, prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) para o Ex 01 do código 2106.90.10 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, escriturando o resultado no Livro Registro de Apuração do IPI.**

*Assevera a fiscalização que a saída de produtos com a isenção prevista no art. 69, inc. II do RIPI/2002 não legitima o aproveitamento de créditos, por falta de previsão legal. Por força do art. 175 do mesmo Regulamento, tal aproveitamento somente é permitido nas aquisições a que alude o art. 82, inc. III do RIPI/2002, ou seja, 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 e 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)".*

*No caso presente, foram utilizadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional apenas nos kits para guaraná, enquanto nos demais kits todos os ingredientes utilizados são produtos químicos prontos, industrializados, a saber: corante caramelo, cafeína e álcool etílico.*

**A fiscalização também entendeu que a coisa julgada formada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-RS não seria aplicável ao caso por ser genérica, não considerando as normas específicas relativas à Zona Franca de Manaus.**  
(sem destaques no texto original)

Observo que a decisão administrativa transitou em julgado e o processo encontra-se arquivado, como se constata da Consulta de Processos pelo Comprot - Comunicação e Processo<sup>2</sup>.

**Considerando tratar-se de autuação que afasta os efeitos da coisa julgada proferida no Recurso Extraordinário nº 212.484/RS, originado do Mandado de Segurança nº 91.00095524, entendo que igualmente neste caso deve ser considerada a decisão judicial que garantiu o direito creditório à Contribuinte.**

**Com isso, peço *vênia* para emprestar os fundamentos irretocáveis do voto condutor do citado acórdão, os quais transcrevo abaixo por expressar de maneira suficiente o posicionamento que adoto sobre a matéria em análise:**

<sup>2</sup> <https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta-dados.html>

*Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos (fls 172 e ss), constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item 11.2 do Termo de Constatação Fiscal.*

*Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998 (fls 229), ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado (outubro de 2007 a dezembro de 2008) neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil). Assim, os itens 01 e 03 do auto de infração, os quais se embasam justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, devem ser cancelados.*

*Registre-se que, no presente caso, não é necessário – como normalmente ocorre adentrar na questão do histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto, que, como argumentam os contribuintes de modo geral, diferencia-se da situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. Estes seriam entendidos como um assunto “especial” no STF, em relação ao assunto “geral” de crédito de IPI de operações com alíquota zero, isentas ou não tributadas, os quais, como é consabido, não dão direito ao crédito do imposto, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891. A alegada diferenciação das duas situações se depreenderia do RE n. 592.891, que parece dar tratamento diferenciado ao crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida, mas o julgamento encontra-se ainda pendente.*

*Com efeito, tal discussão é despicienda in casu. Afinal, o contribuinte ora recorrido possui decisão individual e concreta que lhe beneficia (o RE 212.484, tão conhecido e citado nas discussões sobre o tema), não dependendo de antigos ou eventuais novos entendimentos exarados em processos com força vinculante e efeito erga omnes proferidos pelo STF. Basta, no presente caso, que se respeite a autoridade da coisa julgada entre as partes ali firmada. Assim, exatamente por constar como parte do RE 212.484, a Vonpar Refrescos S.A. deve ser tratada de forma distinta daquela que prevalece nos recentes julgados proferidos pelo CARF, que não reconhecem o direito dos contribuintes ao crédito de IPI ora em discussão (Processo n. 10735.903077/201082, Acórdão n. 34030003.242 e Processo n.*

*10283.005286/200729, Acórdão 3403003.613). É verdade que tal situação pode criar desigualdade entre a Vonpar Refrescos S.A. e os demais contribuintes. Porém não cabe a este órgão julgador resolver esta eventual externalidade concorrencial, mas sim decidir conforme a lei.*

*Em outros termos, certa ou errada a decisão proferida pelo STF no RE 212.484, cujo entendimento pode ser ou não alterado para terceiros pela decisão a ser proferida no RE 592.891, dotado de repercussão geral, neste caso específico que está sob julgamento há coisa julgada cogente entre as partes (Vonpar Refrescos S.A. e União Federal), cuja superior hierarquia deve guiar a Administração Pública.*

*Consigno, por fim, que a coisa julgada configura instituto próprio do Estado Democrático de Direito, em que o zelo pela segurança jurídica tem papel primordial para a efetivação dos valores jurídicos constitucionais<sup>3</sup>. Na Constituição de 1988, este instituto teve lugar dentre as garantias fundamentais (artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição), possuindo, portanto, o status maior de cláusula pétrea da ordem jurídica, não podendo ser alterada sequer por atividade do constituinte derivado via emenda à Constituição (artigo 60, § 4º, CF/88). Afinal, a coisa julgada possui o condão de trazer a imutabilidade e definitividade aos efeitos da sentença, configurando “uma das mais representativas expressões de segurança jurídica.”<sup>4</sup> O Código de Processo civil determinou, igualmente, que, uma vez configurada a coisa julgada formal, não haverá mais espaço algum para que se discutam os exatos dizeres que foram colocados na sentença, salvo nas estreitas hipóteses em que a lei designa situações para tal afastamento, como decisão fundamentada de revisão proferida pelo próprio juízo ou os casos da ação rescisória (artigo 485, CPC).*

*Neste caso, não há notícia de ação rescisória manejada pela Fazenda Nacional buscando reverter o entendimento transitado em julgado no RE 212.484 em favor do contribuinte Por conseguinte, não resta outro caminho a este Conselho se não reconhecer o direito ao crédito de IPI da Vonpar Refrescos S.A., nos exatos moldes da decisão transitada em julgado no RE n. 212.484, oriundo do Mandado de Segurança n. 91.00095524.*

Ademais, o posicionamento adotado pela Ilustre Conselheira Relatora naquele voto foi ratificado pelos Ilustres Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro em julgamento do PAF nº 11070.720250/2015-47, originado da autuação sobre a mesma Contribuinte e com o mesmo objeto, em especial quanto à discussão sobre a classificação fiscal apontada pela fiscalização, referente ao período de abril até dezembro de 2010, os quais igualmente entenderam pela garantia do direito ao aproveitamento dos créditos amparado pela coisa julgada, conforme votos proferidos no Acórdão 3402-03.799, abaixo citados:

---

<sup>3</sup> Laurentiis, Thais Catib de. Embargos à Execução, coisa julgada e inconstitucionalidade: uma análise das questões controvertidas acerca do art. 741, parágrafo único do Código de Processo Civil, Revista Dialética de Direito Processual n. 118, jan 2013, p. 127 – 151.

<sup>4</sup> Torres, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 447.

**Voto do Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto:****Relatório**

*Trata-se de auto de infração lavrado contra a VONPAR REFRESCOS S.A. ("VONPAR") pela fiscalização para exigir Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e respectivos juros de mora e multa de ofício. O tributo lançado representa saldos devedores apurados na escrita após a glosa de créditos decorrentes de aquisições de insumos isentos (kits de concentrados para refrigerantes) feitas à empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA ("RECOFARMA"), CNPJ 61.454.393/000106, situada na Zona Franca de Manaus.*

*As razões apresentadas no Termo de Verificação Fiscal para a glosa dos créditos foram as seguintes:*

*1) no processo de industrialização destes insumos não foram empregadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, o que afasta o reconhecimento da isenção prevista no art. 82, inciso III, do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002) e, por sua vez, impede a utilização dos créditos como previsto no art. 175 do mesmo Regulamento.*

*2) nenhum dos componentes dos kits para refrigerantes se enquadraria no Ex 1 da NCM 2106.90.10, o que exclui a aplicação da alíquota de 27% adotada pela adquirente no cálculo dos créditos, ou seja, mesmo que houvesse direito ao crédito previsto no artigo 175 do RIPI/2002, o valor do imposto calculado como se devido fosse seria zero.*

*A respeito do fundamento nº 01, a autoridade reconhece a existência de coisa julgada em Mandado de Segurança Individual impetrado pela VONPAR no RE 212.4842, mas sustenta o Auditor Fiscal que referida decisão analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, não adentrando nas normas específicas da Zona Franca de Manaus, e que o tema foi reexaminado durante a análise de Embargos de Declaração interpostos nos autos do RE nº 566.819/RS, para afastar a sua eficácia no caso.*

*A respeito do fundamento nº 02, discorre a classificação adotada para os kits para refrigerantes, no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, que é próprio para preparações compostas, entendendo que não sendo possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado. Os componentes dos kits adquiridos pela fiscalizada apresentam, cada um, suas próprias características individuais, e podem ser aplicadas em qualquer produto da indústria de alimentos e fármacos, pormenorizadamente descrito nos itens 73 e seguintes do TVF. Em síntese, o autuante concluiu que todos os componentes dos kits para refrigerantes, objeto de Laudos Técnicos elaborados no curso da ação fiscal de abrangência nacional antes citada, são classificados em códigos tributados à alíquota zero, com exceção*

*dos componentes que se classificam no código 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%. Estando caracterizada a impossibilidade de enquadrar os kits para refrigerantes no Ex 01 do código 2106.90.10, seria indevida a utilização da alíquota de 27% para cálculo dos créditos.*

(...)

## **II) Do Mérito**

### **1) Do Direito do Contribuinte em Função de Decisão Judicial Transitada em Julgado em seu favor**

*Tal matéria é velha conhecida deste Colegiado, e já foi por ele minuciosamente enfrentada, em especial no irretocável voto proferido pela Ilustra Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, no Acórdão CARF nº 3402002.900, julgado em Janeiro de 2016, na qual figurava como parte também a VONPAR, pelo que adiro sem ressalvas ao entendimento lá esposado, o qual reproduzo abaixo (fazendo as devidas adaptações), seguro do acerto de suas razões.*

*A Recorrente, na persecução de suas atividades sociais, adquiriu da empresa RECOFARMA um “concentrado” que é isento de IPI, com fulcro no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, uma vez que se trata de produto oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeito ao IPI. Entendendo estar amparada pela decisão judicial proferida no bojo do Mandado de Segurança n. 91.00095524, a Recorrida tomou crédito de IPI, aplicando a alíquota de 27% prevista na Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”) sobre o valor destes produtos.*

*A seu turno, a autoridade fiscal entendeu que o julgamento final da citada ação judicial não se aplica ao presente caso, porque as decisões nela proferidas seriam genéricas e não teriam analisado as normas particulares da Zona Franca de Manaus no que diz respeito ao creditamento de IPI.*

*Cumpre, então, confirmar se o objeto deste processo administrativo está englobado ou não pela decisão judicial proferida no Mandado de Segurança n. 91.00095524, o qual foi objeto de julgamento de Apelação pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AMS n. 95.04.373844) e posteriormente levado à apreciação do Supremo Tribunal Federal (“STF”) no RE 212.4842/RS.*

*Pois bem. Logo no início da petição inicial do referido writ, ao tratar dos fatos que deram origem ao direito líquido e certo pleiteado judicialmente, o contribuinte esclarece que se dedica à industrialização e comercialização de refrigerantes, elaborados a partir de concentrados de refrigerantes adquiridos de outras empresa. Passa então a relatar que sobreveio a adquirir tais produtos de fornecedor alocado na Zona Franca de Manaus, beneficiado por isenção do IPI justamente em razão de estar ali geograficamente situado, bem como por cumprir as demais determinações legais. Contudo, assume que este benefício não é aquele previstos como capaz de gerar crédito de IPI, conforme o Decreto n. 87.981/82 (RIPI então vigente), artigos 45 e 82,*

*inciso VI e XXVI, e justamente por essa razão recorre ao Poder Judiciário para buscar o direito ao creditamento do IPI pela entrada de produtos advindos de fornecedor isento da Zona Franca de Manaus. Ao final de suas razões de fato e de direito, traz o seguinte pedido, que é de fundamental observação, uma vez que é o que traça os limites da lide e a amplitude da coisa julgada. In verbis:*

"...  
Pelo exposto, requer a impetrante:  
...  
f) seja, em sentença, ao final garantido o direito líquido e certo da impetrante aos créditos de IPI relativos as compras procedentes da Zona Franca de Manaus, de concentrado de refrigerantes, isento, as alíquotas de incidência relativas a este produto, devido pelas indústrias localizadas fora da Zona Franca de Manaus."  
(Doc. 02)

*Diante deste cenário, a sentença proferida em primeiro grau traz expressamente em seu relatório a discussão sobre as isenções de IPI para concentrados de refrigerante oriundos da Zona Franca de Manaus, como se constata dos trechos colacionados abaixo:*

(...)

*Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.*

### **Declaração de voto do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro:**

*1. Tomo a liberdade de, independentemente do brilhantismo do voto do r.Relator do caso, acrescentar algumas considerações a respeito da alegação de coisa julgada aduzida pelo contribuinte em seu recurso voluntário.*

*2. Nesse sentido, insta destacar que o recorrente impetrou o mandado de segurança individual n. 91.00095524, oportunidade em que vindicou o direito de ver assegurado o direito a créditos de IPI relativos às aquisições de concentrados para refrigerantes classificados na posição n. 21.06.90.01 da TIPI/88 e sujeitos a isenção, porque tais aquisições seriam egressas da Zona Franca de Manaus. Na inicial do mandamus consta o seguinte pedido: reconhecimento dos créditos IPI relativos a compras da Zona Franca de Manaus de concentrados de refrigerantes, ou seja, o xarope, isentos nas alíquotas incidentes relativas a este produto.*

3. Logo, o primeiro aspecto a ser considerado para fins da delimitação da coisa julgada é o pedido apresentado na inicial do writ, na medida em que tal pedido conforma a atividade judicante, i.e., delimita a sua extensão. Daí falar-se, inclusive, em princípio da adstrição no processo civil e da proibição de julgamentos ultra, extra e citra petita.

**4. Não obstante, apesar da importância do pedido para o exercício da atividade judicante, é óbvio que o elemento da inicial não pode ser analisado como se fosse uma ilha, ou seja, completamente isolado do contexto petitório em que se encontra inserido.** Em outros termos, a inicial de uma determinada demanda deve ser vista sob uma perspectiva holística, no qual se destaca, dentre outros elementos fundamentais, o pedido formulado pelo autor. Tenho que esta conclusão é insita do ordenamento processual e está devidamente incorporada no CPC/2015 em razão do que dispõe seu art. 322, § 2º, in verbis:

Art. 322. O pedido deve ser certo.

(...)

§ 2º A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé.

**5. Diante deste quadro, é possível perceber que no citado mandado de segurança individual n. 91.00095524 o que se discute é exatamente o direito ao crédito decorrente da aquisição de concentrados da ZFM para a produção de refrigerantes pela recorrente. Há, inclusive, o apontamento do código do NCM do citado produto com a sua consequente individualização. Este é o quadro fático sobre o qual a citada lide se desenvolveu e que, em momento algum, foi questionado pela União no aludido mandamus.**

**6. Ressalte-se, inclusive, que no voto proferido pelo STF para o caso (RE n. 212.484), o. então Ministro Nelson Jobim faz referência expressa à caracterização do produto adquirido pela Recorrente. Logo, se no citado mandamus o recorrente conformou inadequadamente o produto<sup>5</sup> para o qual vindicou o crédito de IPI, o que decorreria (pretensamente) da sua indevida classificação fiscal, tal questão deveria ter sido objeto de questionamento naquela demanda judicial por parte da União, sob pena de tal discussão ser considerada como questionada judicialmente e repelida. É o que dispunha o art. 474 do CPC/73<sup>6</sup>, vigente à época, e que agora encontra guarida no art. 508 do CPC/2015<sup>7</sup>.**

**7. Em verdade, o que a União tenta por intermédio da fiscalização aqui tratada é, em última análise, dar um indevido efeito rescisório para a autuação fiscal perpetrada, com o**

<sup>5</sup> Partindo da idéia de que o produto discutido na lide não seria único (concentrado) e com um tratamento jurídico-tributário também próprio, mas sim composto por diferentes subprodutos passíveis de individualização e, consequentemente, com um tratamento jurídico-tributário próprio individualizado cada um desses subprodutos.

<sup>6</sup> " Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido."

<sup>7</sup> " Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido."

**escopo, pois, de desconstituir a coisa julgada nesse mandado de segurança própria manu militari.**

8. Por outro giro verbal, uma eventual discussão quanto à magnitude ou extensão da decisão proferida no writ teria que ser objeto de uma ação rescisória, oportunidade em que um terceiro Estado Juiz, equidistante das partes, analisará se de fato existe ou não uma daquelas hipóteses que prevê o manejo da ação rescisória.

9. Com base também em tais considerações, acompanho o voto proferido pelo r. Relator do caso para dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

10. É como voto. (sem destaques no texto original)

**Neste mesmo sentido foi conduzido o julgamento do PAF nº 11070.722571/2014-03 (Acórdão 3402003.801), referente de janeiro de 2009 até março de 2010 e PAF nº 11070.721.963/2015-28 (Acórdão nº 3402-003.800), referente ao período de janeiro de 2011 até dezembro 2012, todos mencionados no Termo de Constatação Fiscal e Intimação nº 1 de fls. 3449 deste processo.**

**Considerando os fundamentos acima reproduzidos, os quais ratifico nas razões de decidir deste voto, concluo que devem ser aplicados os efeitos da coisa julgada formal e material no presente caso, para o fim de que seja reconhecido como legítimo o aproveitamento de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), nos termos determinados pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento ao Recurso Extraordinário nº 212.484-RS, resultando, portanto, no provimento do Recurso Voluntário.**

#### **4.2. Do direito creditório da Recorrente. Requisitos e Classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes.**

Não obstante o posicionamento adotado quanto ao Item 4.1 deste voto, passo à análise das demais matérias invocadas em Recurso Voluntário.

Considerando a delimitação da decisão recorrida já mencionada, bem como os argumentos apresentados pela defesa, faz-se necessário inicialmente abordar o questionamento quanto à isenção do artigo 95, III, do RIPI/2010 conferida aos componentes dos “kits” fornecidos por Recofarma.

A autuada tem por atividade a fabricação de refrigerantes Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Fanta Laranja, Fanta Uva, Sprite, Guaraná Kwat e Guaraná Charrua, sendo que a fiscalização verificou que a maior parte dos créditos do IPI existentes na escrita do estabelecimento se referem a aquisições de “kits”, contendo preparações dos tipos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), além de outros ingredientes acondicionados individualmente, todos fornecidos pelo estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., localizado em Manaus (AM).

Os “kits” fornecidos pela Recofarma Indústria Amazonas Ltda foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - EX 01) da

marca de refrigerante a que se destinam (Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Aquarius Limão, Simba Guaraná, Sprite, Fanta Uva, etc.), enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

A Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

*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). (sem destaque no texto original)*

Já o artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

*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).** (sem destaque no texto original)

A fiscalização apontou no Relatório Fiscal que os produtos fornecidos por Recofarma não são beneficiados pela isenção do art. 82, III, do RIPI, de 2002, correspondente ao art. 95, III, do RIPI, 2010 conforme explicado nos itens 12 a 70 do Termo de Verificação Fiscal elaborado em 29 de dezembro de 2014 no processo 11070.722571/2014-03, também de interesse de Vonpar.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que:

*i) A isenção do art. 95, III, do RIPI, 2010, foi outorgada pela Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007;*

*ii) Que a Suframa tem competência para verificar se o contribuinte preencheu os requisitos legais para fruição do benefício;*

*iii) Que é suficiente a elaboração dos concentrados com açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná, que os atos baixados pela Suframa não podem ser desconsiderados pela RFB e que a interpretação da Suframa quanto ao alcance do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, é lógica e se coaduna com o próprio significado do termo “matéria-prima” constante do § 1º do citado dispositivo, o qual compreende no seu conceito “produto industrializado com matéria-prima agrícola regional” para fins do crédito do IPI.*

#### 4.2.1. Da competência da SUFRAMA.

Com relação à competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais, observo que a fiscalização assim consignou no Termo de Constatação e Intimação nº 01 (fls. 3449):

*1) Com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, verificou-se que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada continuaram a ser oriundos de insumos dos tipos utilizados para elaboração de refrigerantes.*

*2) Os insumos são comercializados por RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA (“Recofarma”), CNPJ 61.454.393/0001-06, em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes ou “partes”, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.*

*3) Nas notas fiscais eletrônicas emitidas por Recofarma, os insumos em questão são identificados como “concentrados” da marca e tipo de bebida a que se destinam.*

*4) No ano de 2014, o Fisco efetuou em Manaus a coleta de kits elaborados por Recofarma, tendo providenciado a realização de exame laboratorial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer. Nos processos citados anteriormente, Vonpar foi cientificada do resultado das análises.*

Impera observar que a Resolução SUFRAMA nº 298/2007, anexada às fls. 3465 e seguintes, aprovou o projeto industrial de atualização da empresa RECOFARMA na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653).

O Ilustre Julgador *a quo* consignou em decisão recorrida que *“...a aprovação do projeto do fornecedor pelo Conselho de Administração da Suframa (CAS) é um dos requisitos para fruição do benefício de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, e foi satisfeito, mas essa aprovação, ao contrário do que pensa o impugnante, não legitima, de per si, o crédito incentivado do IPI em discussão”*.

**Data vênua, da análise da legislação que atribui competência à SUFRAMA é possível extrair conclusão contrária ao entendimento esposado pela DRJ. Vejamos:**

Inicialmente, impera destacar que a Constituição Federal, ao tratar sobre a limitação do poder de tributar, estabelece em seu artigo 150, § 6º que:

*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)*

O Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Emenda Constitucional 01/1969<sup>8</sup> e, após, pelo Texto Constitucional de 1988<sup>9</sup>, confere competência à Autoridade Administrativa para concessão de benefícios fiscais. Vejamos:

*Art. 176. **A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.***

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*

*Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)*

*Art. 179. **A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.***

*§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o*

---

<sup>8</sup> Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

<sup>9</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

*interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.*

*§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.(sem destaques no texto original)*

**Não há dúvidas de que o benefício fiscal concedido no presente caso está revestido de todos os requisitos formais constitucionalmente previstos para sua validade.**

A SUFRAMA foi criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, regulamentado através do Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, os quais definem a finalidade e localização da Zona Franca de Manaus (Capítulo I), bem como a aplicação e controle dos incentivos fiscais (Capítulo II).

**A competência da SUFRAMA para atos como a Resolução ora tratada foi estabelecida pelo artigo 4º, inciso I, alínea "c" do Capítulo IV do Anexo I do Decreto nº 4.628, de 21 de março de 2003, que assim previa:**

*Art. 4º Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:*

*I - aprovar:*

*c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem assim estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; (sem destaques no texto original)*

O Decreto nº 4.628/2003, que aprovou a Estrutura Regimental da SUFRAMA e estava vigente quando da Resolução nº 298/2007, ao tratar da natureza e finalidade, previu em seu artigo 1º, inciso VI do Anexo I que:

*Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:*

*VI - administrar a concessão de incentivos fiscais.(sem destaque no texto original)*

E a competência para aprovação do projeto industrial para concessão dos benefícios ora em discussão foi igualmente atribuída ao Conselho de Administração da SUFRAMA através do artigo 4º, inciso I, alínea "c" do mesmo Decreto nº 4.628/2003.

Por sua vez, a participação do Ministério da Fazenda no processo de análise do projeto industrial e aprovação do benefício foi previsto pelo artigo 11 do Decreto nº 61.244/1967, nos termos abaixo citados:

**Art 11. *Estão isentas do impôsto sôbre produtos industrializados tôdas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.***

**§ 1º *Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação dêsse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.***

*§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.*

*§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º). (sem destaques no texto original).*

Diante de tais atribuições, a SUFRAMA, através do artigo 1º da RESOLUÇÃO Nº 298/2007, aprovou o projeto industrial da Recofarma, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 para produção de concentrado de bebidas não alcoólicas, **para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, no artigo 6º do Decreto-lei nº 1435/1975 e legislação posterior.**

O Decreto-Lei nº 288/1967, acima já mencionado, trata sobre o IPI em seu artigo 9º, com as alterações trazidas pelo artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 nos seguintes termos:

*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.*

*§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos*

*industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.*

A área definida pelo § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967 trata-se da Amazonia Ocidental, constituída pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima e, portanto, abrange a fornecedora Recofarma, situada em Manaus.

O Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968 estende os benefícios do Decreto-Lei nº 288/1967 às áreas da Amazônia Ocidental.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 estabelece em seu artigo 8º que:

*Art. 8º. O Superintendente da Zona Franca de Manaus, ouvido o Conselho de Administração, fixará condições e requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos que se dediquem à comercialização, naquela área, de mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos no Decreto-lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967.*

Outrossim, impera igualmente observar que as condições estabelecidas para o direito aos incentivos concedidos estão previstas no artigo 4º da Resolução nº 298/2007, quais sejam:

- I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;
- II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75;
- III- o atendimento das exigências da Política Nacional do Meio ambiente, conforme disciplina a Legislação no âmbito Federal, Estadual e Municipal;
- IV- a manutenção de cadastro atualizado na SUFRAMA, de acordo com as normas em vigor; e
- V- o cumprimento das exigências contidas na Resolução n.º 202, de 17 de maio de 2006, bem como as demais Resoluções, Portarias e Normas Técnicas em vigor.

O PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007 (fls. 3467 e seguintes) foi elaborado para análise da possibilidade de concessão dos seguintes incentivos pleiteados:

#### 4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do imposto de importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-lei nº 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

Neste mesmo sentido, destaco o voto da Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne no Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720178/2015-43 (Acórdão nº 3402-004.929).

Consigno, por oportuno, que a competência para fiscalização do projeto industrial que embasou a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 é prevista na época pelo artigo 15, inciso III do Anexo I do já citado Decreto nº 4.628/2003

*Art. 15. À Superintendência Adjunta de Projetos compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:*

*III - acompanhamento, fiscalização e avaliação de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços.*

A competência da Superintendência Adjunta de Projetos igualmente é prevista pela Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA nº 203, de 10 de dezembro de 2012, vigente no período do fato gerador desta autuação, que dispõe sobre a sobre a sistemática de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais nos seguintes termos:

**TÍTULO VI - DO ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DOS PROJETOS INDUSTRIAIS - CAPÍTULO I - DA OPERAÇÃO**

**Art. 17. Após concluída a implantação, total ou parcial, de suas instalações industriais a empresa titular do projeto deverá requerer à SUFRAMA a emissão do Laudo de Operação (LO), que é o documento comprobatório da adequação das instalações industriais, máquinas e equipamentos, necessários à operacionalização do projeto técnico-econômico aprovado, observado o dimensionamento nele constante.**

**Art. 18. O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à Superintendência Adjunta de Projetos (SPR), na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, instruído com a seguinte documentação:**

**CAPÍTULO II - DA PRODUÇÃO**

**Art. 23. Iniciada a fabricação de quaisquer produtos aprovados a empresa titular do projeto deverá requerer a SUFRAMA a emissão do Laudo de Produção (LP), que constituir-seá no documento comprobatório do atendimento das etapas estabelecidas no Processo Produtivo Básico (PPB) de cada produto e do cumprimento de outros parâmetros dimensionados no projeto técnico-econômico aprovado.**

**Art. 24. O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à SPR, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA.**

**Parágrafo único. Quando se tratar de projetos beneficiados com os incentivos fiscais estabelecidos no art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a empresa titular do projeto deverá apresentar demonstrativo, na forma a ser estabelecida**

**pela SUFRAMA, das aquisições de insumos efetuados no mercado regional.**

Art. 25. O LP, emitido conforme modelo definido pela SUFRAMA será específico para cada produto e terá prazo de validade indeterminado, observado o disposto nos arts. 26 e 32, desta Resolução.

Art. 26. **O LP, garantido o contraditório e a ampla defesa, poderá ser cancelado a qualquer momento pela SUFRAMA, mediante ofício da SPR a ser encaminhado à empresa, desde que seja constatado o não cumprimento do PPB e/ou outros parâmetros nele descrito, ou que o produto seja cancelado por algum dispositivo previsto nesta Resolução.**

**CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS**

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprobatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAIs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados,

*informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.*

#### *CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA*

*Art. 43. A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.*

#### *TÍTULO VIII - DAS PENALIDADES*

*Art. 54. Sem prejuízo das demais cominações legais cabíveis, e, observando-se o devido processo legal, garantido o contraditório e ampla defesa, o não atendimento do disposto nesta Resolução ensejará, conforme o caso, a critério do Superintendente da SUFRAMA, as seguintes penalidades:*

*I - advertência;*

*II - suspensão do Pedido de Licenciamento de Importação (PLI), quando aplicável;*

*III - bloqueio do cadastro;*

*IV - cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos a produto, mediante encaminhamento de proposição ao CAS; e*

*V - cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos à empresa, mediante encaminhamento de proposição ao CAS.*

*§ 1º A inadimplência da empresa quanto à validade dos Laudos de Operação e Produção, bem como à entrega do LTAI, implicará na suspensão automática dos PLIs referente à(s) linha(s) inadimplente(s), até a sua regularização.*

*§ 2º No caso específico do LP, a penalidade disposta no parágrafo anterior poderá ser sustada por um prazo de até 60 (sessenta dias), nos casos onde a empresa interessada comprove não poder retomar sua produção por falta de insumos.*

*Art. 55. A SUFRAMA enviará comunicado à Receita Federal do Brasil (RFB) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução. (sem destaques nos texto original)*

Desde já esclareço que em nenhum momento deve ser retirado dos Ilustres Auditores da Secretaria da Receita Federal o dever funcional de fiscalizar o Contribuinte diante de suspeitas de aproveitamento indevido de créditos e demais formas de burlar a legislação tributária. Inclusive a atividade de fiscalização da administração fazendária é previsão

garantida pelo artigo 37, XVIII da Constituição Federal, artigos 194 e 195 do CTN e artigos 505 a 508 do RIPI/2010.

Todavia, não é razoável entender que a Autoridade Fiscal, no exercício das atribuições de seu cargo, tenha a prerrogativa de retirar e/ou a discricionariedade de ignorar a vigência de um benefício fiscal formalmente concedido por meio de toda estrutura normativa acima já demonstrada. Ademais, é dever da fiscalização atentar ao poder vinculado na aplicação do Princípio da Legalidade, igualmente previsto pelo artigo 37, *Caput* da Carta Magna, tornando efetiva a Segurança Jurídica necessária para assegurar os direitos e garantias fundamentais emanados do artigo 5º do texto constitucional.

Por tais razões, concluo que é flagrante a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para concessão, fiscalização e cancelamento do incentivo fiscal previsto pelos dispositivos legais invocados pela Recorrente para justificar os créditos escriturados, motivo pelo qual deve ser afastada conclusão do Ilustre Julgador de 1ª Instância e reconhecido o argumento da defesa.

**Não obstante o posicionamento adotado quanto ao Item 4.2.1 deste voto, passo à análise sobre a classificação fiscal apontada nas respectivas Notas Fiscais que deram origem aos créditos de IPI pleiteados pela Recorrente, objeto da autuação contestada.**

**4.2.2. Dos requisitos para concessão da isenção. Matéria-prima utilizada no processo produtivo da fornecedora Recofarma na elaboração dos concentrados para bebidas não alcoólicas.**

Inicialmente é importante ressaltar que todos os requisitos previstos legalmente para concessão da isenção devem estar cumpridos para validade do direito creditório.

E as condições legais para aproveitamento do crédito pela Recorrente são as seguintes:

- a) Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
- b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95;
- d) Emprego de tais insumos como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

**Quanto à condição de item "a"**, observo que não há dúvidas de que os produtos fornecidos pela Recofarma são produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Apenas para ilustrar o preenchimento de tal requisito, destaco que o PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007 (fls. 3467 e seguintes) apresentou as

características técnicas do produto "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS" (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653) da seguinte forma:

d) Características técnicas do produto:

**Definição:**  
O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

**Tipo/Modelo de referência:** Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

**Especificações Técnicas:**

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 136g/cm<sup>3</sup>
- Origem das matérias-primas regionais:
  - (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
  - (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
  - (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
  - (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Sobre o processo produtivo básico da Recofarma, constou no ITEM 7 do Parecer Técnico em referência (fls. 3473) que a empresa realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, que é terceirizada para produção pela DD. Wiliamson do Brasil Ltda, localizada ao lado da unidade industrial da fornecedora.

O açúcar cristal e mascavo são utilizados no concentrado para refrigerante de sabor "cola" e o extrato de guaraná é utilizado em outros tipos de concentrados.

Destaco ainda que o fato de a matéria-prima açúcar cristal ser produzida pela empresa Agropecuária Jayolo, bem como o açúcar mascavo ser produzido por produtores rurais do interior do Amazonas e, ainda, de o corante caramelo ser produzido pela terceirizada DD. Wiliamson do Brasil, em nada altera a origem de tais matérias-primas, uma vez que atende às previsões da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.98, que estabelece o processo produtivo para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, conforme abaixo colacionado:

*OS MINISTROS DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO, DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E DO TURISMO E DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA, no uso da atribuição que lhes confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto 783, de 25 de março de 1993 e alínea "b", do inciso I, do art. 18, da Medida Provisória nº 1.549-39, de 29 de janeiro de 1998, resolvem:*

**Art. 1º Estabelecer para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:**

**II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**

- a) dosagem das matérias-primas;
- b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e
- c) homogeneização, quando necessário.

### III - CORANTE CAMELO

- a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";
- b) floculação;
- c) filtração;
- d) troca iônica;
- e) evaporação;
- f) filtração;
- g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;
- h) homogeneização; e
- i) filtração.

*Parágrafo único. Todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus.*

**Art. 2º Para o cumprimento do disposto acima será admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção estabelecidas no artigo anterior.**

*Art. 3º Além do atendimento das etapas de produção estabelecidas no art. 1º desta Portaria, os fabricantes deverão incorporar a gestão da qualidade e produtividade dos processos e dos produtos finais, envolvendo a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade dos produtos finais, sem prejuízo do disposto no art. 2º do Decreto nº 783/93. (sem destaque no texto original)*

**O processo produtivo foi descrito no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 que embasou a concessão do incentivo fiscal e o cumprimento do artigo 1º, inciso II, alíneas a, b e c da Portaria Interministerial acima citada pode ser constatado especialmente nos Itens 6 e 7 a seguir colacionados:**

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6 | <p><b>PESAGEM E DOSAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</b><br/> a) Pesagem das matérias-primas sólidas<br/> b) Dosagem e adição das matérias-primas sólidas;<br/> Para os tambores, são utilizados braços articulados e talhas elétricas à prova de explosão. Os operadores precisam apenas fixar a garra no tambor e a talha se encarrega de erguê-lo e levá-lo à boca do tanque.<br/> C) Dosagem e adição das matérias-primas líquidas;<br/> O processo de adição de matérias-primas líquidas pode ser realizado de três formas:<br/> 1- Transferência das matérias-primas armazenadas em tanques de estocagem: através de bombas de transferência, o insumo é transferido para os tanques de mistura localizados na sala de produção através de tubulações. Indicadores de peso acoplados aos tanques de mistura informam a quantidade transferida para o operador que interrompe o processo quando atinge a quantidade desejada.<br/> 2- Transferência de matéria-prima armazenada em tanques de aço inox.<br/> 3- Adição de matérias-primas diversas: dependendo do tipo a ser adicionado, sua embalagem pode variar de formato desde tambores de 200 litros até bombonas plásticas de volumes diversos. São adicionadas manualmente à boca de alimentação do tanque de mistura.</p> |
| 7 | <p><b>MISTURA DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</b><br/> Após a dosagem, as matérias-primas são diluídas e misturadas de forma homogênea através de agitadores incorporados aos tanques, assegurando com isso a estabilidade do concentrado. As misturas são realizadas em salas independentes, de acordo com a característica de cada produto acabado.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Destaco que a especificação da origem do produto igualmente está delimitada no Projeto, constando que será utilizada como matéria-prima regional açúcar (crystal e mascavo) processado no interior do Estado para o concentrado sabor cola e matéria-prima regional extrato de guaraná para outros tipos de produtos.

Consta igualmente do Projeto Técnico as seguintes informações sobre o produto "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS DE COLA" (fls. 5466):

| <b>INFORMAÇÕES TEXTUAIS DO PRODUTO</b>                                                                                                                                                                                                       |                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| <b>Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS de cola</b>                                                                                                                                                                              |                                |
| Texto: Caracterização do Produto                                                                                                                                                                                                             |                                |
| Caracterização do Produto                                                                                                                                                                                                                    |                                |
| São concentrados para bebidas não-alcoólicas, que constituem preparados químicos industriais compostos de partes líquidas e sólidas.                                                                                                         |                                |
| Modelo de Concentrado utilizado como Base para Elaboração deste Projeto : O utilizado na fabricação do refrigerante Coca - Cola, o de maior participação nas vendas da empresa, mesmo a empresa produzindo dezenas de tipos de concentrados. |                                |
| Concentrado para Refrigerante Coca Cola                                                                                                                                                                                                      |                                |
| Aparência:                                                                                                                                                                                                                                   | Líquido de cor caramelo escuro |
| Odor:                                                                                                                                                                                                                                        | Odor característico            |
| Densidade a 20°C:                                                                                                                                                                                                                            | 1,36g/cm <sup>3</sup>          |
| Enquadramento na NCM                                                                                                                                                                                                                         |                                |
| NCM n.º 2106.90-10 Ex. 01-                                                                                                                                                                                                                   |                                |

Preparações do tipo das utilizadas para elaboração de bebidas.

Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante de posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Observação: a Recofarma do Amazonas desenvolve política de regionalização de suas matérias-primas, tanto induzindo e instalando em Manaus de fornecedores mundiais das marcas Coca Cola (caso da DD Williamson do Brasil, fabricante de corante caramelo) como através da realização de investimentos na produção de produtos agrícolas na região para uso em seu processo de produção:

a) Realizou investimentos na produção de açúcar cristal, álcool neutro e extrato de guarana na Agropecuária Jayoro - localizada no município de Presidente Figuerado (AM) -, que totalizaram em torno de R\$ 52 milhões. Essa agroindústria abastece em 100% as necessidades de açúcar cristal, álcool e extrato de guarana da Recofarma do Amazonas.

b) Suas necessidades de açúcar mascavo são atendidas exclusivamente por produtores rurais do interior do Amazonas, através de programa realizado em conjunto com o Governo do Amazonas - a empresa adquire 100% da produção desses produtores;

c) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, e adquirido pela Recofarma e transferido por esta empresa para a DD Williamson do Brasil, empresa localizada ao lado de sua unidade industrial, para a produção do corante caramelo necessário à produção dos concentrados das marcas Coca Cola. A DD Williamson do Brasil recebe remuneração pelo processo de transformação, pois o açúcar é comprado pela Recofarma do Amazonas.

Considerando que a SUFRAMA detém a competência para análise e aprovação do projeto e concessão do benefício, não cabe a interpretação da Douta equipe de fiscalização e do Ilustre Julgador de 1ª Instância no sentido de que somente incide a isenção para produtos elaborados com o **emprego direto** matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.

Outrossim, da análise do processo produtivo especificado pela SUFRAMA para concessão do benefício, confrontando com a apuração realizada pela equipe de fiscalização, é possível verificar que de fato os produtos enviados pela Recofarma à Vonpar atendem especificamente ao Item 9 do Parecer Técnico nº 224/2007, senão vejamos:

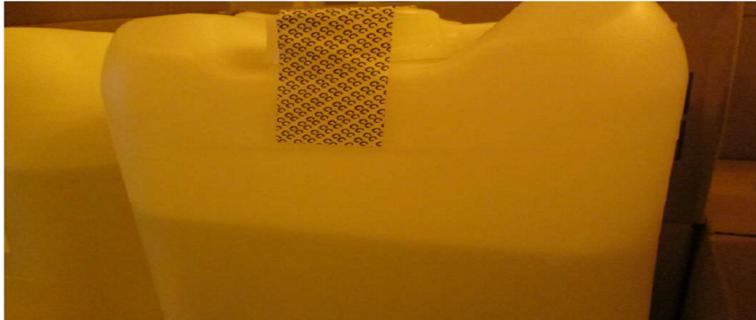
\* Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (fls. 3475):

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9 | <p><b>EMBALAGEM/ENVASAMENTO;</b></p> <p>a) Envasamento: A operação de envasamento é monitorada por computadores que analisam a variabilidade do peso colocado em cada bombona ou tanque. As balanças eletrônicas enviam esta informação. As embalagens a serem envasadas são conduzidos por transportadores até as envasadoras automáticas de cada uma das linhas de produção. Os concentrados líquidos vindos da sala de mistura através de tubulações enchem as embalagens. A balança informa ao computador o peso adicionado e, ao ser atingido o padrão, uma válvula automática interrompe o enchimento.</p> <p>b) Fechamento de Bombonas e Garrações de Vidro: Equipamentos denominados capsuladores fecham as bombonas automaticamente. Um sensor identifica a presença da bombona na área de fechamento. Um cabeçote de fechamento é acionado e aplica a tampa automaticamente. O capsulador automático consta na linha de produção. Operando tanto com tampas plásticas quanto de alumínio, o equipamento elimina qualquer processo manual. Até a colocação das tampas é feita por um sistema de posicionamento automático acima do cabeçote</p> <p>c) Inspeção Final de Peso: Balanças verificadoras de peso foram instaladas em todas as linhas. Elas inspecionam 100% da produção.</p> <p>d) Identificação de Lote e Validade;</p> |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**\* Fotos de componentes de kits fornecidos por Recofarma (fls. 3105-3106):**

As fotos a seguir mostram componentes do kit sabor Sprite retirados de caixas de papelão:

Parte 2



Parte 1, 1B



A fiscalizada recebeu kits sabor Coca-Cola formados por duas "partes", ambas envasadas em bombonas. As fotos a seguir mostram as bombonas da "parte 1" e da "parte 2" do kit sabor Coca-Cola:

Parte 1



Por oportuno, observo ainda que não consta nos autos que a SUFRAMA tenha cancelado o incentivo fiscal concedido à Recofarma, tampouco comunicado à Receita Federal do Brasil a existência de comprovações ou ao menos indícios de que a fornecedora deixou de atender, em seu processo produtivo ou com relação às matérias-primas utilizadas, às condições estabelecidas na Resolução nº 298/2007, nos termos previstos pela Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA nº 203/2012, que dispõe sobre o acompanhamento de Projetos Industriais nos termos acima já descritos.

Ao contrário, verifico que às fls. 5488 consta o OFÍCIO Nº 4215, de 28 de agosto de 2015, pelo qual a SUFRAMA responde à solicitação de informações da Delegacia da Receita Federal de Piracicaba-SP, que foi emitido o Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP) nº 0090/2010-SPR/CGAPI/COAUP, não sendo encontradas ressalvas e divergências em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do projeto da RECOFARMA.

Da mesma forma, às fls. 5491 consta o OFÍCIO 3638, de 26 de setembro de 2014, pelo qual a SUFRAMA responde ao pedido de informações da Delegacia da Receita Federal em Goiânia, pelo qual esclareceu que a RECOFARMA até aquela data encontrava-se regular em relação às condições estabelecidas no Projeto Técnico aprovado pela Resolução nº 224/2007.

Com isso, restam configuradas as condições especificadas nos Itens "b" e "c" acima citados, quais sejam: os produtos são elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA para concessão da isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010, com redação do artigo 6º do decreto-Lei nº 1.435/75.

**Atendidos os requisitos essenciais que ensejam o direito da fornecedora Recofarma ao incentivo que originou o crédito invocado pela Recorrente, o que foi igualmente objeto de análise pelo Ilustre Julgador *a quo*, bem como argumento da defesa, resta verificar sobre a classificação fiscal adotada para justificar os créditos escriturados pela Recorrente e, posteriormente, desconsiderada pela equipe de fiscalização na lavratura do Auto de Infração objeto deste processo.**

#### **4.2.3. Da classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes.**

O Auditor Fiscal entende que a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 deve apresentar concomitantemente as seguintes características (Relatório Fiscal - fls. 5115):

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado**
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.**

**Não há controvérsia quanto aos Itens "a", "b", e "d".**

**COM RELAÇÃO AO ITEM "C"**, a equipe de fiscalização sustenta a autuação no argumento de que os componentes dos "kits" adquiridos pela fiscalizada são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual, sendo impossível adotar a EX 01 ou EX 02, uma vez que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído.

E, ainda que diluído, perde suas características originais, uma vez que o concentrado surge somente através da mistura de diversos conteúdos que compõem cada "kit" e após passar pelo processo de industrialização.

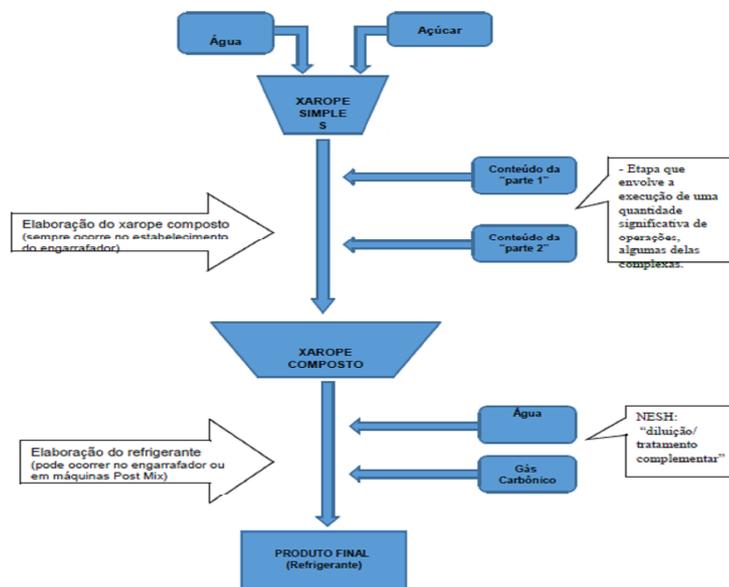
Neste caso, entende a fiscalização que tais produtos devem ser classificados no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”,

cuja alíquota é zero, o que torna legítima a glosa dos créditos por não se tratar da isenção prevista pelo Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, originado do Mandado de Segurança (MS) nº 91.0009552-4.

Com relação à classificação fiscal em referência, oportuno reiterar a competência da SUFRAMA para análise e aprovação do projeto e concessão do benefício, não cabendo à douta equipe de fiscalização alterar o código adotado no respectivo Projeto Técnico que sustentou a Resolução nº 224/2007. E como já colacionado acima, consta das Informações Textuais do Produto "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS DE COLA" (fls. 5466), que foi caracterizado o enquadramento na NCM nº 2108.90-10 EX 01. Vejamos novamente:

| INFORMAÇÕES TEXTUAIS DO PRODUTO                                                                                                                                                                                                              |                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| <b>Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS de cola</b>                                                                                                                                                                              |                                |
| <b>Texto: Caracterização do Produto</b>                                                                                                                                                                                                      |                                |
| <b>Caracterização do Produto</b>                                                                                                                                                                                                             |                                |
| São concentrados para bebidas não-alcoólicas, que constituem preparados químicos industriais compostos de partes líquidas e sólidas.                                                                                                         |                                |
| Modelo de Concentrado utilizado como Base para Elaboração deste Projeto : O utilizado na fabricação do refrigerante Coca - Cola, o de maior participação nas vendas da empresa, mesmo a empresa produzindo dezenas de tipos de concentrados. |                                |
| Concentrado para Refrigerante Coca-Cola                                                                                                                                                                                                      |                                |
| Aparência:                                                                                                                                                                                                                                   | Líquido de cor caramelo escuro |
| Odor:                                                                                                                                                                                                                                        | Odor característico            |
| Densidade a 20°C:                                                                                                                                                                                                                            | 1,38g/cm <sup>3</sup>          |
| Enquadramento na NCM                                                                                                                                                                                                                         |                                |
| NCM n.º 2108.90-10 Ex. 01-                                                                                                                                                                                                                   |                                |

Por sua vez, com relação ao processo produtivo na unidade industrial da Recorrente VONPAR, consta nas fls. 5104 o seguinte fluxograma simplificado das etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola:



Pelo resumo do processo industrial acima, nota-se que o “xarope simples” (conteúdo das embalagens que integram os “kits”) é obtido da mistura da água tratada com açúcar.

Tanto o conteúdo da "Parte 1" quanto o conteúdo da "Parte 2", cujos registros fotográficos já estão colacionados acima, são misturadas neste xarope simples, resultando em xarope composto. E, segundo diligência da equipe de fiscalização, a elaboração deste xarope composto ocorre no estabelecimento da Recorrente. Após, por se tratar de produção de

refrigerante, o xarope composto é diluído em água carbonatada, resultando na bebida pronta para ser consumida.

Já no processo produtivo das bebidas sem açúcar, os componentes dos “kits” são misturados sem anterior formação do xarope simples, com adição de água e edulcorantes.

**O fato é que a produção do refrigerante é resultado da elaboração do xarope composto, cuja elaboração ocorre a partir dos "Kits" adquiridos da fornecedora Recofarma.**

E, ainda que o composto concentrado seja destinado a terceiros (bares e restaurantes) para preparação final em máquinas *Post Mix*, os ingredientes para tais compostos são os "kits" objeto do crédito glosado.

**Por oportuno, colaciono a resposta aos quesitos 11 e 12 apresentada no RELATÓRIO TÉCNICO Nº 000.127/17, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT (fls. 5609-5639):**

11. É correto afirmar que as partes acima identificadas, consideradas em conjunto, independentemente de estarem misturadas e/ou homogeneizadas, formam uma preparação composta, do tipo extrato concentrado ou sabores concentrados, utilizado para a elaboração das bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizantes e outras bebidas não-alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas?

Resposta: Sim, segundo a definição de NESH – Notas do Sistema Harmonizado, as preparações compostas podem ser definidas como: “As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc).”

Tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas com mais de um componente. Quimicamente, existem preparações

simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Já a preparação composta é formada por mais de um componente em solução. Portanto, a parte A e B são preparações líquidas constituídas de mais de um componente formando uma preparação composta, assim como o kit (parte A e B), por ser resultado de duas preparações compostas, também é uma preparação composta.

12. É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria – preparação composta para elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes – acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerante?

Resposta: Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes.

Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-cola para produção do refrigerante.

**COM RELAÇÃO À CAPACIDADE DE DILUIÇÃO, APONTADA COMO CARACTERÍSTICA DE ITEM "E" NO AUTO DE INFRAÇÃO**, observo que a fiscalização concluiu que não há diferenças passíveis de alterar a classificação fiscal de tais kits, seja quanto à utilização do xarope composto enquanto produto intermediário/diluído no estabelecimento da Recorrente ou quanto à utilização do xarope composto enquanto produto final/vendido a terceiros, sendo que as "preparações" devem ser entendidas apenas como produtos prontos para uso.

Para análise sobre tal conclusão, vejamos a descrição conferida ao NCM em discussão:

|              |                                                                                                                                                                                                                                            |    |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>21.06</b> | <b>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</b>                                                                                                                                                      |    |
| 2106.10.00   | - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas                                                                                                                                                                           | 0  |
| 2106.90      | - Outras                                                                                                                                                                                                                                   |    |
| 2106.90.10   | Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas                                                                                                                                                                                | 0  |
|              | Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado        | 20 |
|              | 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 | 30 |

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Termo de Verificação Fiscal, é possível concluir, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, que realmente os produtos concentrados adquiridos pela Recorrente da fornecedora Recofarma caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados), utilizados na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

**Destaco o r. voto do Ilustre Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no julgamento do PAF nº 11070.722571/2014-03 (Acórdão 3402003.801), referente de janeiro de 2009 até março de 2010 e PAF nº 11070.721.963/2015-28 (Acórdão nº 3402-003.800), referente ao período de janeiro de 2011 até dezembro 2012, todos mencionados no Termo de Constatação Fiscal e Intimação nº 1 de fls. 3449 deste processo:**

*Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada.*

*Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:*

1) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 1

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Cítrico, Pineno e Limoneno.

2) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 2

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno.

3) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno.

4) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2A

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno.

5) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2B

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, na forma líquida.

6) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1B

**Conclusão**  
Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

7) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1C

**Conclusão**  
Trata-se de Citrato de Sódio, na forma de cristais.

8) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 3

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação à base de ACESSULFAME de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida.

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação à base de Alcool Etilico, Mentadieno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

**Conclusão**  
Trata-se de Ácido Cítrico, na forma de cristais.

## 11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão  
Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

## 12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão  
Trata-se de Sorbato de Potássio, na forma de grânulos.

## 13) Concentrado/Kit sabor sprite light ou zero - parte 1B

Conclusão  
Trata-se de Preparação a base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, na forma sólida.

*No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados.*

*Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido a técnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.*

*Para fundamentar, cita a distinção entre preparações alimentícias simples e compostas, para enquadrar o caso em tela na preparação alimentícia composta homogeneizada.*

*Pontua então uma de suas falácias:*

86) Para definição do enquadramento na NCM, o que deve ser analisado são as características dos produtos, não cabendo analisar qual a futura utilização de cada mercadoria comercializada.

*Ora, não apenas a utilização da mercadoria é relevante para fins de classificação como a própria TIPI delinea elementos teleológicos no bojo de suas classificações, **especialmente** na posição 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02:*

|            |                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2106.90.10 | Preparações dos tipos <b>utilizados para elaboração de bebidas</b>                                                                                                                                                                                 |
|            | Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida da posição 22.02</b> , 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), <b>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22</b> , com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado |

*É dizer, faz toda a diferença para fins classificatórios o fato da mercadoria receber determinada destinação ou não, para esse caso dos concentrados, como também para diversos outros.*

*Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no*

*caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).*

*De qualquer forma, resta trivial que o Sistema Harmonizado privilegia a destinação da mercadoria e o papel comercial que a mesma exercerá, sobre o simples dado de sua constituição física química.*

*Vejam os que a NESH tem a dizer a respeito da posição indicada pelo Contribuinte:*

*A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).*

*A Nota Explicativa A referentes à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura fato este utilizado pelo fiscal como argumento para afastar a natureza de preparação.*

*Ou seja, a preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, conjuntamente e após tratamento, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02.*

*Isso é corroborado quando se compulsam a NESH XI à RGI/SH 3, que traz exceção expressa à aplicação da regra 3 de interpretação do SH:*

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

*O referido dispositivo deixa claro ao tratar de "mercadorias constituídas por diferentes componentes" que os kits de concentrado devem ser tratados como uma única mercadoria, a despeito da existência de diversas partes (em embalagem comum ou não) e em proporções fixas.*

*Isso conduziria a uma aparente contradição com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, verbis:*

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

*Tal contradição se dissipa, todavia, diante da NESH X à RGI/SH 2.b, que determina expressamente 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.***

*Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI/SH 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima, autorizando o Contribuinte a tratar como uma só mercadoria o "kit de concentrado", constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.*

*Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.*

(...)

*Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:*

*i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".*

*ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.*

*iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.*

*Minha convicção pessoal é de que a questão estaria definitivamente sepultada já neste ponto, pela leitura minimamente atenciosa da NESH, mas devemos prosseguir na análise do longo arrazoado fiscal.*

**Por sua vez, consta igualmente nos autos o LAUDO PERICIAL elaborado pelo Centro de Tecnologia de Embalagem, no qual demonstra o posicionamento adotado pelo Sr. Perito, conforme a seguinte conclusão:**

Com base nas informações fornecidas pelo Interessado, na vistoria realizada nos dias 29 e 30 setembro de 2014 na empresa Brasal Refrigerantes S.A., localizada à CSG 06, Lotes 01/02, Bairro Taguatinga Sul, CEP: 72035-506 Brasília/DF e na definição de refrigerante do Decreto 6871/2009 de 4 de junho de 2009 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, conclui-se que na produção de todos os produtos relacionados na Tabela 1 é realizada uma diluição das matérias-primas, denominadas preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), produzidas pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., superior a 10 partes da bebida final.

Portanto, as matérias-primas produzidas pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., utilizadas na fabricação dos produtos relacionados na Tabela 1, estão compatíveis com a classificação fiscal no código **2106.90.10 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), conforme a Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI), versão 2012, anexa do Decreto nº7660, de 23 de dezembro de 2011.

Portanto, não tem razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal, bem como ratificadas pelo Ilustre Julgador a

quo, devendo a decisão recorrida ser reformada para o fim de exonerar o crédito tributário lançado.

**Não obstante o posicionamento acima adotado, passo à análise sobre os argumentos de defesa quanto à incidência de multa e juros de mora.**

### **4.3. Do não cabimento de multa**

Alega a Recorrente que, por força do princípio da legalidade, ainda que subsistente a exigência do IPI, deve ser afastada a aplicação da multa proporcional constituída no lançamento, uma vez que tem incidência a alínea 'a' do inciso II do artigo 76 da lei nº 4.502/64.

Com relação à incidência das penalidades previstas pelo artigo 76 da Lei nº 4502/1964 e artigo 567, II, "a", do RIPI/2010, peço vênia para adotar o voto declarado pelo ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim proferido no Acórdão 3402-002.993, abaixo reproduzido a título de fundamentação da presente decisão:

*"No que concerne à exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos, atrevo-me a discordar dos meus pares conselheiros representantes da Fazenda Nacional.*

*Embora o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.*

*O art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade, em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que essas decisões possuam eficácia normativa, o que não ocorre com os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*A defesa alegou que o art. 97, VI, do CTN autoriza a lei a estabelecer hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades, o que legitimaria sua pretensão em aplicar art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.*

*Ora, o art. 97, VI, do CTN em nada altera a conclusão de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Isso porque uma lei complementar tem a unção de impedir que o legislador ordinário regule certas matérias ao seu belprazer. Admitir que o art. 97, VI, do CTN possa permitir que uma lei ordinária disponha de forma contrária ao que está estabelecido*

*no art. 100, II, do CTN é transformar esse dispositivo em letra morta. Dessa forma, não resta nenhuma dúvida de que o art. 100, II, do CTN subtraiu do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre dispensa ou redução de multas em desconformidade com o que nele está previsto.*

*Por tais motivos é que nos mantemos firmes na convicção de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico a partir do advento do CTN. Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.*

*Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26A do Decreto nº 70.235/72.*

*Final de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26A do Decreto nº 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402002.856 e 3402002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.*

*Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26A do Decreto nº 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e do art. 567, II, do RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.*

*Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irreversível da CSRF reconhecendo o direito de crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na época dos fatos geradores abrangidos por este processo.*

*Em pesquisa na página de jurisprudência do CARF na internet constatei que no Acórdão CSRF/021.212, de 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL nº 288/67).*

*Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.*

*No que concerne ao direito ao crédito ficto pela aquisição de insumos em geral, a partir de 2008 houve alteração no entendimento da CSRF, cessando a prolação de acórdãos que reconheciam esse direito com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484, conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/0202.979, de 29/01/2008; CSRF/0203.029, de 05/05/2008; CSRF/0203.071, de 05/05/2008 e CSRF/0203.585, de 25/11/2008; 930301.274 e 930300.854, ambos de 2010; 9303001.617, 9303001.612, e 9303001.448, todos de 2011; e 9303002.188, de 2013.*

*No que tange ao caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, a CSRF somente alterou seu entendimento no Acórdão nº 9303003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.*

*Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/0201.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, in verbis:*

*"(...) Não serão aplicadas penalidades:*

*I - omissis...*

*II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto:*

*a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, II);*

*(...)"*

*Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, atrevo-me a divergir do ilustre relator, para votar no sentido de excluir a multa de ofício, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26A do Decreto nº 70.235/72.*

Pelas razões fundamentadas no voto acima transcrito, concluo por afastar a penalidade prevista pelo artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 e do artigo 567, II, do RIPI 2010.

#### **4.4. Da ilicitude dos juros sobre multa**

A Recorrente argumenta pela ilicitude da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício constituída no lançamento.

Aplica-se, neste caso, a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

#### ***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.*

Portanto, neste ponto deve ser mantida a decisão recorrida.

#### **5. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- i) Afasto as preliminares invocadas pela defesa;*
- ii) No mérito, dou provimento ao recurso para exonerar o crédito tributário lançado;*
- iii) Ultrapassado o provimento do Recurso Voluntário, afasto a penalidade prevista pelo artigo 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64 e do artigo 567, II, do RIPI 2010, bem como aplico a Súmula CARF nº 108 para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos

#### **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento divergi parcialmente do Voto da Ilustre Conselheira Relatora, no que fui acompanhada por outros membros do Colegiado, restando esse posicionamento vencedor. Tendo sido designada para redigir o Voto Vencedor, apresento abaixo minhas razões de decidir quanto aos seguintes argumentos do recurso voluntário: a) coisa julgada no Mandado de Segurança Individual; b) competência da Suframa; c) classificação fiscal; e d) multa proporcional.

**a) Coisa julgada no mandado de segurança individual nº 91.0009552-4**

Ao contrário do afirmado pela Ilustre Conselheira Relatora em seu Voto, a aplicação da coisa julgada do Mandado de Segurança não acarreta o provimento do Recurso Voluntário, eis que, no referido *mandamus*, não foi discutida a questão de classificação fiscal versada nos presentes autos, como já havida esclarecido o julgador *a quo*:

Observe-se que as sucessivas decisões proferidas no curso da ação judicial mencionada no item precedente não abordaram a classificação fiscal dos “kits”, matéria alheia à petição inicial do MS nº 91.0009552-4. Tampouco o Poder Judiciário avaliou se os componentes dos “kits” devem ser classificados na TIPI como mercadoria única.

Quanto ao exercício do direito conquistado em juízo pelo interessado, de se creditar “do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção”, é necessário determinar a alíquota do IPI a ser aplicada ao correspondente valor tributável. O interessado aplicou a alíquota de 20% estabelecida na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, sobre o valor dos “kits”. Conforme será abordado adiante, a fiscalização não admite o enquadramento dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, porquanto seus componentes não podem ser classificados como se fossem mercadoria única, não sendo possível utilizar a alíquota correspondente ao citado Ex para cálculo do crédito do IPI. A fiscalização sustenta que o crédito a que o interessado faz jus, no caso, é igual a zero, porquanto a classificação fiscal individual dos componentes dos “kits” se dá em códigos sujeitos, em sua maioria, à alíquota zero do IPI, e quando sujeitos à alíquota maior que zero o crédito tampouco é devido, por falta de elementos para o cálculo.

Em suma, a coisa julgada decorrente do RE nº 212.484-2/RS não legitima, no caso concreto, os pretendidos créditos alusivos aos componentes dos “kits” recebidos de Recofarma.

**b) Competência da Suframa**

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta, de jeito nenhum, a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75. Nesse sentido já foi decidido anteriormente por este Colegiado no Acórdão nº 3402-004.827, de 29 de janeiro de 2018, em Voto Vencedor desta Conselheira.

Ademais, como bem destacou o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra em Voto Vencedor no Acórdão nº 3402-003.801, de 26 de janeiro de 2017, em face da própria recorrente: "nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a SUFRAMA e nem mesmo a RFB, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais".

Dessa forma, rejeita-se os argumentos da recorrente no sentido de que os atos proferidos pela Suframa impediriam ou inviabilizariam a reclassificação fiscal efetuada pela fiscalização.

### **c) Classificação fiscal**

A fiscalização glosou integralmente os créditos escriturados pela contribuinte incidentes sobre insumos adquiridos com isenção, vez que apurou que seria igual a zero o valor do IPI “incidente” ou “calculado como se devido fosse”, sobre os “kits” fornecidos pela Recofarma, tratados indevidamente como um produto único no enquadramento da TIPI. Segundo a fiscalização, a classificação fiscal deveria ser individualizada em relação aos componentes dos “kits”, ao que corresponderia, na maioria dos casos, alíquota zero do IPI.

A controvérsia central do processo reside, então, na verificação se as mercadorias adquiridas pela contribuinte teriam uma classificação fiscal única como um "kit" ou conjunto para uma finalidade específica, não obstante não estejam misturados num mesmo recipiente; mais precisamente, se classificar-se-iam conjuntamente sob o código único de NCM/SH 2106.90.10 da TIPI - Ex 01, conforme pretende a recorrente.

Como já delineado acima, o fato de a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, o Parecer Técnico nº 224/2007, a Resolução do CAS nº 298/2007 e os demais atos mencionados pela recorrente tratarem os denominados "kits" como "produto único", não afastam a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal de determinar a correta classificação fiscal do produto ("kit") com observância das regras próprias, inclusive o fazendo individualmente, para cada componente do "kit".

A classificação fiscal de forma individualizada, por componentes do "kit", não representa nenhuma contradição com o fato de a recorrente ter adquirido um "kit" como uma "mercadoria única". O que a fiscalização fez foi exatamente classificar "mercadorias", assim consideradas como os bens que foram adquiridos pela recorrente, no caso, cada "kit" foi considerado como um único produto a ser submetido às regras de classificação fiscal. Mas isso não quer definitivamente dizer que cada mercadoria ou "kit" devesse ser classificado num único código NCM/SH, o que só ocorreria, obviamente, se as normas da nomenclatura conduzissem a isso.

Da mesma forma, também o uso ou destinação da mercadoria serão relevantes para a classificação de uma mercadoria somente quando essas normas atinentes assim o indiquem.

Também o fato de o Laudo do INT afirmar que se trata de uma "mercadoria única" não impede a fiscalização de classificá-la separadamente pelos bens que a integram desde que assim determinem as regras de classificação fiscal. Não há que se olvidar que, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, "Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos", de forma que o Laudo do INT não têm o condão de determinar a correta classificação dos produtos sob análise.

Ademais, o fato de o Laudo do INT mencionar que "a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formadas por duas partes" não se trata de nenhum "aspecto técnico" que tivesse sendo recusado pelo julgador de primeira instância (art. 30, *caput* do Decreto nº 70.235/72). Tal circunstância seria visível por qualquer pessoa comum, sem conhecimentos técnicos específicos. Trata-se mais de uma questão de semântica: somente para fins de classificação fiscal é que se procede à separação abstrata da "mercadoria única". Isso porque as regras de classificação fiscal assim determinam.

Dessa forma, o exercício pelo Auditor-Fiscal da sua atribuição de classificação fiscal do denomina "kit" utilizando as regras atinentes à classificação fiscal, independentemente se essas conduzam a uma NCM única para o conjunto ("kit") ou a diversas NCMs para cada componente do conjunto, não representa, de forma alguma, revisão ou invalidação da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, do Parecer Técnico nº 224/2007, da Resolução do CAS nº 298/2007, do Laudo do INT ou dos demais atos mencionados pela recorrente.

Com efeito, conforme definido nos arts. 16 e 17 do Regulamento do IPI, a classificação fiscal deve se dar na seguinte forma:

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 lusobrasileira, 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 Regra Geral de Interpretação nº 1 estabelece que: "Os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes".

O texto da posição 2106 na TIPI é assim descrito:

| NCM        | Descrição                                                                                                                       |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IV         | Seção IV - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS |
| 21         | Preparações alimentícias diversas                                                                                               |
| 21.06      | Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.                                                  |
| 2106.90    | - Outras                                                                                                                        |
| 2106.90.10 | Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas                                                                     |

Pela aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, verifica-se que os produtos, que não são misturados, e não há controvérsia sobre isso, não podem ser classificados como uma "preparação".

Observa-se que, de fato, há alguns exemplos de produtos não misturados que podem ser classificados conjuntamente, com uma única NCM, mas isso somente quando haja previsão específica nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do SH, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10, objeto de estudo. Confirmando a regra existem exceções.

Ao que se observa nas posições da TIPI, como regra geral, o conceito de preparação pressupõe a mistura dos ingredientes, ressalvando-se apenas os casos expressamente previstos nas notas e textos da nomenclatura. Aqui vale o preceito "exceptiones

sunt strictissimae interpretationis”, no sentido de que a exceção à regra abrange estritamente os casos que especifica.

Alega a recorrente que o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3.b, confirmaria o fato de que os denominados "kits" deveriam ser classificados num única posição. Veja-se a redação da Nota e da Regra Geral 3.b):

#### REGRA 3

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

(...)

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

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

No entanto, essa alegação em nada favorece a recorrente. Nunca se negou a existência no mundo concreto de "mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto". O que se rejeita, no presente caso, como já esclarecido, é a classificação dos "kits" num único código NCM de "preparação", e não a possibilidade de uma "mercadoria" ter vários componentes separados.

Pelo contrário do que pretende a recorrente, a referida Nota XI não abriga a classificação do "kit" como uma preparação única, mas exclui as "mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente" da possibilidade de utilização da Regra 3.b). De outra parte, a referida Nota não significa permissão para a aplicação da Regra 3.a), eis que quando se aventa a possibilidade de aplicação da regra 3.b), já foi descartada a possibilidade de utilização da Regra 3.a). A regra 3.b é residual em relação à regra 3.a).

Assim, correta a conclusão da fiscalização de que os componentes dos "kits" devem ser classificados individualmente, pela aplicação da RGI-1, conforme consta nas fls. 5136/5138. A tese da recorrente de classificação do "kit" como uma preparação única não encontra abrigo nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas Notas Explicativas (NESH), nem tampouco, nas Regras RGI/SH 2 e 3, conforme já também confirmado na decisão recorrida.

Diante da impossibilidade de classificação do "kit" conjuntamente no código NCM/SH 2106.90.10, resta prejudicado o enquadramento para o conjunto no Ex 01 desta NCM. Há que se esclarecer que o enquadramento de mercadoria em ex tarifário deve atender primeiramente às regras de classificação fiscal, e não o contrário. Somente depois de definido o código NCM adequado, é que se pode verificar o eventual enquadramento no ex desse código.

Nesse sentido foi também decidido por este Colegiado, em processo cuja interessada era a fornecedora (Recofarma) da ora recorrente, sob a relatoria desta Conselheira, conforme ementa abaixo:

Processo nº 11080.732817/201428

Acórdão nº 3402-004.073– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de abril de 2017

Matéria Classificação Fiscal

Recorrente RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA

(...)

"KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE.

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 pleiteado pela contribuinte, o que também não se revelou adequado para nenhuma das partes componentes do "kit", conforme devidamente motivado pela fiscalização. Recurso voluntário negado

Essa questão da classificação fiscal foi também enfrentada no processo nº 11080.727433/2015-74, no interesse da própria recorrente Vonpar Refrescos S.A., sob o Acórdão nº 3402-003.802 (Redator Designado: Waldir Navarro Bezerra), de 26 de janeiro de 2017, no qual também se decidiu em sentido desfavorável à tese da recorrente, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

(...)

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

SUFRAMA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA.

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

(...)

Insurge-se ainda a recorrente em face da decisão recorrida que deixou de reconhecer a ilegalidade do auto de infração alegada pela então impugnante em face de não ter calculado o crédito de uma das partes do denominado "kit", nos seguintes termos:

Pelo que se vê nas fls. 74 a 3151, a descrição dos produtos nas notas fiscais é de mercadoria única, correspondente a "concentrados" apresentados em "kits", referentes aos diversos refrigerantes, sem individualizar os componentes e respectivos valores.

Considerando que compete ao beneficiário do crédito expor os elementos necessários ao cálculo do valor correspondente, ônus do qual o interessado neste

processo não se desincumbiu, sequer na impugnação apresentada, não é possível quantificar os créditos alegados, conforme concluiu o autor do procedimento fiscal.

À vista disso, resta descabida a alegação de ilegalidade do Auto de Infração.

Não assiste razão à recorrente também neste ponto. Mesmo que seja um auto de infração, no qual, é verdade que incumbe à autoridade autuante demonstrar os fatos e fundamentos para a exigência tributária, em se tratando de créditos pleiteados ou descontados pela contribuinte, a atribuição da fiscalização limita-se à devida motivação da glosa, melhor dizendo, à demonstração de que a própria contribuinte não comprovou adequadamente, eis que era o seu dever, a legitimidade e o quantitativo dos créditos alegados.

Não se deve olvidar que o lançamento decorre do saldo devedor do IPI (diferença entre débitos e créditos) no período de apuração, de forma que incumbiria à interessada demonstrar, durante o procedimento fiscal ou no curso do processo administrativo, o cabimento de eventual direito creditório que reduziria o montante do saldo devedor e acarretaria a exoneração parcial do lançamento. Não há controvérsia nos autos sobre o montante do débito do Imposto devido nas saídas de produtos do estabelecimento da recorrente, mas tão somente acerca dos créditos, neste ponto, relativos aos componentes do "kit", cujo ônus probatório é da própria requerente.

Diante do lançamento que não considerou, motivadamente, o crédito alegado pela contribuinte em relação a um dos componentes do "kit", a então impugnante deveria ter apresentado os elementos modificativos ou extintivos da autuação, no caso, que lhe assegurariam o crédito alegado, mas não o fez, como bem esclareceu a DRJ. Depois, mesmo com tal decisão, a recorrente não se utilizou da prerrogativa do art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72, para apresentar eventuais elementos de prova para quantificação individualizada dos componentes do "kit" no recurso voluntário. De forma que não cabe qualquer reparo na decisão recorrida nesta parte.

A alegação de que auto de infração não teria respaldo probatório também não prospera. A recorrente não demonstrou que os produtos sob análise seriam diferentes daqueles analisados no Laudo junto a sua fornecedora Recofarma e nem de eventual prejuízo causado por não ter sido juntado parte do Laudo. A autuação foi bem instruída e devidamente motivada. A suficiência ou não do quadro probatório seria questão de mérito quanto a eventual aspecto envolvido, que teria de ser contestado pela recorrente. No mais, a matéria aqui tratada já é bem conhecida pela recorrente em outros processos semelhantes no seu interesse.

Por fim há que se esclarecer que está em discussão no presente processo somente a matéria da classificação fiscal que resultou na extinção (valor igual a zero) dos créditos escriturados pela contribuinte, de forma que não cabe, neste momento processual, analisar o eventual direito de crédito da recorrente com base no art. 9º do DL nº 288/67 ou no art. 6º do DL nº 1535/75.

#### **d) Multa proporcional**

Deve ser indeferido o pleito de aplicação do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 para excluir a penalidade em face entendimento prevalente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos. Ocorre que, como dito logo acima, a discussão no presente processo cinge-se à classificação fiscal, de forma que o referido entendimento da CSRF não traria nenhum proveito à recorrente.

De todo modo, o entendimento desta Conselheira é de que tal dispositivo foi revogado tacitamente pelo art. 100 do CTN, que veio estabelecer que somente as decisões

---

administrativas para as quais a lei atribuisse eficácia normativa poderiam ter o status de norma complementar no âmbito tributário.

Nesse sentido, bem esclareceu o Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire em sua Declaração de Voto no mencionado Acórdão nº 3402-003.801:

Ou seja, a partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o que, até o presente momento, não existe.

Nada obstante, essa é a multa prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, vazada nos seguintes termos:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

Portanto, há lei válida, vigente e eficaz, que se sobrepõe a qualquer norma regulamentar, que determina a aplicação de multa de ofício específica para o caso de cobrança de IPI por falta de seu recolhimento, como no caso versado nestes autos. Em consequência, escorreita sua aplicação.

Assim, pelo exposto acima, na parte divergente do Voto da Conselheira Relatora, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto aos argumentos relativos a: a) coisa julgada formada no Mandado de Segurança individual; b) competência da SUFRAMA. c) classificação fiscal das mercadorias e d) multa proporcional.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula