



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

Processo n° 11080.722074/2016-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.429 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria Classificação fiscal
Recorrente VONPAR REFRESCOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. CRÉDITOS GLOSADOS. INEXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 183 DO RIPI/2010.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF. A glosa de créditos tornando saldo credor de IPI escriturado originalmente em saldo devedor de IPI afasta a aplicação do artigo 183 do RIPI/2010, não havendo que se falar em equiparação de saldo credor a pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

AUTO DE INFRAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

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

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL. VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DE ISENÇÃO DO IPI.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de isenção do IPI, compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, da regular

observância das condições fixadas na legislação pertinente para o reconhecimento do benefício.

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.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 76, II, "a" da Lei nº 4.502/1964. DECISÕES EM SITUAÇÕES DISTINTAS DA JULGADA NOS AUTOS.

Não se aplica a exclusão de penalidade de que trata o artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 quando as decisões administrativas paradigmas tratam de situações jurídicas distintas das decididas nos autos.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que lhe davam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), Corinho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud e Raphael Madeira Abad. Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para constituição de crédito tributário de IPI, no período de 2011 a 2012, com a imputação das seguintes infrações: glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal (adoção indevida de ex tarifário) de kits para refrigerantes.

A recorrente classificou os kits como mercadoria única no código 2106.90.10 Ex 01, ao passo que a fiscalização reclassificou cada parte do kit nos códigos 2106.90.10,

2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00, 2918.15.00 e 3302.10.00, fundamentando-a na decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira incorporada na NESH, de 19/09/1985, em análise do kits de fabricação de FANTA (marca do grupo Coca-cola) e de outro refrigerante sabor cola, assim como pelas características do próprio kit que as partes isoladas não caracterizam preparações compostas, por não serem caracterizados como concentrados de que tratam os ex tarifários 01 e 02 do código 2106.90.10.

Em impugnação, a recorrente alegou preliminar de decadência; a alteração de critério jurídico; o direito ao crédito em razão do julgamento proferido no RE 212.484; a competência da SUFRAMA para a concessão de benefícios fiscais e para definir a classificação fiscal dos produtos; que a classificação adotada pela recorrente tem por base parecer técnico da SUFRAMA; que a autoridade fiscal subverteu a aplicação das Regras Gerais de Interpretação, aplicando as Regras 2 e 3, antes da Regra 1; que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira não é oponível ao sistema jurídico brasileiro; que a mistura efetuada no estabelecimento da recorrente é mero tratamento complementar; que a recorrente utilizou a classificação fiscal efetuada pela fornecedora dos produtos (RECOFARMA) e por ser adquirente de boa-fé e não ter cometido qualquer infração, possui direito ao crédito; a impossibilidade de exigência de multa e juros de mora e correção monetária por aplicação do artigo 100 do CTN, por ter seguido as normas da SUFRAMA; a impossibilidade de exigência de multa em razão do disposto no artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64; a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento pelos seguintes fundamentos sintetizados em sua ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

*DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO.*

Nos casos de falta de pagamento, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

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

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE
REFRIGERANTES.*

De acordo com o item XI das NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) relativa à Regra Geral Interpretativa 3 b), de aplicação compulsória no Brasil, cada um dos componentes da

mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” deverá ser classificado individualmente no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa sobre lançamento de ofício consiste em débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, por isso, é legítima a incidência de juros de mora sobre o respectivo valor, a partir do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs recurso voluntário reprisando as alegações deduzidas em impugnação.

A PGFN, por seu turno, apresentou as contrarrazões, afastando a alegação de decadência por ausência de pagamento, já que a glosa dos créditos implicou transformar os saldos credores em saldos devedores; defendendo que a lei obrigou o adquirente a examinar a classificação fiscal dada pelo fornecedor; que não houve alteração de critério jurídico, mas sim consideração de situação de fato, antes não abordada; que o RE 212.484 não conferiu direito ao crédito na hipótese de o fornecedor não cumprir as regras de desoneração ou classificação fiscal equivocada; que não se pode aplicar o RE 212.484, pois o STF veda a apropriação do crédito de IPI na aquisição de produtos isentos, não tributados ou alíquota zero; afasta a competência da SUFRAMA no que tange à definição da classificação fiscal dos produtos; reiterou a reclassificação fiscal empreendida na autuação, reforçando a necessidade de se observar a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e as regras gerais de interpretação do SH; a impossibilidade de se reconhecer os atos da SUFRAMA como enquadrados no inciso I do artigo 100 do CTN; a revogação tácita do artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64; a devida aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Após distribuição regimental a este relator, a recorrente protocolou novos documentos "Informações textuais do produto", emitido pela SUFRAMA e laudo elaborado pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia, razão pela qual os autos saíram para novas vistas à PGFN, que apresentou nova petição, refutando as conclusões do laudo técnico, especialmente quanto a opinião tecida sobre a interpretação das NESH.

Na forma regimental, o processo foi a este relator redistribuído.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Destaca-se, inicialmente, que o litígio deste processo corresponde ao mesmo litígio tratado no processo 11080.727433/2015-74, relativo ao período de 2010, cujos recursos voluntários são praticamente idênticos, razão pela qual adotarei parte dos fundamentos proferidos no Acórdão 3402-003.802, como razão de decidir, nos termos do §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999.

Da decadência

A recorrente pediu a aplicação do artigo 183, parágrafo único, III do RIPI/2010, ou seja, a equiparação do saldo credor a pagamento para efeito de contagem do prazo decadencial:

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

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

A decisão recorrida afastou sua aplicação pelo fato de ao se efetuar a glosa dos créditos, os saldos finais de cada período tornaram-se devedores, não havendo, pois, saldos credores, considerando-se apenas os créditos admitidos.

Por sua vez, a recorrente afirma que tais créditos eram admitidos à época da fiscalização, em razão da decisão favorável obtida no MS nº 91.0009552-4, no qual julgou-se o RE 212.484, e que a existência de créditos admitidos a descontar débitos, ainda que não sejam suficientes para gerarem saldo credor.

Sem razão a recorrente. Os créditos admitidos são os legítimos, não havendo que se considerar ilegítimos, que, na realidade, consistem na própria discussão dos autos. Se bastasse escriturar tais créditos no Livro de Apuração de IPI, seria inócua a expressão "admitidos", e deveria ser usada apenas "escriturados". Os créditos admitidos são os previstos na própria legislação.

A autuação foi resultado tão somente da glosa de créditos alegados como indevidamente escriturados, ou seja, créditos não admitidos, os quais, uma vez desconsiderados, levam à existência de saldos devedores, inviabilizando a aplicação da regra, que apenas equipara a pagamento a dedução de créditos admitidos dos débitos apurados na escrita fiscal pelo contribuinte, sem que desta operação resulte saldo a recolher. Por óbvio, se resultar, não há que se falar em equiparação.

Ressalta-se que a aplicação deste prazo decadencial é destinado à constituição de crédito tributário decorrente de apurações de novos débitos de IPI e não de glosa de créditos, pois que esta verificação compõe a própria premissa de aplicação da regra.

Neste sentido, citam-se:

Acórdão nº 3403003.172:

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SALDO CREDOR

A dedução dos débitos, no período de apuração do IPI, dos créditos admitidos, de que resulta saldo credor equivale a pagamento e é hábil para deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

Acórdão nº 3402.004.278:

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Excerto do voto:

"Entende a relatora, em síntese, que a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, nos termos do regulamento do IPI, considera-se pagamento.

A meu sentir, equivocada tal entendimento, pois tratandose de créditos ilegítimos, como a seguir se articula, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002 não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo regulamento, in verbis:

"(...) Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49). Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

Portanto, com a glosa dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de ofício. Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para o caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN. "

Afasto a prejudicial arguida.

Da impossibilidade de lavratura de Auto de Infração contra a recorrente por suposto erro de classificação fiscal cometido pelo fornecedor

A recorrente pugnou pela desnecessidade de se efetuar a verificação da classificação fiscal com base no artigo 62 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcrito:

Art . 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprêgo ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se êles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao sêlo de contrôle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se êstes satisfazem a tôdas as prescrições legais e regulamentares.

§ 1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se êste se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.

~~*§ 2º Se a falta consistir na inexistência da documentação comprobatória da procedência do produto, relativamente à identificação do remetente (nome e endereço), o destinatário não poderá recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo impôsto e sanções cabíveis.*~~

§ 2º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art . 63. As pessoas mencionadas no artigo anterior são obrigadas a franquear, aos agentes do fisco, os seus estabelecimentos, depósitos, dependências e móveis, permitindo-

lhes o mais amplo exame dos produtos, documentos e livros fiscais e comerciais.

Alegou que os RIPI de 1972, 1979 e 1982, em seus artigos 169, 266 e 173, respectivamente, acrescentaram a necessidade de verificação da classificação fiscal, o que levou à RFB exigir multas formais previstas no artigo 368 do RIPI/1982:

*SEÇÃO II
Dos Adquirentes e Depositários
Obrigações*

Art. 173. 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 estes estão devidamente rotulados ou marcados e, ainda, selados, quando sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto e as demais prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502/64, artigo 62).

§ 1º – No caso de falta de documentos que comprovem a procedência da mercadoria e identifiquem o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, quando exigido o selo de controle, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis.

§ 2º – A declaração, na nota fiscal, da data da entrada da mercadoria no estabelecimento será feita no mesmo dia da entrada.

Exclusão de Responsabilidades

§ 3º – Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por carta o fato ao remetente da mercadoria, dentro de 8 (oito) dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor.

§ 4º – Cópia da carta, com prova de seu recebimento, será conservada no arquivo do estabelecimento recebedor ou adquirente.

§ 5º – A comunicação feita com as formalidades previstas nos parágrafos 3 e 4 exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada.

[...]

Art. 368. A inobservância das prescrições do art. 173 e parágrafos 1º, 3º e 4º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.

Informou, ainda, que houve diversas discussões judiciais e administrativas acerca da matéria e que a 2º turma da CSRF, processo 10860.001597/97-30, bem como o Acórdão 203-05.210 decidiram pela não aplicação da multa a que se referia o artigo 368 com base em classificação fiscal errônea, não verificada pelo adquirente, fato que teria dado azo à

modificação dos RPIs 98, 2002 e 2010, que suprimiram a expressão concernente à verificação da classificação fiscal, conforme artigos 266 e 327 dos RPIs 2002 e 2010, respectivamente:

CAPÍTULO IV

*DAS OBRIGAÇÕES DOS TRANSPORTADORES,
ADQUIRENTES E*

DEPOSITÁRIOS DE PRODUTOS

Seção I

Dos Transportadores

[...]

Seção II

Dos Adquirentes e Depositários

Obrigações

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).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 3º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado, quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso V).

§ 4º A declaração, na nota fiscal, da data da entrada da mercadoria no estabelecimento será feita no mesmo dia da entrada.

[...]

*Art. 575. A inobservância das prescrições do **caput** e dos §§ 1º e 3º do art. 327 pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 82).*

Citou acórdãos do CARF que reconheceram a inaplicabilidade da multa por falta de verificação da classificação fiscal das mercadorias, conforme Ac. 203-06.781 e CSRF nº 02-02.752.

De fato, os referidos acórdãos nº 02-02.895, 02-02.752, 02-0.683 e 03-06.055, decidiram no sentido de não caber ao adquirente a verificação da correta classificação fiscal. Transcrevo as seguintes ementas:

Ac. CSRF nº 02-02.895, de 28/01/2008:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS —

Período de apuração: 05/08/1992 a 27/02/1997

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades.

IPI. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

O conteúdo semântico da expressão "e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares" existente na parte final do art. 62 da Lei nº 4.502/64 não inclui a obrigatoriedade de o adquirente verificar se a classificação fiscal dos produtos adquiridos está correta.

Recurso especial negado.

Acórdão CSRF/nº 02-02.752, de 02/07/2007:

IPI. MULTA — RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE MERCADORIAS. A exigência de conferência da classificação fiscal do produto, por parte do adquirente ou destinatário, prevista no art. 173 do RIPI/82, não foi repetida no texto do RIPI/98, não devendo ser mantida penalidade aplicada pela inobservância desta formalidade, mormente quando todos os elementos obrigatórios no documento fiscal foram preenchidos corretamente.

Recurso especial negado.

Acórdão nº 03-06.055, de 08/09/2008:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/07/1993

IPI. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. CLASSIFICAÇÃO. É descabido o lançamento de multa de ofício contra o adquirente por erro de classificação fiscal cometido pelo remetente dos produtos. A cláusula final do artigo 173, caput, do RIPI/82 é inovadora, ou seja, não tem amparo na Lei n.º 4.502/64.

Recurso especial negado.

Porém, tal posição não é pacífica na CSRF. O Acórdão nº 9303-002.454, de 08/10/2013, reformou o Acórdão nº 202-17.901, dando provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 15/01/1989 a 30/09/1992

IPI. MULTA POR INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES DO ART. 82 DA LEI 4.502/64. CABIMENTO.

Encontrando supedâneo nos arts. 62 e 82 da Lei 4.502/64, ato legal regularmente editado, a multa aplicável ao adquirente de produtos que não observem as prescrições do art. 173 do Decreto 87.981/82 (RIPI82) não pode ser afastada na instância administrativa.

Recuso provido.

Transcrevo as razões do voto proferido pelo Conselheiro Júlio César Ramos no acórdão acima mencionado:

"No exame do mérito, registro, inicialmente, que entendo que os decretos regulamentares são vinculantes dos julgadores administrativos, no que sigo a doutrina de Ely Lopes Meirelles I:

*"Decretos, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresso, explícito ou implícito pela legislação. Comumente, o decreto é normativo e geral, constituindo exceção o decreto individual. Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei, e, por isso mesmo, não a pode contrariar. **O decreto geral tem**, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.*

O nosso ordenamento administrativo admite duas modalidades de decreto geral (normativo): o independente ou autônomo e o regulamentar ou de execução.

Decreto regulamentar ou de execução é o que visa a explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e

orientando sua aplicação. Tal decreto comumente aprova, em texto à parte, o regulamento a que se refere.

Regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa."

Idêntico posicionamento (salvo quanto à possibilidade dos chamados decretos autônomos) adota outro de nossos mais celebrados administrativistas, o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello², para quem o princípio da legalidade insito no art. 84, IV da Lei Maior impõe "que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar execução fiel da lei. Ou seja: pressupõem sempre uma dada lei da qual sejam os fiéis executores". Definindo, na mesma obra, o que seja essa "fiel execução", ensina, com a característica clareza (op.cit., p. 330):

"Ditos regulamentos cumprem a imprescindível função de, balizando o comportamento dos múltiplos órgãos e agentes aos quais incumbe fazer observar a lei, de um lado, oferecer segurança jurídica aos administrados sobre **o que deve ser** considerado proibido ou exigido pela lei (e ipso facto, excluído da livre autonomia da vontade), e, de outro lado, **garantir aplicação isonômica da lei**, pois, se não existisse esta normação infralegal, alguns servidores públicos, em um dado caso, entenderiam perigosa, insalubre ou insegura dada situação, ao passo que outros, em casos iguais, dispensariam soluções diferentes" .

E mais adiante referindo-se à vinculação dos regulamentos (op. Cit. pp. 331 a 332):

"É bem de ver que as disposições regulamentares a que ora se está aludindo presumem, sempre e necessariamente, uma interpretação da lei aplicanda.....A respeito destes regulamentos cabem importantes acotações. A primeira delas é a de que interpretar a lei todos fazem - tanto a Administração, para impor-lhe a obediência, quanto o administrado, para ajustar seu comportamento ao que nela esteja determinado - mas, só o Poder Judiciário realiza, caso a caso, a interpretação reconhecida como a 'verdadeira', a 'certa' juridicamente.

Segue-se que, em juízo, poderá, no interesse do administrado, ser fixada interpretação da lei distinta da que resultava de algum regulamento. De outra parte, entretanto, não há duvidar que o regulamento vincula a Administração e firma para o administrado exoneração de responsabilidade ante o Poder Público por comportamentos na conformidade dele efetuados.

Isto porque o Regulamento é ato de “autoridade pública”, impositivo para a Administração e, reflexamente, mas de modo certo e inevitável (salvo questionamento judicial), sobre os administrados, que, então, seja por isso, seja pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, têm o direito de, confiadamente, agir na conformidade de disposições regulamentares”

Assim, a simples inclusão em todos os decretos expedidos para regulamentar a exação já bastaria.

Mas há mais: a aplicação da multa à espécie encontra expressa previsão no art. 82 da Lei 4.502/64:

ART.82 A inobservância das prescrições do art. 62 e de seus parágrafos, pelos adquirentes e depositários ali mencionados, sujeitá-losá às mesmas penas cominadas ao produtor ou remetente dos produtos pela falta apurada, considerada, porém, para efeito de fixação e graduação da penalidade, o capital registrado daqueles responsáveis.

A obrigatoriedade de observância dos requisitos da nota fiscal, por sua vez, encontrase no art. 62 da mesma Lei, que transcrevo a seguir, com destaque para a expressão que, a meu ver, impede a interpretação que se deu:

ART.62 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 legais e regulamentares.

§ 1 Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo, ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.

§ 2 No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis.

Destarte, se é obrigação do adquirente checar se a nota fiscal recebida atende a todas as prescrições legais e regulamentares, é óbvio que cabe a ele verificar se o imposto nela destacado corresponde àquele efetivamente devido segundo tais disposições e somente tomar como crédito aquele corretamente apurado além de comunicar ao remetente o erro cometido.

Assim, deixar de aplicar a penalidade exige afastar o dispositivo legal. A isso não chegando as atribuições dos colegiados administrativos, entendo assistir inteira razão à Fazenda Nacional e voto pelo provimento do seu recurso.

No mesmo sentido da decisão acima, cito decisão do STJ, proferida em 04/10/2005 no REsp 554.377/SC , cuja ementa transcrevo abaixo:

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. AÇÃO ANULATÓRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECRETO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR. POSSIBILIDADE.

I - "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp nº 592.007/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 22/03/2004).

II - A disposição contida no art. 173 do Decreto 87.981/82, que impõe ao contribuinte examinar a adequada classificação fiscal dos produtos adquiridos, bem como o lançamento do imposto, não constitui penalidade nem infringe o princípio da reserva legal, porquanto tal regulamentação decorre do contido no artigo 62 da Lei nº 4.502/64, que dispõe acerca das obrigações dos adquirentes dos produtos sujeitos à tributação do IPI.

III - Recurso especial da União provido.

Recurso especial adesivo improvido.

A situação descrita nos referidos julgados se refere à responsabilidade por infrações, o que, como visto, possui julgado administrativo mais recente favorável à manutenção da referida multa por falta de verificação da classificação fiscal pelos adquirentes.

Todavia, a situação tratada aqui nos autos é distinta, pois refere-se à glosa de créditos adquiridos em regime de isenção, em que não houve qualquer pagamento de IPI ao fornecedor, ou seja, de obrigação tributária concernente ao adquirente, na condição de contribuinte e não de responsável e de lançamento relativo a tributo e não de penalidade.

Não há que se falar em responsabilidade por infrações, mas sim da quantificação do direito creditório na condição de contribuinte, que possui o direito ao crédito calculado como se devido fosse. Tal cálculo pressupõe a verificação da correta classificação fiscal, não podendo a recorrente simplesmente alegar desnecessidade de se verificar a classificação fiscal, mormente não haver qualquer IPI destacado na nota fiscal a ser pago pelo fornecedor.

Admitir a hipótese da recorrente implicaria excluir sua condição de contribuinte, o que não possui previsão legal, para o caso em questão.

Da alteração de critério jurídico

A recorrente alega que os Autos de Infração e as verificações fiscais anteriores configuram prática reiterada da autoridade fiscal em aceitar a alíquota de IPI adotada para fins de creditamento nos referidos processos a atrair a aplicação do artigo 146 do CTN. A recorrente pleiteia que a autoridade fiscal aplicou novo critério jurídico, o qual somente poderia ser feita para períodos posteriores a 29/01/2016, quando foi cancelado o Auto de Infração do processo 11080.733814/2013-21.

Caso não seja considerada tal data, que seja considerada a data de 22/12/2014 que se refere à ciência do Auto de Infração à Recofarma, para início de vigência do novo entendimento, com base no REsp 1.130.545/RJ, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos.

Também, mencionou o Parecer PGFN nº 405/2003, como ato que teria reconhecido o direito à classificação dos produtos no código 2106.90.10 ex01.

Como verificação anterior, a recorrente menciona o processo 11080.733814/2013-21, cujo Acórdão nº 3402-002.900, proferido pela 2º TO da 4º Câmara da 3º Seção de Julgamento, negou provimento ao recurso de ofício, 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 consubstanciado 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 excerto abaixo do relatório detalha as infrações imputadas:

"O tributo lançado representa saldos devedores apurados na escrita após a glosa de créditos considerados indevidos, por decorrerem das seguintes infrações:

- saldo credor de período anterior indevido ;*
- crédito básico indevido, escriturado com base em nota fiscal para simples faturamento decorrente de venda para entrega futura ;*
- crédito indevido oriundo de entrada de insumos isentos adquiridos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus.*

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 CocaCola, 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 (Decretolei nº 1.435, de 1975, art 6º, e Decretolei 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) n.º 212.484RS não seria aplicável ao caso por ser genérica, não considerando as normas específicas relativas à Zona Franca de Manaus.

Os créditos não aceitos estão discriminados no "Demonstrativo de Créditos Indevidos Oriundos da Entrada de Insumos Isentos".

Quanto ao crédito de R\$ 278.600,00, decorrente de compra para entrega futura, a glosa tem fundamento no art. 190, § 2.º, do RIIPI/2002, segundo o qual o crédito decorrente de produto adquirido mediante venda para entrega futura somente poderá ser escriturado na efetiva entrada do mesmo no estabelecimento, o que não foi observado pela autuada."

Verifica-se que não houve qualquer critério jurídico adotado em relação à classificação fiscal dos produtos, pois não houve qualquer lançamento de ofício a respeito de classificação fiscal. Assim, o artigo 146 do CTN pressupõe a existência de um lançamento prévio, o qual não ocorreu. Também não houve lançamento por homologação expressa, a caracterizar qualquer adoção de critério jurídico quanto à classificação fiscal dos produtos.

Quanto ao Parecer PGFN 405/2003, transcrevo abaixo sua ementa:

PARECER PGFN Nº 405 /2003

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. A aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%) não confere direito ao crédito presumido do IPI, quer por força de Lei (art. 11, Lei nº 9.779/99), quer em face da técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3.º, II, CF/88).

O critério utilizado, de compensar "imposto sobre imposto" com crédito pelas entradas e débitos pelas saídas, em periodicidade assinalada pela legislação, não ofende a técnica da não-cumulatividade.

A legislação do IPI, não permitindo o crédito presumido na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, insere-se no bojo de uma política econômica governamental, cuja competência o legislador constitucional atribuiu ao Poder Executivo, em atuação harmônica com o Poder Legislativo, "nas condições e nos limites estabelecidos em lei" (CF, art. 153, § 1.º; Decreto-lei nº 1.199/71, art. 4.º; Regulamento e Tabela do IPI).

Inexistindo lei concedendo incentivo ou benefício fiscal, não pode o Juiz supri-la, tomando de empréstimo a alíquota fixada para a operação subsequente (B-C), para o fim de concretizar o direito de crédito presumido na operação antecedente (A-B), em face de o Poder Judiciário não poder atuar como legislador positivo, a teor de reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, manifestada em casos análogos.

*Alíquota zero e isenção são institutos distintos, podendo ter efeitos tributários próprios, de conformidade com a lei de regência (primado do princípio da legalidade). No dizer do STF, tais institutos "não se confundem, possuindo características que os diferenciam", razão pela qual tem negado o direito de crédito presumido na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tanto nas operações de importação, quando nas operações internas, consoante explicação ofertada pelos **professores Ruy Barbosa Nogueira e Gilberto de Ulhôa Canto**.*

Os produtos "NT" (não-tributados), que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem . "ao exame do crédito presumido.

Referido parecer tratou da não-cumulatividade do IPI e da possibilidade de creditamento das aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados, mas não fixa qualquer critério jurídico acerca da classificação fiscal dos produtos autuados neste processo. A parte mencionada do parecer pela recorrente é apenas uma informação dada no contexto da análise da possibilidade de creditamento de insumos isentos, sem qualquer referência à discussão sobre classificação fiscal ou estabelecimento de critérios para tanto:

102. Na aquisição de insumos "isentos", ocorre o fato gerador, a TIPI fixa a alíquota positiva (digamos 1% para mais), mas a lei dispensa seu pagamento. Em hipóteses tais, o STF, no RE 212.484, decidiu pelo direito de crédito com base na alíquota (do insumo "xarope" para produção de Coca-Cola), constante da TIPI (no caso, digamos 27%).

Portanto, afasto a preliminar arguida.

Da coisa julgada no RE 212.484 proferido no MS nº 91.0009552-4

Neste tópico, a recorrente defendeu que a decisão obtida no RE 212.484 ampara a classificação fiscal utilizada pela recorrente, que teria tratado da alíquota a ser aplicada, que no momento da petição inicial era de 36% e no trânsito em julgado de 27%, reiterando que o Parecer PGFN nº 405/2003 reconheceu a aplicação de tal alíquota.

O Conselheiro Waldir Navarro Bezerra abordou o tema em seu voto vencedor no Acórdão nº 3402-003.802, cujos fundamentos adoto como razão de decidir e abaixo os transcrevo:

"Aduz a Recorrente a existência de coisa julgada (RE nº 212.4842) no âmbito do Mandado de Segurança Individual nº 91.00095524, assegurando-lhe o direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrado de refrigerantes, insumos isentos oriundos da ZFM, calculado à alíquota de 27%, com fundamento no art. 69, inc. II do RIPI/2002, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei 288, de 1967.

De fato encontra-se demonstrada e confirmada nos autos a existência de coisa julgada (RE nº 212.4842), no âmbito do Mandado de Segurança Individual (MSI) nº 91.00095524, impetrado pela própria recorrente (VOLPAR). Em 10/12/1998, transitou em julgado a decisão proferida no Recurso

Extraordinário (RE) nº 212.484RS, que assegurou a VONPAR o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (ZFM), e utilizadas na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI. Veja-se a ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. Isenção incidente sobre insumos. Direito de crédito. Princípio da não cumulatividade. Ofensa não caracterizada.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Quando impetrou o Mandado de Segurança Individual (MSI) que resultou na decisão em questão, a VONPAR pediu para que fosse assegurado o seu direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de insumos que identificou como "concentrados".

Verifica-se que quando pleiteou o referido MSI, que a Recorrente pleiteou que lhe fosse assegurado o direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de "concentrados" para refrigerantes isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, classificados na posição 2106.90.01, vigente à época da impetração do MSI (correspondente à alíquota de 36%) e, à época do trânsito em julgado do referido MSI, correspondia à posição 2106.90.10 (cuja alíquota era de 27%).

Tal pleito foi integralmente concedido. Neste caso, não há notícia de ação rescisória manejada pela Fazenda Nacional buscando reverter o entendimento transitado em julgado no RE nº 212.4842, em favor do contribuinte.

A decisão a quo, corrobora esse entendimento, vejase os termos (fl.1.030/1.031):

"(...) Tendo em vista que a decisão proferida no julgamento do RE 212.4842 permanece vigente, e o entendimento ali adotado ainda não foi alterado de forma definitiva pelo STF, a empresa Vonpar tem direito ao aproveitamento de créditos relativos ao tributo potencialmente incidente sobre os insumos adquiridos sob regime de isenção (de que tratam os arts. 69, inc. I do RIPI/2002 e art. 82, inc. III do RIPI/2010). Por consequência, a discussão quanto à possibilidade de aproveitar créditos em virtude das aquisições de que trata este processo está vencida para a Fazenda Pública, em relação ao contribuinte, como reconhecido no item 13 e seguintes do Relatório Fiscal. Isto tudo, não obstante a correta argumentação desenvolvida pelo autuante, com a qual esta Relatora concorda, no sentido de que não é cabível a aplicação do art. 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002) porque os produtos adquiridos não fazem jus à isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 (art. 82, inciso III, do RIPI/2002)".

No entanto, a fiscalização entende que a referida coisa julgada não teria definido a classificação fiscal do "concentrado para

refrigerantes" e, como consequência, a definição da alíquota do crédito de IPI.

Assim, em obediência aos termos do provimento judicial, que assegurou o aproveitamento do crédito relativo ao imposto que incidiria na aquisição dos insumos, caso não houvesse o benefício da isenção, cabe à autoridade administrativa examinar se o valor creditado pelo contribuinte na sua escrita fiscal, em decorrência das citadas aquisições está correto.

Nesse contexto, cito a abordagem consignada pela PGFN em suas contrarrazões, (...) é de extrema importância destacar que a decisão judicial conferiu o direito da Recorrente fazer o abatimento do débito quando o valor do crédito de IPI for potencialmente devido, ou seja, o Judiciário NÃO conferiu à VONPAR o direito líquido e certo de, independentemente do atendimento das condições para utilização do benefício fiscal, aproveitar o “valor-crédito do IPI” (grifei).

Vale ressaltar que ao impetrar o MSI nº 91.00095522, a Recorrente estava buscando o reconhecimento do direito de aproveitar créditos de IPI em decorrência de aquisições de insumos isentos, procedentes da Zona Franca de Manaus, nas alíquotas de incidência relativas a estes produtos, nisso consistindo o que lhe foi assegurado em todas as instâncias, sempre em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Se a Recorrente pretendesse que fosse analisada a Classificação Fiscal de seus produtos, teria que prestar informações corretas sobre suas características. Entretanto, a empresa não mencionou que o produto que ela tratou como uma preparação única era na realidade um conjunto de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente.

Não cabia ao Judiciário ou à Procuradoria da Fazenda Nacional conferir se o produto citado no MSI efetivamente correspondia ao concentrado sujeito à alíquota de 27%, pois tal fato era irrelevante para o objeto da ação judicial, que discutia o direito ao crédito do IPI em função da aplicação do princípio da não cumulatividade.

Assim, não há ofensa à coisa julgada quando o Fisco, buscando apurar o “imposto que seria devido caso não houvesse a isenção”, verifica que com a correta classificação dos produtos, não haveria créditos a aproveitar, porque os referidos produtos eram, na sua maior parte (à exceção de um), tributados à alíquota zero, razão pela qual não poderia a Recorrente ter efetuado abatimento do débito de IPI no período fiscalizado, o que corrobora a regularidade da autuação fiscal e a inexistência de ofensa à referida decisão transitada em julgado.

Portanto, a coisa julgada só se opera sobre o que foi pedido pela parte por via do exercício do poder de ação, ou, noutras palavras, somente o mérito ou o objeto litigioso é que será acobertado pela imutabilidade da coisa julgada. A regra do art.

469 da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil – CPC, vigente à época) é clara ao estabelecer, expressamente, que não fazem coisa julgada os motivos (inciso I), mesmo que importantes para determinação do alcance da parte dispositiva da sentença; a verdade dos fatos, que tenha sido estabelecida como fundamento da sentença (inciso II); e a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente ao processo.

Neste caso, ao impetrar o MSI nº 91.00095522, a Recorrente estava buscando o reconhecimento do direito de aproveitar créditos de IPI em decorrência de aquisições de insumos isentos, procedentes da Zona Franca de Manaus, nas alíquotas de incidência relativas a estes produtos, nisso consistindo o que lhe foi assegurado em todas as instâncias, sempre em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade.

*Desta forma, não há ofensa à coisa julgada quando o Fisco, buscando apurar o “imposto que seria devido caso não houvesse a isenção” verifica que, tendo em vista a **correta classificação fiscal dos produtos**, não haveria créditos a aproveitar, porque o referidos produtos eram, na sua maior parte, à exceção de um, tributados à alíquota zero.*

Da competência da SUFRAMA para concessão de benefícios fiscais e para definir a classificação fiscal dos produtos

A recorrente alegou que a SUFRAMA possui a competência para definir o produto incentivado, inclusive sua classificação fiscal, que a RFB não possui competência exclusiva sobre a atividade de classificação fiscal, cita decisão do STJ sobre atribuição da ANVISA.

Ao contrário do alegado pela recorrente, a competência sobre a classificação fiscal compete exclusivamente à RFB, segundo o estabelecido no Anexo I do Decreto nº 7.482/2011 (revogado pelo Decreto nº 9.003/2017) que dispôs em seu artigo 15 que:

ANEXO I

.....

Art.15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

.....

XIX – dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

.....”

Ora, não se revela plausível entender caber à SUFRAMA a competência para efetuar a classificação fiscal das mercadorias, quando o órgão que representa o país em reuniões internacionais é Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Neste ponto, novamente, adoto de forma complementar, os fundamentos do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, abaixo transcritos:

"Aduz a Recorrente que de fato, pode-se até questionar se a SUFRAMA teria competência para conceder os benefícios fiscais, mas esse questionamento não afeta sua competência para definir e, pois, classificar fiscalmente produto que será eventualmente beneficiado no projeto industrial aprovado. Sustenta que o autuante estaria equivocado ao limitar a competência da SUFRAMA à aprovação de projetos, excluindo a concessão dos benefícios do art. 9º do Decreto-Lei 288, de 1967 e do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, tendo em vista os arts. 1º, VI e 4º, I, "c", ambos do Anexo I, do Decreto nº 7.139, de 2010.

*É cediço que o DL nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139, de 2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB)**, que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.*

*Portanto não resta dúvidas quanto a isso. Por outro giro, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art.94 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (art. 431 do RIPI/2010).*

Sobre a competência da fiscalização do IPI, veja o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual (Decreto nº 7.212. de 2010) grifou-se:

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da **Receita Federal do Brasil** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

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

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais **ou jurídicas**, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada **ou de isenção** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à

classificação fiscal do produto adquirido pela VONPAR. Entendo que a SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

O que se observa é que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão.

Em suas Resoluções e Pareceres, a SUFRAMA chamou os produtos elaborados pela RECOFARMA de “concentrados”, adotando a descrição utilizada pelo citado fabricante ao submeter os Projetos Industriais. Mas não é a forma usada para se referir à mercadoria que identifica sua classificação fiscal. Para tal fim, é necessário que se faça uma análise minuciosa de cada produto, fundamentada com base nas Regras de classificação.

Como consta no Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA tomou como base para sua análise “a industrialização do tipo:

Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918, de 1994. E o Decreto nº 6.871, de 2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que “(...) o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”.

A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que uma “parte de concentrado” (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola) não pode ser enquadrada no “Ex 01” do código 2106.90.10.

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

Portanto, 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.

A título argumentativo, ainda que se pudesse reconhecer alguma competência concorrente, o que não é o caso, saliento que a administração fazendária e seus servidores têm precedência sobre os demais setores administrativos em sua área de competência, a teor do inciso XVIII do artigo 37 da Constituição Federal.¹

Da classificação fiscal dos produtos em análise

Concernente à classificação fiscal de kits para refrigerantes, o relatório fiscal informa que os kits são adquiridos pela recorrente, em embalagens distintas. Exemplificando, para o refrigerante coca-cola, o kit é composto de 2 partes, para o refrigerante coca-cola zero, o kit é composto de 6 partes.

A recorrente classificou os kits como mercadoria única no código 2106.90.10 Ex 01, ao passo que a fiscalização reclassificou cada parte do kit nos códigos 2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00, 2918.15.00 e 3302.10.00, fundamentando-a na decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira incorporada na NESH, de 23/08/1985, em análise do kits de fabricação de FANTA (marca do grupo Coca-cola) e de outro refrigerante sabor cola, assim como pelas características do próprio kit que as partes isoladas não caracterizam preparações compostas, por não serem caracterizados como concentrados de que tratam os ex tarifários 01 e 02 do código 2106.90.10.

A classificação fiscal é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), abaixo transcritas, conforme artigo 16² do Decreto nº 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 2.367/1998:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que

¹ XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

² 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 (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

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

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

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

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

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

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

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

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra,

todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

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

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

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

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

As regras do Sistema Harmonizado devem ser seguidas pelos estados-membros convenientes, conforme determina o artigo 1º do Decreto nº 97.409/1988: "*A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.*".

A classificação dada pela recorrente foi no código 2106.90.10 ex 01, dentro do capítulo 21 e da Seção IV - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS, com os seguintes textos:

| | |
|--------------|---|
| 21.06 | Preparações alimentícias não especificadas nem |
|--------------|---|

| | |
|------------|--|
| | compreendidas noutras posições. |
| 2106.10.00 | -Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas |
| 2106.90 | -Outras |
| 2106.90.10 | Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas |
| | Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado |
| | Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado |

Os ex 01 e 02 se referem aos que se denominou de concentrados. A nota 3 do Capítulo 21 menciona sobre a natureza das preparações compostas:

3.- Na aceção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis.

Já as NESH da posição 2106 assim dispuseram:

Desde que não se classifiquem em outras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

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.).

[...]

Classificam-se especialmente aqui:

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas, constituídas por exemplo, por:

- xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;

- *um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), contendo, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de frutas (por exemplo, limão ou laranja);*
- *um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos de frutas adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco natural;*
- *suco de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco natural), de óleos essenciais de frutas, de edulcorantes artificiais, etc.*

Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias.

Destarte, as notas indicam que as preparações compostas são constituídas por diversas substâncias base, destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou tratamento complementar.

Os produtos foram descritos pela recorrente como concentrados em partes e classificados como preparações compostas em componentes. Assim, não se trata de um único produto misturado, mas, na realidade tratam de várias componentes, os quais saem da indústria fornecedora em embalagens individuais e são distribuídos como kits e são distribuídos para as indústrias engarrafadoras que realizam etapa seguinte de industrialização.

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

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

Esta nota afasta a aplicação da RGI 3, "b", implicando a classificação não como uma mercadoria única, mas conforme cada componente da "mercadoria" apresentada. De fato, ainda que a recorrente tenha tentado apresentar os diversos componentes com uma mercadoria única, a própria NESH afastou esta possibilidade, ao excluir a aplicação da RGI nº 3, "b", o que, indiretamente, foi o que a recorrente fez.

Assim, cada componente deve ser classificado individualmente. Registre-se que esta nota explicativa foi adicionada às NESH por decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em 19/09/1985, ao apreciar, justamente, a classificação de partes destinadas à fabricação de FANTA e um outro refrigerante sabor cola. Transcrevo abaixo o excerto do voto vencedor proferido Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que bem explicou a matéria:

"O segundo fundamento da autuação fiscal consiste na afirmação de a classificação fiscal adotada pelo contribuinte ("Ex 01" do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois "preparações" deve ser entendida apenas como produtos prontos para seu uso.

No caso sob análise, o fato de a RECOFARMA optar por entregar as "partes" que compõem os "kits de concentrados" para posterior processamento industrial que finalizará o produto (nas fábricas engarrafadoras), transformando o "concentrado" em refrigerantes, não impede que a classificação do SH recaia sobre os componentes que, individualmente considerados, foram agregados na forma de "kits".

Os créditos de IPI em questão são oriundos de mercadorias constituídas por diferentes componentes **aconicionados separadamente** e comercializadas em conjunto, em proporções fixas, utilizadas na fabricação de bebidas como refrigerantes, refrescos, néctares, isotônicos e bebidas à base de extrato de chá.

A recorrente se refere aos insumos em questão como sendo "**concentrados**", termo que é tecnicamente incorreto. Tais mercadorias serão identificadas como "**kits para** fabricação de bebidas", ou simplesmente "kits".

Primeiramente, como relatado pelo Fisco, cite-se que um dos bens de produção regional citado pela empresa para tentar justificar o aproveitamento de créditos é o corante caramelo, matéria-prima usada na elaboração de componentes de kits para refrigerantes sabor Cola. O corante é um produto industrializado que não é resultado de processo de extração de um vegetal, e por isto não atende ao requisito previsto na legislação. Outros insumos cujo emprego no processo industrial não pode gerar direito à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010, são o álcool neutro (aditivo que não é resultado de processo de extração de um vegetal), o ácido cítrico (bem fabricado no Estado de São Paulo) e o óleo de dendê (aditivo que entra em quantidades ínfimas na fabricação de filmes plásticos para embalagem). É cediço que para fins da aplicação da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, **deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois matérias-primas são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.**

Dentre os insumos utilizados no processo de industrialização dos componentes de **kits para refrigerantes**, o único que efetivamente se caracteriza com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal é o extrato de guaraná.

Muito bem, retornado a classificação do produto.

A fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Veja-se:

*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, Címeno, 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 cocacola 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 cocacola zero parte 2B***Conclusão**

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

*6) Concentrado/Kit sabor cocacola zero parte 1B***Conclusão**

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

*7) Concentrado/Kit sabor cocacola zero parte 1C***Conclusão**

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

*8) Concentrado/Kit sabor cocacola 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 Álcool Etilico, Mentatreno, 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 à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, na forma sólida.

Há que ser observado que 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.

Os insumos objeto deste processo correspondem a um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários comercializados em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

*A recorrente trata tais "kits" como se fossem uma **mercadoria única** denominada de "concentrado", aplicando a alíquota prevista para o "Ex 01" do código 2106.90.10 da TIPI, cujo texto está transcrito a seguir, sobre o valor registrado nas respectivas notas fiscais de compras.*

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Ex 02 Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

*A alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de **kits para fabricação de bebidas**, não se caracterizam como uma mercadoria única.*

II.3.1. Análise do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b)

Considera-se que o fato de existir na NESH um item específico que regula os produtos aqui em discussão é suficiente, por si só, para demonstrar o erro no entendimento adotado pela VONPAR. Normalmente, diferentes matérias ou artigos, quando embalados individualmente, devem ser classificados separadamente, ainda que integrantes de uma mesma remessa.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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

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

Da leitura do material, vemos que o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela Recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo CocaCola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

*O texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas **devem ser** classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. O Sistema Harmonizado é cogente e foi internalizado no Brasil por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, cujo art. 1º expressa:*

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

O artigo 98 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN Código Tributário Nacional) dispõe que:

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

O CCA decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH. Como a legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, a Nota XI da RGI 3 b) é suficiente, por si só, para afastar a possibilidade de enquadramento dos componentes dos "kits" em um código de classificação único.

As empresas defendem que a definição da classificação dos kits deve considerar a motivação que o produto desperta em quem o adquire. No entanto, entendendo que a definição de classificação fiscal deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse comercial do fabricante.

A seguir, passemos a analisar se os componentes de kits, individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no Ex 01 ao código 2106.90.10.

II.3.2. Do enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10

Ressalte-se que não há controvérsias de que os produtos fornecidos por RECOFARMA são iguais aos referidos pelo item XI. Também não há controvérsias de que para classificar um "kit" no "Ex 01" é preciso que ele seja tratado como se fosse uma mercadoria única. A divergência está no fato de que a fiscalização afirmou em seus Termos e Relatórios que o item XI determina que os componentes individuais sejam classificados separadamente, enquanto que VONPAR deu uma interpretação completamente oposta em seus Recursos.

*Para que uma mercadoria se classifique no **Ex 01 do código 2106.90.10**, deve apresentar as seguintes características: (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.*

Pois bem. No que se refere à condição citada na letra "a", acima, esclareça-se que a palavra "preparação" aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente. Não existe na legislação a hipótese de que um bem formado por componentes individuais não misturados possa ser enquadrado como uma preparação alimentícia. Cada embalagem individual (por exemplo, embalagem que contenha uma mistura de extrato de noz de cola com outros aromatizantes e com corante caramelo) forma uma preparação composta.

Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras "c" e "e", acima.

Nenhum componente dos "kits", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de "concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem cada "kit" deveria estar reunido numa única parte, tanto que as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os "kits" formam uma mercadoria única.

Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar.

Tratando-se das preparações compostas para elaboração de bebidas da posição 22.02, não há dúvida de que o concentrado diluído deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a "capacidade de diluição", que no primeiro é superior a "10 partes da bebida", enquanto no segundo é igual ou menor do que "10 partes da bebida". Afinal, se a preparação diluída não resultar na bebida final, não há como se definir sua capacidade de diluição em "partes da bebida por cada parte do concentrado"..

A Lei nº 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

[...].

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal."

(...)

Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Assim, como nenhum componente se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.

*Para tanto, a Solução de Consulta SRRF02/DIANA nº 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação COANA/CECLAM nº 8/2015, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de **kit para preparação de bebida refrigerante, sabor laranja**:*

a) NCM 2106.90.10 Preparação para aromatização de bebida refrigerante, com sabor laranja, constituída de água potável (70%), gomas naturais de laranja (20,44%), aromatizante sabor laranja (5,8%), corantes, ácido cítrico anidro e conservantes, em embalagem de 50kg;

b) NCM 2916.31.21 Benzoato de sódio, em embalagem de 15kg, e;

c) NCM 2918.14.00 Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

Dispositivos Legais: 1ª RGI/SH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5C, do capítulo 29), 6ª RGI/SH (texto das subposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1ª Regra Geral Complementar (texto do item 2916.31.2 e dos subitens 2106.90.10 e 2916.31.21), da Tarifa Externa Comum, do Mercosul, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, e suas alterações, e com subsídios das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Observe-se que a Solução de Consulta, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro [...] ato [...] da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de "kits" para fabricação de bebidas.

Constata-se no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

A Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões ressalta que, (...) a capacidade de diluição dos "concentrados" fornecidos pela Recofarma foram anabolizados com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da VONPAR".

Concluindo, essa preparação, não se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de "concentrado". A impossibilidade de classificação no "Ex 01" do código 2106.90.10, decorre do fato de que no momento da ocorrência do fato gerador os componentes não estão misturados, e sim acondicionados em embalagens individuais.

Neste sentido, citam-se, também, os Acórdãos nº 3302-006.113, 3402-004.988, 3201-003.462, 3301-005.324.

Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária por aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN

A recorrente pugnou pela aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, abaixo transcrito, por observância dos atos normativos emitidos pela SUFRAMA, especificamente a Resolução CAS nº 298/2007 (e-fl. 735):

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Como visto, a competência da SUFRAMA não abarca a atividade de classificação de mercadorias, privativa, o que, portanto, afastaria, em tese, qualquer ato daquela superintendência tendente a tal. Porém, a resolução em questão, não efetuou qualquer atividade de classificação fiscal, mas tão somente aprovou o projeto industrial da RECOFARMA, nos termos da competência prevista no artigo 4º do Capítulo IV do Anexo I da Lei nº 4.628/2003, abaixo transcrito:

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

I - aprovar:

a) as diretrizes gerais para elaboração dos planos anuais e plurianuais de trabalho;

b) o seu regimento interno;

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;

d) a nomeação e exoneração do titular da Auditoria Interna;

e) o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna;

f) as normas e critérios gerais para a execução de planos, programas, projetos, obras e serviços a cargo da entidade, em especial:

1. os convênios, acordos e contratos; e

2. as operações de crédito e financiamento, inclusive para custeio de estudos, serviços e obras;

II - sugerir a formação de equipes técnicas para análise de matéria de conteúdo específico.

Portanto, não procede o enquadramento de tal ato no artigo 100, inciso I do CTN.

Da impossibilidade de aplicação da multa em razão do disposto no artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64

A recorrente alegou a necessária exclusão da multa de ofício em razão do previsto no artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcrito:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

[...]

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

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

Referida redação está disposta no Decreto nº 7.212/2010, atual Regulamento do IPI:

Inaplicabilidade da Pena

Art. 567. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, e comunicarem ao órgão de jurisdição qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 552, 553, 572 e 603 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

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, inciso II, alínea "a");

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea "b", e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou

c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes

dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “c”).

Referido dispositivo está vigente, conforme o artigo 567 do RIPI/2010, não cabendo ao julgador administrativo afastar a legalidade de dispositivos de decretos presidenciais, com fulcro em análise de eventual inconstitucionalidade, a teor do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

O próprio Parecer Normativo Cosit nº 23/2013³ validou a vigência do artigo 76 da Lei nº 4.502/64, ao dispor em seus itens 8 e 9 o seguinte:

8. Por conseguinte, ao pretender orientação no sentido de conhecer a classificação de produtos na TIPI ou sobre interpretação da legislação tributária federal, caberá ao contribuinte formular consulta específica à autoridade competente na forma do que lhe facultam os art. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os art. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, ressalvando-se, todavia, o disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964.

9. Entretanto, não prevalece a guarida deste dispositivo legal - art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964 - quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente, versando sobre a mesma matéria e de forma distinta da solução apresentada no processo de consulta, porquanto este ato se insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme dispõe o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-003.517 da CSRF, proferido em 15/03/2016, cuja ementa transcrevo abaixo:

Ementa(s)

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009
LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES.
OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.
Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 1964
Recurso Especial do Contribuinte Provido*

³ Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

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

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

Destarte, entendo vigente o artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64. Quanto à sua aplicação, a recorrente informou que adotou o entendimento vigente nos acórdãos 02-02.895, 02-02.752 e 02-0.683, no sentido de não caber ao adquirente a verificação da correta classificação fiscal. Transcrevo as seguintes ementas:

Ac. CSRF nº 02-02.895, de 28/01/2008:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS —

Período de apuração: 05/08/1992 a 27/02/1997

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades.

IPI. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

O conteúdo semântico da expressão "e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares" existente na parte final do art. 62 da Lei nº 4.502/64 não inclui a obrigatoriedade de o adquirente verificar se a classificação fiscal dos produtos adquiridos está correta.

Recurso especial negado.

Referido acórdão aplicou o entendimento favorável à recorrente, porém com fulcro no artigo 112 do CTN, no caso concreto de lançamento de multa regulamentar. Referido acórdão destacou que ambas as teses de verificação, ou não, da classificação fiscal por parte do adquirente possuíam fortes argumentos, mas que havia dúvida quanto à correta interpretação. A multa em questão era a prevista no artigo 368 do RIPI/82:

Art. 368 A inobservância das prescrições do artigo 173 e §§ 1º, 3º e 4º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.

O artigo 173 do RIPI/1982 corresponde ao artigo 62 da Lei nº 4.502/64

Por sua vez, o Acórdão CSRF/nº 02-02.752, de 02/07/2007, possui a seguinte ementa:

IPI. MULTA — RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE MERCADORIAS. A exigência de conferência da classificação fiscal do produto, por parte do adquirente ou destinatário, prevista no art. 173 do RIPI/82, não foi repetida no texto do RIPI/98, não devendo ser mantida penalidade aplicada pela inobservância desta formalidade, mormente quando todos os elementos obrigatórios no documento fiscal foram preenchidos corretamente.

Recurso especial negado.

Referido acórdão também trata de lançamento da mesma multa do artigo 368 do RIPI/1982 e conclui ser pacífica a jurisprudência na qual o destinatário não pode ser apenado por erro de classificação fiscal do produto cometido pelo remetente.

O Acórdão nº 02-0.683 não foi localizado, porém, localizei o Acórdão 202-17.901, que faz menção ao referido, o qual também tratou da mesma multa mencionada nos acórdãos anteriores:

*Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Exercício: 1993
Ementa: RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.
Incabível o lançamento de multa de ofício contra o adquirente por erro na classificação fiscal, cometido pelo remetente dos produtos, quando todos os elementos obrigatórios no documento fiscal foram preenchidos corretamente. A cláusula final do art. 173, caput, do RIPI/82, é inovadora, vale dizer, não tem amparo na Lei nº 4.502/64 (Código Tributário Nacional, art. 97, V; Lei nº 4.502/64, art. 64, § 1º). (Acórdão nº CSRF/02-0.683).
Recurso provido.*

No mesmo sentido dos acórdãos mencionados, cita-se o Acórdão nº CSRF nº 03-06.055, de 80/09/2008. Tais acórdãos não deixam dúvida quanto à não responsabilização dos adquirentes pela multa de que trata o artigo 368 do RIPI/1982 quanto a erros de classificação fiscal cometidos pelo fornecedor.

Todavia, a situação descrita nos referidos julgados se refere à responsabilidade por infrações e não sobre a glosa de créditos adquiridos em regime de isenção. A situação aqui analisada trata de glosa de créditos, em insumos adquiridos com isenção, em que não houve qualquer pagamento de IPI ao fornecedor, ou seja, toda a obrigação tributária recaiu no adquirente, no que se refere à apuração do direito creditório, na condição de contribuinte e não de responsável e lançamento relativo a tributo e não penalidade.

Assim, afasto a aplicação do artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64.

Também informa que o Acórdão nº 02-01.212 concordou com a classificação fiscal no código 2106.90.10, ex 01. Referido acórdão possui a seguinte ementa:

IPI — JURISPRUDÊNCIA — *As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS — Conforme decisão do STF — RE n.º 212.484-2, não , ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 30 , II) quando o , contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. **Recurso provido.***

Tal julgado tratou apenas da possibilidade de tomada de crédito de insumos adquiridos com isenção, aplicando o RE 212.484-2, já analisado anteriormente, e não fez qualquer apreciação da classificação fiscal dos insumos analisados, razão pela qual inaplicável o artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64.

Da improcedência de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

Referida matéria está pacificada neste Conselho pela edição da Súmula CARF nº 108, a seguir transcrita:

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.

Diante do exposto, voto para rejeitar as preliminares e no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède