



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

Processo n° 11080.722836/2017-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.954 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS FICTOS DE IPI
Recorrente CVI REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2016

CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

É responsabilidade do adquirente de produtos tributados ou isentos examinar se estes estão acompanhados dos documentos exigidos e se satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares, inclusive as referentes à correta classificação fiscal.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar. Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em relação ao contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores, relativas a outros fatos geradores.

RFB. COMPETÊNCIA PARA A FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO CONDICIONADO A CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada.

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 Tabela de Incidência do IPI.

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, NEM CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INVIABILIDADE DO CREDITAMENTO.

Consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme acórdão proferido pelo regime de recurso repetitivo (REsp 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que bem sintetiza os detalhes do litígio:

1. Cuida o presente processo da lavratura de Auto de Infração contra o Interessado em epígrafe, tendo sido constituído crédito tributário relativamente ao **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI** no valor de R\$ 46.412.955,57

(principal), acrescido de multa e juros, referente ao Período de Apuração de 01/01/2013 a 31/12/2016.

2. Acostado aos autos encontra-se o Relatório de Ação Fiscal, parte integrante e indissociável do referido Auto de Infração. Nele, registrou a Autoridade Tributária os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas, no exercício de sua competência legal, conferida pelo disposto na alínea “a” do inciso I do art. 6º da Lei nº 10.593/2002. Eis o que consta, em síntese, no Relatório de Ação Fiscal:

I - ANÁLISE DOS CRÉDITOS BÁSICOS APROVEITADOS PELA FISCALIZADA 5) Por meio do Termo de Constatação e Intimação nº 1, lavrado em 02/05/2017, solicitou-se que o contribuinte apresentasse esclarecimentos sobre determinadas mercadorias que geraram aproveitamento de créditos básicos em sua escrita fiscal.

6) Em resposta à mencionada solicitação, o contribuinte entregou declaração datada de 19/05/2017, que em um de seus anexos (“doc 04”) trouxe uma tabela contendo dados sobre os insumos.

7) Para todos os bens relacionados a seguir, na tabela do “doc 04” o contribuinte respondeu “Não” à pergunta se os “produtos são incorporados ao produto final industrializado pela empresa”. (...)

8) As mercadorias relacionadas na página anterior não poderiam ter gerado aproveitamento de créditos do IPI, pois não se caracterizam como matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME).

9) Tal entendimento decorre da aplicação do art. 226, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), que assim estabelece:

(...)10) Em relação às matérias-primas e produtos intermediários que, sem se incorporarem ao produto final, são consumidos no processo de industrialização, o Parecer Normativo CST nº 65/79 esclareceu, sem inovar, as disposições dos Regulamentos do IPI.

10.1 - Conforme o Parecer Normativo CST nº 65/1979, para que podem gerar direito a crédito do IPI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, guardando semelhança com as MP e os PI, em sentido estrito.

10.2 - A fiscalização está ciente de que os bens em questão são utilizados no processo produtivo de forma indireta, e não está aqui questionando a existência de razões relevantes para o emprego de produtos de limpeza. Entretanto, estes fatos não são suficientes para garantir o direito ao crédito do IPI.

10.3 - De acordo com a legislação do IPI já mencionada, tal direito só existe quando os insumos guardam semelhança com as MP e os PI, ou seja, , que se consumam em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, desde que não integrem o ativo permanente.

(...)

II – ORIGEM DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS 12) Verificou-se que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da

posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM.

13) Os insumos em questão, denominados pelas empresas de "concentrados", serão identificados neste Relatório como "kits fornecidos por Recofarma" ou simplesmente "kits". 14) Recofarma não destacou o IPI nas notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto.

15) A partir de janeiro de 2011, Recofarma passou a registrar nas notas fiscais a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, que tem a seguinte descrição:

<i>Capítulo 21</i>	<i>Preparações alimentícias diversas</i>
<i>21.06</i>	<i>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</i>
<i>2106.90</i>	<i>Outras</i>
<i>2106.90.10</i>	<i>Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas</i>

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.

16) A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, escritura no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits.

16.1 - Até 30/09/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 eram tributados à alíquota de 27% (Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, e Decreto nº 7.660, de 23/12/2011).

16.2 - A partir de 01/10/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto nº 7742, de 31/05/2012).

17) No “Termo de Constatação e de Intimação nº 2”, esta fiscalização descreveu os motivos pelos quais Recofarma, exceto no caso de preparações elaboradas com extrato de guaraná, não tem direito à isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.

18) Entretanto, a fiscalizada apresentou decisão judicial que transitou em julgado em maio de 2000, reconhecendo seu direito ao aproveitamento de créditos oriundos de insumos isentos, calculados como se o imposto fosse devido.

19) Observe-se que, como será descrito posteriormente neste Relatório (tópico com o título “Efeitos de decisão judicial transitada em julgado”), não foi analisada na ação judicial a correção da alíquota utilizada pela fiscalizada para cálculo do imposto a ser creditado.

20) Após referida decisão, o Supremo Tribunal Federal revisou seu entendimento acerca da possibilidade de estabelecimentos contribuintes do IPI se creditarem do imposto no que tange às aquisições desoneradas (alíquota zero e não-tributáveis). No que se refere às entradas de produtos provenientes da Zona Franca de Manaus isentas do IPI, foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, pendente de apreciação de mérito.

21) Esta fiscalização entende que, em função da decisão judicial de 2000, o desatendimento ao artigo 237 do RIPI/2010 não deve ser incluído como fundamentação legal do lançamento de ofício efetuado por meio do presente processo. Dito isto, convém registrar que este entendimento pode ser alterado por circunstâncias fáticas ou jurídicas novas que porventura venham ao conhecimento da fiscalização.

22) De qualquer maneira, os fatos descritos no presente Relatório demonstram que é plenamente justificada a glosa total dos créditos incentivados aproveitados pela fiscalizada, pois é igual a zero o valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre os in-sumos recebidos de Recofarma.

(...)IV – DESCRIÇÃO DOS KITS FORNECIDOS POR RECOFARMA

39) Os kits fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

40) Para que se visualize produtos que a empresa classificou como se fosse uma única preparação alimentícia, colocamos a seguir foto de quatro kits sabor Sprite:



40.1 - Cada kit Sprite é formado por três componentes sólidos, embalados em sacos plásticos, e um componente líquido, embalado em garrafão PET.

40.2 - Os três componentes sólidos são a “Parte 1” (matéria pura ácido cítrico em cristais), “Parte 1A” (matéria pura benzoato de sódio em pó) e “Parte 1G” (matéria pura sorbato de potássio em grânulos), substâncias que não têm características específicas para elaboração de bebidas, podendo ser utilizadas na elaboração de inúmeros tipos de produtos da indústria alimentícia.

41) O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

41.1 - A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples.

41.2 - O conteúdo das embalagens que integram os kits e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada a mistura, é obtido o xarope composto.

41.3 - O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

(...)

V - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE INGREDIENTES ACONDICIONADOS SEPA-RADAMENTE, CONFORME O SH, AS RGI e a NESH 45) A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPI-1.

46) Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

47) Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.

(...)50) A fiscalizada diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10.

50.1 - Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único (os conceitos destas palavras serão discutidos posteriormente).

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

51) Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH, as Regras Gerais Interpretativas nº 2 e nº 3 referem-se a situações de exceção em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

52) A RGI 2 a) abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado.

52.1 - A fiscalizada defende que, para que uma preparação se caracterize como o concentrado do Ex 01, ela não precisa estar pronta para uso pelo engarrafador na obtenção da bebida.

52.2 - Ao usar tal argumentação, embora a empresa não cite a RGI 2 a), na prática está tentando aplicar a sua lógica.

(...)52.4 - Entretanto, o item VII da Nota Explicativa da RGI 2 a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício, pois ela se aplica a artigos destinados a serem montados com uso de parafusos, soldagem ou operações semelhantes.

52.5 - Além disso, os insumos fornecidos por Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, o concentrado, e vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.

53) Já a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devem ser classificadas como uma mercadoria única:

(...)53.2 - Até mesmo alguns produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho podem ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI 3 b), quando atendidos todos os requisitos legais. Neste caso, porém, a classificação é definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro (ou seja, para fins de classificação, jamais é admitida a ficção de que todos os ingredientes de um sortido estão misturados).

53.3 - Qualquer possibilidade de que um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b):

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.

(...)VI – OUTROS ELEMENTOS QUE DEMONSTRAM O ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL UTILIZADA Conceito de “preparação” como mercadoria que contém ingredientes misturados 67) Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado 68) Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo:

68.1 - Na NCM, a Nota de Subposição nº 3 diz:

“3.- Na aceção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)68.2 - Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam:

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

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

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

68.3 - O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final que "Os produtos **misturados** que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1". (...) Inclusão nos kits de matérias puras que não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010

103) Conforme já mencionado, os kits fornecidos por Recofarma incluem embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte.

104) Os componentes dos kits (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

105) No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, que prevê:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º): (...) II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, **que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento**, (...) – grifo nosso

106) É fácil compreender o motivo para a não concessão de benefício fiscal a mercadorias industrializadas pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento. Não faria sentido a criação de estímulo para que, por exemplo, uma mercadoria industrializada em São Paulo seja remetida para Manaus, passe por simples reacondicionamento, e retorne para São Paulo.

107) No caso sob análise, a inclusão de matérias recebidas de outras regiões do país e reacondicionadas em Manaus permite que o fornecedor consiga inflar ainda mais o preço do kit, gerando enormes valores de créditos fictos do IPI para o adquirente.

Decisão dos Estados Unidos que trata da classificação fiscal de kits de alimentos

108) São membros do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, dentre muitos outros países, o Brasil e os Estados Unidos da América.

109) Nos Estados Unidos a formalização de consultas sobre essa matéria é feita pelos contribuintes por meio de carta dirigida ao Customs and Border Protection – CBP (Alfândega e Proteção de Fronteiras). A resposta ao contribuinte é dada por meio de carta decisória (ruling letter) exarada pelo CBP.

110) Foi anexado ao presente processo a versão original e a tradução juramentada de uma “ruling letter” que trata da classificação fiscal de “kits de alimentos” a serem importados com a marca Griddle Stacker™, e que segundo informou o interessado, consistem em diferentes componentes de alimentos que são agrupados em formato de “kit”. Essa carta decisória foi respondida pelo Diretor do National Commodity Specialist Division de Nova Iorque à época da consulta. O documento está disponível no seguinte endereço da internet: <http://www.faqs.org/rulings/rulings2006NYR03167.html> 111) O importador do produto acima citado informou que cada caixa de transporte contém o número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou hambúrgueres de ovo para fazer doze sanduíches. Além disso, cada caixa contém 12 embalagens para sanduíche e etiquetas para embalar e etiquetar os sanduíches prontos. Como o destinatário destes “kits” elaboraria os sanduíches e venderia aos consumidores como produto pronto, o importador afirmou que os kits deveriam ser classificados como integralidades, ou “preparações alimentícias”. 112) Em decisão que, dentre outros elementos, citou o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), a autoridade americana determinou que os diversos componentes dos kits de sanduíche são classificáveis separadamente.

113) A situação analisada pela decisão americana, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante à dos kits adquiridos pela fiscalizada: os sanduíches não poderiam ser importados já elaborados, pois se tornariam impróprios para consumo. Por questões de natureza físico-química, é necessário que eles sejam importados como ingredientes embalados individualmente. A intenção explícita do interessado era classificar os componentes dos sanduíches como se fossem os sanduíches já prontos, entendimento este que não foi aceito nos Estados Unidos e não pode ser aceito no Brasil nem em outros países que integrem a Organização Mundial das Aduanas.

(...)

VIII – IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E ALÍQUOTAS PRÓPRIAS PARA OS COMPONENTES DOS KITS PARA REFRIGERANTES

153) Pelo menos uma das embalagens dos kits fornecidos por Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Por exemplo, os componentes mais importantes dos kits sabor Cola são aqueles que contêm extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

154) Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das *“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”*, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

(...)155) Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições. Como a subposição 2106.10 está reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas”, a preparação sob análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a “outras” preparações.

156) Aplicando-se o disposto na Regra Geral Complementar Nº 1 – RGC-1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”. 157) Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02, a seguir transcritos:

“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” 158) Nos itens a seguir, analisa-se se os componentes em questão, individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no Ex 01 ao código 2106.90.10.

159) Como já exposto no tópico “Definições de concentrado e de capacidade de diluição em partes da bebida” deste Relatório, a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer caso a mercadoria se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

160) No referido tópico, ficou claro que as definições de “concentrado” e de “capacidade de diluição em partes da bebida” não se aplicam a um componente de kit.

161) O Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, por meio dos Laudos de Análise nº 1266/2013-1.0, 1266/2013-2.0, 1266/2013-3.0 e 1266/2013-4.0, demonstrou ter o mesmo entendimento, tendo respondido da seguinte forma quando perguntado sobre as “partes” que contém extrato de noz de cola:

Quesito nº 12: O produto pode ser descrito como um extrato concentrado?

Resposta: Não Quesito nº 13: O produto pode ser descrito como um sabor concentrado?

Resposta: Não 162) Complementando o assunto, a seguir serão apresentadas informações relativas à legislação brasileira que traz conceitos de concentrados.

163) 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.

(...)§ 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. 28. O preparado líquido ou concentrado líquido para refresco, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refresco.

(...)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.

164) Assim, o Decreto nº 6.871/2009 traz no § 4º do inciso 13 uma definição geral para produtos concentrados. Já seu artigo 30 traz uma definição específica para o concentrado líquido para refrigerante.

165) Como se vê na leitura dos artigos transcritos, sempre que o Decreto nº 6.871/2009 define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando for diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

166) O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) editou o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para refrescos e refrigerantes, Anexo à Portaria nº 544, de 16 de novembro de 1998, a fim de complementar os padrões de identidade e qualidade estabelecidos no Decreto nº 6.871/2009.

166.1 - Quando esse Regulamento aborda a Composição e Requisitos das bebidas, estabelece como requisito: “As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto”. 166.2 - Portanto, duas das características fixadas pelo Regulamento nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, e que o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar, são: sensoriais e físico-químicas.

166.3 - A preparação recebida de Manaus, se diluída individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que porventura viesse a ser elaborado a partir dela. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais.

(...)

Classificações próprias para componentes de kits fornecidos por Recofarma 171) Conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex ao código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado. O componente em questão classifica-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

172) Dentre os componentes que não contém os extratos da bebida a ser industrializada, estão misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia.

172.1 - Por aplicação da 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as “Preparações alimentícias diversas” classificam-se no Capítulo 21.

172.2 - Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”. 172.3 - Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas”, enquanto a subposição 2106.90 é reservada a “outras” preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.

172.4 - Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral pela indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual “Outras” do código 2106.90.90

172.5 - Esclareça que as "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas" a que se refere o código 2106.90.10 são aquelas que possuem características intrínsecas que as tornam próprias para utilização na elaboração de bebidas. Não é o caso de uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia.

172.6 - Por exemplo, um componente que contém acesulfame de potássio, aspartame e benzoato de sódio (parte 3 do kit Coca-Cola Zero) não pode ser considerado do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas.

172.7 - Diante desse fato, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas no código residual 2106.90.90, reservado às "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras", tributado à alíquota zero do IPI.

173) Conforme detalhado em documento com o título "Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial", integrante do presente processo, no caso de componente de kit fornecido por Recofarma que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

173.1 - O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio.

173.2 - O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio.

173.3 - O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico.

173.4 - O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

174) As únicas "partes" tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%. (...) 174.6 - De qualquer maneira, permanece cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada nas operações objeto do presente Relatório.

174.7 - O artigo 427 do RIPI/2010 prevê:

Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15a):

(...)

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

174.8 - A fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos documentos emitidos por Recofarma não

consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente.

174.9 - No curso dos trabalhos realizados em Recofarma, a empresa se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits (ver tópico “Dificuldades enfrentadas pelo Fisco para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits”). 174.10 - O fato mencionado nos parágrafos anteriores impede que esta fiscalização calcule o valor do imposto oriundo de preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

174.11 - Entretanto, fica em aberto a possibilidade de que contribuinte obtenha a discriminação dos mencionados valores, e que os apresente em eventual impugnação, acompanhados de elementos comprobatórios.

174.12 - Observe-se que o art. 252 do RIPI/2010 dispõe:

Art. 252. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

IX – RESPONSABILIDADE DO ENGARRAFADOR PELO PAGAMENTO DE IMPOSTO E MULTA 175) No presente caso, ocorreu prejuízo aos cofres da Fazenda em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos por parte da fiscalizada, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI.

176) Obviamente, o imposto que deixou de ser recolhido na saída dos produtos finais (refrigerantes) só pode ser cobrado do contribuinte de direito em relação a estas operações, que é o engarrafador.

177) Na hipótese do engarrafador se considerar prejudicado pelo fornecedor, ele tem o direito de buscar na Justiça direito de regresso, para reaver os montantes perdidos.

177.1 - O Superior Tribunal de Justiça tem decisões neste sentido, como é o caso do Recurso Especial nº 58.845 (DJ de 28/08/2000, Ministra Eliana Calmon Relatora), que tratou de caso onde o contribuinte de direito era o vendedor. A Ementa está transcrita em parte a seguir:

1. Pelo mecanismo dos impostos indiretos, a relação jurídica que se estabelece é entre o contribuinte de direito e o fisco.

(...)3. Possibilidade de vir o contribuinte de direito (vendedor) a ingressar com direito de regresso pelo desfalque contra o contribuinte de direito (o comprador).

178) Observe-se que não se pode aplicar ao adquirente de produtos isentos a decisão tomada no REsp 1.148.444 do Superior Tribunal de Justiça (DJ de 27/04/2010, Ministro Luiz Fux Relator), que entendeu ser lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea.

178.1 - No caso sob análise, não se trata de nota fiscal inidônea, mas sim de documento idôneo que foi preenchido com irregularidade, a qual foi constatada no curso da fiscalização.

178.2 - Outro ponto em que a situação sob análise é completamente diferente é o de que aqui o engarrafador calculou um crédito ficto. Não houve pagamento de

imposto nas aquisições, já que os produtos saíram do fornecedor com isenção do IPI. O entendimento do STJ de que o adquirente que receber as chamadas “notas frias” pode manter os créditos só foi adotado porque ficou demonstrado que ocorreu o pagamento da operação comercial que precedeu o aproveitamento do ICMS. No REsp 1.148.444, faz parte do item 3 da Ementa a informação que “no que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas”. Lembre-se que o ICMS está incluído no preço de venda das mercadorias.

178.3 - Se o adquirente vier a sofrer prejuízos em razão do erro de terceiros, pode pleitear ressarcimento na justiça comum.

179) Assim, como o presente Relatório trata de operações em que o adquirente não arcou com o ônus financeiro do imposto na entrada dos produtos, tendo ficado comprovado prejuízo aos cofres públicos em função do aproveitamento de créditos indevidos, não restam dúvidas de que a fiscalizada é responsável pelo pagamento dos saldos devedores decorrentes da saída dos refrigerantes.

180) Superada a discussão sobre a responsabilidade pelo pagamento do imposto, deve-se analisar a responsabilidade por infrações tributárias, ou seja, cabimento ou não da aplicação de multa sobre o imposto que o engarrafador deixou de recolher em função do aproveitamento dos créditos indevidos.

181) Para definição de responsabilidade por infrações tributárias, é essencial levar em conta a norma do art. 136 do CTN, que prevê:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

182) O TRF da 4ª Região decidiu que:

Como a responsabilidade decorrente da violação à legislação tributária é objetiva, o dano ao erário deve ser entendido como de natureza meramente potencial, sob pena de se incentivar a fraude fiscal com a aparência de inocência, dada a dificuldade de se apurar o elemento subjetivo em cada caso concreto." (TRF-4ª Região. AMS 2001.72.08.002379-3/SC. Rel.: Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. 3ª Turma. Decisão: 24/09/02. DJ de 23/10/02, p. 633.)

183) Algumas decisões do Judiciário afastaram a aplicação de penalidades, considerando que presunção de culpa trazida pelo art. 136 do CTN pode ser removida quando o contribuinte demonstrar que agiu diligentemente no cumprimento de suas obrigações fiscais.

184) Para que se defina se o engarrafador agiu diligentemente ao calcular créditos mediante aplicação de alíquota incorreta, deve-se considerar os pontos expostos a seguir.

185) Nas notas fiscais de saída emitidas até o final do ano de 2010, Recofarma registrou que os “concentrados” se classificariam no código 2106.90.10 (Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas), cuja alíquota do IPI é zero.

185.1 - Somente a partir de janeiro de 2011 passou a constar nas notas a indicação do Ex 01 do código 2106.90.10.

185.2 - Em janeiro de 2011, Recofarma emitiu cartas de correção relativas à ausência da indicação do Ex 01 nas notas emitidas nos anos anteriores. Neste momento, porém, a fiscalizada já vinha calculando os créditos mediante aplicação da alíquota de 27%. 185.3 - Mesmo que as empresas do Sistema Coca-Cola tenham se comunicado e decidido em conjunto utilizar a alíquota do Ex 01 do código 2106.90.10, deve se observar que, de acordo com a legislação, a nota fiscal é o único documento hábil para indicação da classificação fiscal das mercadorias, tornando sem valor legal qualquer outra forma de indicação que porventura tenha sido utilizada.

186) Havendo dúvidas sobre a classificação fiscal de mercadorias, os contribuintes devem formular consultas para a Receita Federal do Brasil, procedimento atualmente regulado por meio da IN RFB nº 1.464/2014, cujo resultado vincula a Administração e o consultante. No caso kits para refrigerantes, Recofarma não formalizou qualquer consulta sobre sua classificação.

186.1 - Tratando-se de procedimento que implicaria no aproveitamento de milhões de reais a cada mês, o engarrafador que desejasse agir com diligência só começaria a se aproveitar dos créditos fictos caso tivesse base muito sólida. Constatando que Recofarma não tomou a iniciativa de esclarecer o assunto, o engarrafador poderia ter solicitado que o fornecedor formalizasse consulta. Recofarma não teria motivos para deixar de atender a tal pedido, a não ser que tivesse receio do resultado da consulta.

186.2 - Recofarma sempre esteve ciente da importância da classificação fiscal de seus produtos, em função dos enormes valores de créditos gerados para seus adquirentes. O fato de Recofarma não ter formalizado consulta sobre classificação fiscal de mercadorias junto à Receita Federal seria motivo suficiente para a fiscalizada entender que seu fornecedor não confia na correção da classificação que adota e se abster de aproveitar o crédito duvidoso.

187) O engarrafador não demonstrou o menor interesse em se certificar da correção da classificação indicada pelo fornecedor, apesar de não existir base legal para aproveitamento de créditos que não correspondam ao exato produto entre o valor tributável do IPI e a alíquota correta do imposto.

187.1 - Observe-se que há processos administrativos e judiciais em que foi discutida a obrigação ou não dos adquirentes fazerem conferência de classificação fiscal em notas de compras.

187.2 - Esses processos, porém, tratavam de créditos básicos, em que o cálculo do imposto devido havia sido feito pelo emitente.

187.3 - No presente caso, a fiscalizada se aproveitou de créditos incentivados, tendo sido o adquirente, e não o emitente, que efetuou o cálculo do imposto mediante aplicação de alíquota positiva incorreta.

(...)XI – APURAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS DE OFÍCIO 190) Face ao exposto neste Relatório, devem ser glosados todos os créditos incentivados de IPI aproveitados pelo estabelecimento fiscalizado oriundos de kits para fabricação de bebidas adquiridos de Recofarma.

191) Os dados das notas fiscais que geraram os créditos incentivados indevidamente aproveitados constam de “Demonstrativo de IPI a Glosar – Créditos Incentivados”. O valor total glosado decorrente desta infração no período abrangido por esta ação fiscal foi de R\$ 60.909.297,83.

192) Também devem ser glosados os valores constantes de “Demonstrativo de IPI a Glosar – Créditos Básicos”. O valor total glosado decorrente desta infração no período abrangido por esta ação fiscal foi de R\$ 166.256,71.

193) Como na maior parte dos períodos de apuração abrangidos pela ação fiscal o contribuinte apresentou saldos credores de escrita, a empresa transmitiu os Pedidos de Ressarcimento (PER) relacionados a seguir: (...)

193.1 - Tais PER estão sendo objeto de tratamento eletrônico efetuado pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC).

193.2 - Esta fiscalização registrará no SCC, no campo próprio para glosas de créditos ressarcíveis, os valores dos créditos indevidos aproveitados pelo contribuinte.

193.3 - O contribuinte será posteriormente cientificado de despachos decisórios relativos ao indeferimento dos PER em questão.

194) Com as glosas efetuadas por esta fiscalização, o contribuinte passou a apresentar saldos devedores de escrita em todos os períodos de apuração, conforme detalhado em planilha de Reconstituição da Escrita do Livro Registro de Apuração do IPI.

194.1 - O saldo credor inicial na planilha é zero, porque em dezembro de 2012 o contribuinte apresentou saldo devedor 194.2 - Na planilha de reconstituição de escrita (coluna “Anulação dos estornos ressarcimentos”), foram reintegrados à escrita fiscal os valores correspondentes ao estorno de pedidos de ressarcimento efetuados pelo contribuinte, evitando que sejam cobrados do contribuinte valores em duplicidade.

195) Em demonstrativo de apuração das diferenças a cobrar, concluiu-se que o valor do imposto a ser lançado de ofício é de R\$ 46.412.955,57. Observe-se que tal montante corresponde à diferença entre o valor total glosado por esta fiscalização (R\$ 61.075.554,54) e o valor total dos pedidos de ressarcimento a serem indeferidos (R\$ 14.662.598,97).

3. Cientificado do Auto de Infração, o interessado apresentou Impugnação alegando o seguinte:

(...)2.4. A IMPUGNANTE passa a demonstrar a seguir as razões que justificam o cancelamento do AUTO.

3. DA NÃO RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE (TERCEIRO, ADQUIRENTE DO CONCENTRADO) POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO

3.1. É incontroverso que a IMPUGNANTE é terceiro, adquirente dos concentrados para refrigerantes, e que a RECOFARMA (fornecedora) foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada para fins do cálculo do crédito.

3.2. O próprio Relatório de Ação Fiscal reconhece que a classificação fiscal dos produtos foi efetuada pela RECOFARMA na posição 21.06.90.10 EX. 01, conforme se verifica do respectivo trecho:

(...)3.3. Com efeito, o art. 62 da Lei nº 4.502/64 determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem às prescrições legais e regulamentares:

(...)3.4. Ao regulamentar esse art. 62 da Lei nº 4.502/64, os RIPIs de 1972, 1979 e 1982 haviam acrescentado a obrigação para o adquirente de examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, como se verifica do art. 173 do RIPI/82, que reproduz fielmente os arts. 169 e 266 dos RIPIs de 1972 e 1979, respectivamente:

(...)3.6. Na esfera judicial restou pacificado o entendimento de que aquele acréscimo de obrigação para o adquirente verificar a correção da classificação fiscal não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei nº 4.502/64:

(...)3.8. O RIPI/98 e os RIPIs de 2002 e 2010 (arts. 266 e 327, respectivamente) suprimiram tal acréscimo regulamentar.

(...)

3.10. Aliás, mesmo após a referida supressão regulamentar, mas julgando fatos ocorridos ainda na vigência do RIPI/82, o CARF, por força da retroatividade benigna, decidiu pela inexistência dessa obrigação e pela exclusão da multa aplicável nos casos em que envolviam fatos geradores referentes a período da vigência daquele art. 173 do antigo RIPI/82.

(...)3.16 Ou seja, o crédito de IPI glosado pelo AUTO foi apurado sob a vigência de lei que não impõe e de RIPI (de 2010) que não mais impõe a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto e, como a classificação dos concentrados na posição 21.06.90.10 EX. 01 foi feita pela RECOFARMA, fornecedora do concentrado, a IMPUGNANTE agiu lícita e corretamente ao adotar tal classificação fiscal para cálculo do crédito de IPI.

(...)E, no caso, a IMPUGNANTE se apropriou do montante do respectivo crédito de IPI, conforme expressamente reconhecido pela coisa julgada formada no MSI nº 91.1100804-0 (no caso da isenção do art. 9º do DL nº 288/67 - item 2.2. a), acima) e/ou por disposição legal (no caso da isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75 - item 2.2. b), acima).

4. DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO 4.1 Ainda que se entenda que o adquirente tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal do produto constante da nota fiscal, o que se admite apenas para fins de argumentação, mesmo assim a IMPUGNANTE tem direito de calcular o crédito de IPI à alíquota da classificação fiscal indicada pelo fornecedor, porque o AUTO violou o art. 146 do CTN.

4.2 Com efeito, em verificações fiscais anteriores instauradas pela mesma AUTORIDADE contra a IMPUGNANTE, a AUTORIDADE reconheceu expressamente que: (i) o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado para refrigerantes e (ii) a classificação fiscal desse produto corresponde à posição 21.06.90.10 Ex. 01.

4.3 De fato, em 26.09.2013, 27.09.2013, 24.03.2014, 25.03.2014 e 20.07.2014, a AUTORIDADE:

a) proferiu despachos decisórios que analisaram os saldos credores de IPI apurados pela IMPUGNANTE no 1º trimestre de 2011 e no 3º trimestre de 2011 ao 3º trimestre de 2012, cuja origem do crédito de IPI é idêntica à analisada no

presente processo; e b) reconheceu que os produtos adquiridos pela IMPUGNANTE da RECOFARMA são os concentrados para refrigerantes classificados na posição 21.06.90.10 EX 01, cuja alíquota, à época da apuração dos respectivos saldos credores, era de 27% e que a IMPUGNANTE tinha direito ao respectivo crédito de IPI, calculado com base nessa alíquota.

4.4. Eis o trecho do despacho decisório proferido no PA nº 11060.721309/2013-71, idêntico ao dos demais despachos decisórios acima mencionados (DOC. 03):

(...)4.5. Como se vê, nesses despachos decisórios, a AUTORIDADE reconheceu, expressamente:

a) a correção da classificação fiscal do concentrado para refrigerantes na posição 21.06.90.10 EX 01 e b) que a IMPUGNANTE faz jus ao aproveitamento do crédito de IPI decorrente da aquisição dos referidos concentrados com base em decisão judicial transitada em julgado.

4.6. Não obstante, utilizando-se do novo critério jurídico de que o mesmo concentrado para refrigerantes não mais estaria classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01, da TIPI/2011, a AUTORIDADE ora glosou os créditos de IPI apurados no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

4.7. Esse novo critério jurídico adotado pela AUTORIDADE só pode alcançar fatos geradores posteriores a 16.10.2017, data em que a IMPUGNANTE foi cientificada do presente AUTO, no qual, pela primeira vez, foi questionada a alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI em relação à IMPUGNANTE.

(...)

5. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES 5.1. DA COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA DEFINIR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS FABRICADOS EM PROJETO INDUSTRIAL APROVADO PARA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E DO ATO ADMINISTRATIVO 5.1.1. Ainda que afastados os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, caberia então analisar a competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para a fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

5.1.2. A AUTORIDADE afirmou que a SUFRAMA não teria competência para definir a classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes e que a RFB teria competência exclusiva para tanto.

5.1.3. Ocorre que a SUFRAMA tem competência para aprovar projeto industrial para fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75 e definir o respectivo PPB do produto incentivado.

5.1.4. Eis os dispositivos a seguir do Decreto nº 7.139/2010, Anexo I e da Resolução do CAS nº 202/2006, que outorgam essas competências à SUFRAMA:

(...)5.1.5. Logo, é Ínsito e necessário que a SUFRAMA identifique qual é a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal.

5.1.6. Registre-se que a RFB também tem competência para definir a classificação fiscal de produtos, mas essa não é exclusiva.

(...)5.1.10. Com efeito, o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico (naquele caso, a ANVISA) e não cabendo à RFB questionar aquela classificação:

(...)5.1.11. Entendimento idêntico já havido sido aplicado pelo CARF no julgamento do PA nº 13701.000675/90-04, pela Terceira Câmara do Segundo CC, no qual restou decidido que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo, no referido processo, a classificação fiscal definida pelo Ministério da Saúde:

(...)5.3. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DEFINIDA PELAS REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO E NESH 5.3.1. No presente caso, a AUTORIDADE:

a) subverteu a interpretação histórica das TIPIs e a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que, com base em *ruling letter de outros países, desconsiderou a evolução histórica das TIPIs e aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o produto em questão não seria o concentrado para refrigerantes e não poderia ter sido classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011; e b) afirmou que deveriam ser utilizadas as respectivas classificações fiscais dos diversos componentes desse produto de forma isolada, as quais não dariam o crédito à alíquota de 20%, mas, na sua grande maioria, à alíquota zero.*

(...)5.3.3. Com efeito, pela interpretação histórica das TIPIs, desde 1988, constata-se que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única constituída por diversos componentes, sendo relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado daquela posição para que todos os demais componentes que a ele se juntem integrem o mesmo produto e sejam classificados na mesma posição como uma mercadoria única.

(...)5.3.6. Cora o advento da TIPI de 10.12.1996, a posição 21.06.90.10 continuou sendo as "preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)" evidenciando que a mercadoria é composta de várias partes e consolidou todas as subposições da TIPI anterior, inclusive as residuais; e nos EX. 01 e EX. 02 passou a enfatizar a relevância do elemento comum a todas aquelas classificações, qual seja, a sua destinação para utilização elaboração de bebida do capítulo 22:

(...)5.3.7. Como se vê, os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior, inclusive as residuais, e enfatizaram unicamente a sua destinação, condicionando à utilização dessas preparações compostas na fabricação das bebidas do Capítulo 22.

5.3.8. Essa mesma descrição foi mantida pela TIPI de 2002, na posição 21.06.90.10, sendo que o EX. 01 passou a compreender as "preparações compostas" destinadas à "elaboração de bebida da posição 22.02", o que foi mantido nas TIPIs de 2006, 2011 e na recém editada TIPI de 2016, como se vê:

outros países, desconsiderou a evolução histórica das TIPIs e aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o produto em questão não seria o concentrado para refrigerantes e não poderia ter sido classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011; e b) afirmou que deveriam ser utilizadas as respectivas classificações fiscais dos diversos

componentes desse produto de forma isolada, as quais não dariam o crédito à alíquota de 20%, mas, na sua grande maioria, à alíquota zero.

(...)5.3.3. Com efeito, pela interpretação histórica das TIPIs, desde 1988, constata-se que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única constituída por diversos componentes, sendo relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado daquela posição para que todos os demais componentes que a ele se juntem integrem o mesmo produto e sejam classificados na mesma posição como uma mercadoria única.

(...)5.3.6. Com o advento da TIPI de 10.12.1996, a posição 21.06.90.10 continuou sendo as "preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)" evidenciando que a mercadoria é composta de várias partes e consolidou todas as subposições da TIPI anterior, inclusive as residuais; e nos EX. 01 e EX. 02 passou a enfatizar a relevância do elemento comum a todas aquelas classificações, qual seja, a sua destinação para utilização elaboração de bebida do capítulo 22:

(...)5.3.7. Como se vê, os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior, inclusive as residuais, e enfatizaram unicamente a sua destinação, condicionando à utilização dessas preparações compostas na fabricação das bebidas do Capítulo 22.

5.3.8. Essa mesma descrição foi mantida pela TIPI de 2002, na posição 21.06.90.10, sendo que o EX. 01 passou a compreender as "preparações compostas" destinadas à "elaboração de bebida da posição 22.02", o que foi mantido nas TIPIs de 2006, 2011 e na recém editada TIPI de 2016, como se vê:

(...)5.3.9. O item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) confirma o fato de que os concentrados para refrigerantes, entregues em forma de "kits", são tratados como produtos únicos, porque a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes, conforme se verifica:

"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 fabricação industrial de bebidas, por exemplo." (grifos da IMPUGNANTE)

5.3.10. E a razão de se afastar a aplicação dessa regra de exceção 3 b) (que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a *característica essencial*) é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para refrigerantes da posição 22.02, qual seja, a posição 2106.90.10 EX. 01 e, pois, por essa razão aplica-se a Regra Geral de Interpretação I.

(...)5.3.13. Ademais, o fato de os concentrados para refrigerantes adquiridos da RECOFARMA não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante dos refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da IMPUGNANTE, todo processo produtivo feito por ela é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário que, no caso, é a IMPUGNANTE, na qualidade de fabricante de refrigerantes.

5.3.14. Nesse passo, a adição de outros ingredientes não descaracteriza os concentrados para refrigerantes como produtos prontos para uso:

a) seja porque, pelo histórico das TIPIs, verifica-se que aos concentrados sempre foram e continuam sendo juntados outros componentes, que passam a integrar o mesmo produto;

b) seja porque a adição de outros ingredientes aos concentrados integra o processo produtivo dos refrigerantes produzidos pela IMPUGNANTE.

5.3.15. Nesse sentido, a própria NESH B, em seu subitem 7, relativo à posição 2106.90, reconhece: (i) de um lado, que as preparações compostas dessa posição podem conter a totalidade dos ingredientes aromatizantes que caracterizam determinada bebida ou apenas parte desses ingredientes e, (ii) de outro lado, a possibilidade de essas preparações serem transportadas em partes, para evitar o transporte desnecessário de grandes quantidades de água etc, do que se deduz que essas partes, quando entregues em conjunto, podem ser acondicionadas em embalagens separadas.

5.3.16. Eis a redação da NESH B, subitem 7, relativo à posição 2106.90:

"7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22."

5.3.17. Ou seja, a própria NESH prevê (i) que o concentrado pode ser entregue de forma desmembrada para facilitar o seu transporte e (ii) que, no processo *produtivo de fabricação dos refrigerantes, podem ser acrescentados outros insumos, tais como açúcar, água etc.*

5.3.18. Por fim, cabe destacar, ainda, que os pareceres técnicos, juntados pela RECOFARMA nos PAs nºs 11080.732960/2014-10 e 11080.732817/2014-28, nos quais também se discute a classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, também integram a presente impugnação (DOCs. 09 e 10). Da sua leitura, chega-se à mesma conclusão: de que a Regra Geral de Interpretação a ser aplicada ao presente caso é a 1.

(...)5.4. DA APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN Por fim, se houvesse qualquer dúvida quanto à aplicação da posição 21.06.90.10 EX. 01 aos concentrados para refrigerantes, constante das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, essa classificação fiscal deveria prevalecer por ser a classificação dada pela SUFRAMA, em ato administrativo, devendo ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 112 do CTN.

Eis a respectiva redação do art. 112 do CTN:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; (...)"5.4.3. Vê-se, pois, que deve ser considerada a classificação fiscal do concentrado na posição 21.06.90.10 EX.01, que é a mesma determinada pela SUFRAMA, órgão técnico competente para definir o PPB, as características técnicas dos concentrados e sua classificação fiscal.

6. DA ILEGALIDADE DO AUTO

6.1. Caso sejam superados todos os fundamentos expostos nas seções anteriores e a autoridade julgadora entenda que o produto fabricado e vendido pela RECOFARMA não seria concentrado para refrigerantes, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim o AUTO deveria ser cancelado face a sua evidente ilegalidade, pois deixou de considerar uma parcela do crédito de IPI na respectiva apuração.

6.2 Com efeito, a AUTORIDADE desconsiderou a alíquota utilizada pela IMPUGNANTE e concluiu que as partes do produto em questão estariam classificadas, em sua maioria, em posições cujas alíquotas seriam zero.

6.3 Não obstante, a AUTORIDADE também reconheceu e afirmou que uma das partes que integra os produtos fabricados e vendidos pela RECOFARMA seria classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%, mas concluiu que não seria possível efetuar o cálculo do crédito de IPI decorrente da aquisição da referida parte, porque a IMPUGNANTE teria recebido o concentrado para refrigerantes como produto único; confira-se o trecho do Relatório de Ação Fiscal:

"174) As únicas "partes" tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%."

6.4. Ocorre que a conclusão da AUTORIDADE é ilógica e ilegal, porque, se ela adotou o entendimento de que é possível separar as partes do referido produto para verificar individualmente a classificação fiscal de cada parte, deveria ter arbitrado o valor da parte supostamente classificada na posição 3302.10.00.

6.5 Isso porque esse montante deveria ser abatido do valor da glosa do crédito, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e ofensa ao art. 142 do CTN que define o lançamento tributário como sendo ato administrativo vinculado.

6.6 Assim, de acordo com a premissa adotada no Relatório de Ação Fiscal de que as partes do produto em questão deveriam ser classificadas de forma desmembrada, a única conclusão lógica possível seria a AUTORIDADE reconhecer o crédito de IPI arbitrando o valor da parte classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%. 6.7 Registre-se, ainda, que tal ilegalidade acarreta no cancelamento integral do AUTO, pois não é possível que a autoridade julgadora determine a sua correção nessa parte e, conseqüentemente, a quantificação do valor do crédito, pois essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, o que viola os arts. 142 e 146 do CTN.

6.8. Vê-se, pois, que o AUTO é ilegal por ter deixado de arbitrar o valor do crédito de IPI ao qual o próprio Fisco reconhece que a IMPUGNANTE faz jus.

7. DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DOS CONCENTRADOS ISENTOS PARA ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES

7.1. DA COISA JULGADA FORMADA NO MSI nº 91.1100804-0 - DA

ISENÇÃO DO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL Nº 288/67)

7.1.1. A AUTORIDADE reconheceu a existência do MSI nº 91.1100804-0, mas deixou de reconhecer o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão de ter glosado a alíquota utilizada para calcular o respectivo crédito, face a suposto erro de classificação fiscal.

(...)7.1.4 Com efeito, é indiscutível e incontroverso que, nos autos do MSI nº 91.1100804-0, foi proferida decisão final reconhecendo à IMPUGNANTE o direito de se creditar do IPI decorrente da aquisição de insumo isento para refrigerantes, elaborado pela RECOFARMA, situada na Zona Franca de Manaus (fls. 236 a 293).

(...)

7.2. DA JURISPRUDÊNCIA DO STF - DA ISENÇÃO DO ART. 81, II, DO RIPI/IO (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL Nº 288/67)

7.2.1 Caso seja superado o argumento acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim a IMPUGNANTE faria jus ao aproveitamento do crédito de IPI por outro fundamento autônomo, independente, suficiente e bastante.

7.2.2 Isso porque o plenário do STF, no julgamento do RE nº 212.484, assegurou à outra fabricante de refrigerantes o direito ao crédito do IPI decorrente da *aquisição do concentrado isento para refrigerantes oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI*.

7.2.3 Esse entendimento permanece hígido mesmo após o julgamento do RE nº 566.819 e até que seja julgado pelo STF o RE nº 592.891, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria e já foram proferidos três votos favoráveis ao contribuinte (DOC. 11).

7.2.4 Vê-se, pois, que a IMPUGNANTE tem direito ao crédito de IPI em razão do entendimento já pacificado pelo STF.

7.3. DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, III, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 6º DO DL Nº 1.435/75)

7.3.1 Caso sejam superados os argumentos acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim a IMPUGNANTE faria jus ao aproveitamento do crédito de IPI por outro fundamento autônomo, independente, suficiente e bastante.

7.3.2 Isso porque os concentrados para refrigerantes são beneficiados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75, pois são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI, conforme atestado pela Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 (DOCs. 04 e 05).

7.3.3 Assim, ao contrário da conclusão do AUTO, a RFB não tem competência para desconsiderar ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade.

(...)7.3.7. Assim, em relação ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para refrigerante Guaraná, caso seja acolhido qualquer um dos argumentos acima desenvolvidos referentes à alíquota do IPI, deve ser automaticamente reconhecido tal crédito.

7.3.8. Vê-se, pois, que, a IMPUGNANTE faz jus ao crédito de IPI, nos termos do art. 6º do DL nº 1.435/75.

8. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA 8.1. Ainda que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

8.2 No caso, como já visto, a SUFRAMA tem competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75 e, pois, para classificar o produto beneficiado, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006.

(...)

8.6 Assim, ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados também com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a IMPUGNANTE agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

8.7 Vê-se, pois, que devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

9. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA 9.1. Por outro lado, ainda que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, também não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, que está em pleno vigor.

9.2. Com efeito, o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 assim dispõe :

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (. .)

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

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

9.3. No caso, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA), o que atrai os arts.

486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida.

(...)10. DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS REFRIGERANTES

10.1. A AUTORIDADE concluiu que a IMPUGNANTE não teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes que, no seu entendimento, não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem previsto no Parecer Normativo CST nº 65/79.

10.2. Ora, a conclusão da AUTORIDADE está equivocada, porque não há dúvida de que os produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, integram o processo produtivo dos refrigerantes, já que inerentes à sua produção, inclusive, por exigências sanitárias são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto (DOCs. 12 e 13).

10.3. Com efeito, embora os produtos de limpeza e os lubrificantes não tenham necessariamente contato direto com a bebida, tais produtos entram em contato *direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaborados os refrigerantes.*

10.4. Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e dos lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP nº 1.075.508 - SC, DJe de 13.10.2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes.

(...)10.8. Por fim, cabe destacar que há um equívoco no "demonstrativo de IPI a glosar - créditos básicos" (fls. 457 a 479), elaborado pela AUTORIDADE, devendo ser estornada a glosa dos supostos créditos de IPI nos valores de R\$705,60 e R\$740,88, objeto das notas fiscais nºs 538659 e 445741 (DOC. 14).

10.9. Isso porque (i) o valor lançado pela AUTORIDADE sequer representa o valor do crédito de IPI, porque foi considerado o valor dos produtos constantes das respectivas notas e não o valor destacado do imposto e (ii) a IMPUGNANTE não se aproveitou dos referidos créditos de IPI, conforme se verifica do registro lançado no SPED (DOC. 15).

11. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO

11.1 Como aspecto adicional, superados os argumentos acima que afastam a aplicação de qualquer penalidade, o que se admite apenas para fins de argumentação, seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada contra a IMPUGNANTE, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

A 4ª Turma da DRJ/SDR, acórdão nº 15-044.333, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

É responsabilidade do adquirente de produtos tributados ou isentos examinar se estes estão acompanhados dos documentos exigidos e se satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares, inclusive as referentes à correta classificação fiscal.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em relação ao contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores, relativas a outros fatos geradores.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA. SUFRAMA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil detém a competência para a classificação fiscal de mercadorias, inexistindo conflito de competências com a SUFRAMA, pois a administração fazendária e seus servidores fiscais possuem, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência constitucional sobre os demais setores administrativos.

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 Tabela de Incidência do IPI.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. VALOR LEGAL DA NOTA FISCAL.

Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal e servirão de prova apenas em favor do Fisco as notas fiscais que não contiverem, entre as exigidas por lei, as indicações necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido, hipótese em que o IPI porventura destacado não pode gerar direito ao crédito básico do referido imposto.

CRÉDITO. CONTATO DIRETO COM O PRODUTO INDUSTRIALIZADO.

As aquisições de produtos de limpeza e lubrificantes não geram direito a crédito de IPI, uma vez que não entram em contato direto com o produto industrializado durante o processo produtivo.

EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS DE MORA. DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF.

As decisões do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não têm eficácia normativa, por faltar lei que lhes atribua este caráter.

EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN.

O artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Diante da inexistência de decisão administrativa com eficácia normativa atribuída por lei, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, incabível a exoneração pleiteada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora devidos à taxa SELIC.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Da responsabilidade da Recorrente (terceiro, adquirente do concentrado) por erro na classificação fiscal do concentrado

Aduz que como terceiro adquirente dos concentrados para refrigerantes não pode ser responsabilizada pelos atos da RECOFARMA (fornecedora), que foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal.

Não há razão no argumento, pois o art. 62 da Lei nº 4.502/64 prescreve a obrigatoriedade de os adquirentes que receberem produtos tributados ou isentos examinarem se estes satisfazem **a todas as prescrições legais e regulamentares**:

SEÇÃO II Das Obrigações dos Adquirentes e Depositários

*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 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 tôdas as prescrições legais e regulamentares**.*

Diante disso, a empresa adquirente deve verificar a correta classificação fiscal, que é elemento essencial da nota fiscal. Até porque a apuração do IPI implica em débito deste imposto nas saídas dos produtos, e também de créditos decorrentes das aquisições de insumos.

Logo, como bem apontado pela DRJ, se a empresa classifica os produtos que dará saída para determinar a alíquota de IPI a ser aplicada, por conseguinte deve conhecer a classificação fiscal dos insumos que adquire para verificar a correção dos créditos que estará acumulando em cada período.

Da alteração de critério jurídico

Sustenta que o auto de infração violou o art. 146 do CTN, pois em fiscalizações anteriores, a autoridade fiscal teria reconhecido expressamente que: (i) o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado para refrigerantes e (ii) a classificação fiscal desse produto corresponde à posição 21.06.90.10 Ex. 01.

Dispõe o art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

E no caso, como citado pela decisão de piso, a empresa

apresenta, unicamente, trecho de um Despacho Decisório que analisou um Pedido de Ressarcimento, idêntico ao de outros despachos (muito provavelmente por terem sido analisados em conjunto), no qual a Autoridade Administrativa meramente faz referência à mercadoria objeto das notas fiscais através da descrição (concentrados utilizados na elaboração dos refrigerantes) e da classificação fiscal (2106.90.10, Ex 01) constante das mesmas:

14. Analisando as notas fiscais que deram origem aos créditos escriturados pelo contribuinte no LRAIPA no 1º trimestre de

2011, concluímos que os insumos mais representativos, aproximadamente 85%, na apropriação dos créditos são os concentrados utilizados na elaboração dos refrigerantes, classificação fiscal 2106.90.10, Ex 01, cuja alíquota é de 27%. 32. Observe-se que a conclusão a que se refere a Autoridade Administrativa no trecho citado pelo Impugnante é apenas quanto aos insumos mais representativos em termos de apropriação de créditos, que seriam os concentrados, responsáveis por cerca de 85% dos créditos solicitados pelo contribuinte. O Auditor-Fiscal nada conclui sobre a exatidão da classificação fiscal realizada pelo contribuinte, limitando-se a meramente reproduzir a descrição e a classificação fiscal da mercadoria constantes da nota fiscal para poder referir-se ao produto.

Dessa forma, não houve a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para mesmas situações de fato e de direito já consolidadas.

Assim, não há razão no argumento da empresa, o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma prática reiterada.

Competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal

Defende que a SUFRAMA definiu o produto elaborado por seu fornecedor RECOFARMA como "concentrado para refrigerantes", bem como definiu a classificação fiscal deste produto pela NCM na posição 2106.90.10 Ex. 01.

De fato, a SUFRAMA tem competência para a administração e concessão de incentivos fiscais no âmbito de sua área de atuação, inclusive de fiscalizar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais.

A RFB, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, tem o dever de fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo da isenção.

A aprovação de projeto pela SUFRAMA não é o único requisito para utilização do benefício fiscal. Isso porque da redação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 não se infere que automaticamente todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA podem gozar do favor fiscal.

Nos termos do art. 37, XVIII da Constituição Federal, cabe à "*administração fazendária*" e aos "*seus servidores fiscais*", "*dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei*".

Não se está diante de afastamento pela RFB de benefício concedido pela SUFRAMA, mas apenas do exame da adequação dos fatos aos limites delineados para o gozo da isenção fiscal condicionada, no exercício da competência legítima que tem o fisco para examinar o benefício em tela.

Nesse sentido, o acórdão nº 9303-008.195:

COMPETÊNCIA SUFRAMA. INCENTIVOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

A Suframa não tem como competência para a concessão de benefícios fiscais para pessoas jurídicas instaladas na Zona Franca de Manaus e sim a administração dessa zona, inclusive, se as empresas estão cumprindo os requisitos imprescindíveis ao gozo daqueles benefícios.

Classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes – alíquota utilizada para cálculo dos créditos de IPI

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

Dessa forma, entendo que não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização.

Quanto aos fundamentos, nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, com redação da Portaria n. 329, de 2017, proponho a adoção dos termos da decisão recorrida, por com eles concordar integralmente:

*55. Afirma o Impugnante que, desde 1988, constata-se **que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única constituída por diversos componentes**, sendo relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado daquela posição para que todos os demais componentes que a ele se juntem integrem o mesmo produto e sejam classificados na mesma posição como uma mercadoria única.*

56. Afirma ainda que a regra de exceção 3 (b), que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial deve ser afastada justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para refrigerantes da posição 22.02, qual seja, a posição 2106.90.10 EX. 01, e por essa razão deveria ser a aplicada a Regra Geral de Interpretação 1.

57. Por fim, sustenta que o fato de os concentrados para refrigerantes adquiridos da RECOFARMA não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante dos refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da Impugnante, todo processo produtivo feito por ela é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, seria óbvio, no seu entender, que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu

destinatário que, no caso, é a Impugnante, na qualidade de fabricante de refrigerantes.

58. *A Autoridade Tributária, por sua vez, apresenta uma descrição do que chama de "kits" fornecidos pela RECOFARMA (para o Impugnante, são "concentrados"). Tais kits são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Foi anexada uma foto de 4 destes kits, sabor Sprite, no Relatório Fiscal: (...)*

59. *Cada kit Sprite é formado por três componentes sólidos, embalados em sacos plásticos, e um componente líquido, embalado em garrafão PET. Os três componentes sólidos são a "Parte I" (matéria pura ácido cítrico em cristais), "Parte 1A" (matéria pura benzoato de sódio em pó) e "Parte 1G" (matéria pura sorbato de potássio em grânulos), substâncias que não têm características específicas para elaboração de bebidas, podendo ser utilizadas na elaboração de inúmeros tipos de produtos da indústria alimentícia.*

60. *A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e "Ex", conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPI-1. E, salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.*

61. *O Impugnante afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, o texto dessa posição não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação", "concentrado" e "capacidade de diluição", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único. Da mesma forma, as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os referidos kits possa ser classificado na mesma posição.*

62. *Além disso, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), constante da NESH, não permite que um conjunto de insumos destinados à fabricação de bebidas possa ser tratado como uma mercadoria única:*

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.

63. *Inexistindo qualquer base legal que permita classificar em uma única posição da TIPI as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas*

mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto o entendimento da Autoridade Fiscal.

64. Há, ainda, uma razão adicional, trazida pelo Auditor-Fiscal em seu Relatório, para que cada componente do "kit" seja classificado separadamente. Com efeito, vejamos o texto da posição 2106.90.10, Ex 01:

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

65. Assim, 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.*

66. O Auditor-Fiscal faz uma longa demonstração de que o conjunto, ou kit, que se está a discutir a classificação fiscal, não atende às condições descritas nas letras "a", "c" e "e" do parágrafo anterior, não se caracterizando como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, mantendo, quando diluído, as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. 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".

Ilegalidade do auto de infração

Aponta que a Autoridade Fiscal reconheceu e afirmou que uma das partes que integra os produtos fabricados e vendidos pela RECOFARMA seria classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%, mas concluiu que não seria possível efetuar o cálculo do crédito de IPI decorrente da aquisição da referida parte, porque a empresa teria recebido o concentrado para refrigerantes como produto único.

Ocorre que os produtos não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, uma vez que os documentos emitidos pela Recofarma não identificavam os componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente, o que contraria o art. 427 do RIPI/2010:

Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que:

(...)II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas "b", "f" até "h", "j" e "l", do quadro "Dados do Produto", de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas "e", "i" e "j", do quadro "Cálculo do Imposto", de que trata o inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido;

Para os efeitos fiscais, devem ser consideradas sem valor legal as notas fiscais que não contiverem as indicações do art. 427 citado acima, por isso o IPI eventualmente destacado não gera direito ao crédito básico de IPI.

Direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de refrigerantes

Afastados os argumentos da Recorrente quanto à falta de lisura da reclassificação fiscal efetuada pela fiscalização, há que serem afastados, por conseguinte, os requerimentos de aproveitamento dos benefícios fiscais previstos nos art. 81, II e art. 95, III, do RIPI/10.

Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária

Todos os traços da multa aplicada estão previstos no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN.

E, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, constatada a hipótese legal de aplicação da penalidade, ou seja, a falta/insuficiência de recolhimento de IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa de ofício pertinente, acompanhada dos consectários legais de correção monetária.

Ademais, a cobrança de juros sobre a multa resta pacificada, em face da edição da Súmula 108 do CARF:

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.

Créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização

Quanto a tomada de crédito na aquisição de produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, tal pleito deve ser afastado diante da consolidada jurisprudência do STJ, no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização:

Observe-se o teor do REsp 1075508/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 13/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98. 1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em

17.06.2003, DJ 08.09.2003). 2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". 3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A decisão do REsp nº 1.075.508, representativo de controvérsia, vincula este colegiado, de acordo com a prescrição do art. 62, §2º do RICARF (Portaria nº 343/2015).

No mesmo sentido, o acórdão 3402-004.126, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, julg. 23-05-2017:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004
IPI. CRÉDITOS. MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.
Parte e peças de reposição e ferramentas. O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. A decisão proferida no REsp nº 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o RICARF.
Recurso voluntário negado.

Em suma, não se trata de afastar a essencialidade ou o consumo no processo industrial, mas sim de examinar se o insumo se agrega ao produto final fabricado, se é

Processo nº 11080.722836/2017-99
Acórdão n.º **3301-005.954**

S3-C3T1
Fl. 1.433

consumido de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização e ainda, se não pertence ao ativo permanente da empresa.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora