



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

Processo nº 11080.733630/2014-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.803 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria IPI - Auto de Infração
Recorrente VONPAR REFRESCOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso.

IPI. CRÉDITO. PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM)). DECISÃO JUDICIAL COISA JULGADA. A autoridade administrativa está adstrita a aplicar exatamente o comando determinado pelo Poder Judiciário, sem qualquer margem de discricionariedade.

ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a mercadoria

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

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

MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA. É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A literalidade do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 1996, separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas. Assim falta previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela RFB.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, foram rejeitadas as preliminares de nulidade do lançamento; b) pelo voto de qualidade, rejeitou-se a preliminar de decadência e negou-se provimento quanto ao mérito. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro deu provimento ao recurso por entender que o contribuinte estava amparado pela coisa julgada que garantia o direito ao aproveitamento dos créditos; c) por maioria de votos, excluiu-se a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro e Maysa de Sá Pittondo Deligne apresentaram declarações de voto.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Estiveram presentes ao julgamento o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ 48.955, advogado da recorrente, o Dr. Pedro Cestari, Procurador da Fazenda Nacional, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal Hélio Mesquita de Freitas e Maria Cláudia Pereira da Silveira, representantes da Coordenação-Geral de Fiscalização.

Outros eventos ocorridos: O patrono da recorrente questionou o Conselheiro Jorge Freire acerca de sua participação na fiscalização dos processos sob julgamento. O Conselheiro Jorge Freire indagou se o patrono estava arguindo sua suspeição e esclareceu que não participou da fiscalização que originou esses processos. O patrono esclareceu que não estava arguindo a suspeição ou o impedimento do referido conselheiro, apenas estava perguntando se o conselheiro havia ou não participado da fiscalização.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra a VONPAR REFRESCOS S.A. ("VONPAR") pela fiscalização para exigir Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício. O tributo lançado representa **saldos devedores apurados na escrita após a glosa de créditos decorrentes de aquisições de insumos isentos** (kits de concentrados para refrigerantes) feitas à empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA ("RECOFARMA"), CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus.

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

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

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

A respeito do fundamento nº 01, a autoridade reconhece a existência de coisa julgada em Mandado de Segurança Individual impetrado pela VONPAR no RE 212.484-2, mas sustenta o Auditor-Fiscal que referida decisão analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não-cumulatividade, não adentrando nas normas específicas da Zona Franca de Manaus, e que o tema foi reexaminado durante a análise de Embargos de Declaração interpostos nos autos do RE nº 566.819/RS, para afastar a sua eficácia no caso.

A respeito do fundamento nº02, discorre a classificação adotada para os kits para refrigerantes, no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, que é próprio para preparações compostas, ***entendendo que não sendo possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado***. Os componentes dos kits adquiridos pela fiscalizada apresentam, cada um, suas próprias características individuais, e podem ser aplicadas em qualquer produto da indústria de alimentos e fármacos, pormenorizadamente descrito nos itens 73 e seguintes do TVF. Em síntese, o autuante concluiu que todos os componentes dos kits para refrigerantes, objeto de Laudos Técnicos elaborados no curso da ação fiscal de abrangência nacional antes citada, são classificados em códigos tributados à alíquota zero, com exceção dos componentes que se classificam no código 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%. Estando caracterizada a impossibilidade de enquadrar os kits para refrigerantes no Ex 01 do código 2106.90.10, seria indevida a utilização da alíquota de 27% para cálculo dos créditos.

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva apontando, em preliminar, a decadência do direito da Fazenda Pública efetivar o lançamento em relação aos fatos geradores anteriores a 30/12/2009, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Quanto ao mérito, defende:

I) existência de coisa julgada (RE nº 212.484-2) no âmbito do mandado de segurança individual nº 91.0009552-4, assegurando-lhe o direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrado de refrigerantes, insumos isentos oriundos da ZFM, calculado à alíquota de 27%, com fundamento no art. 69, inc. II do RIPI/2002, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei 288/1967.

II) reitera que o direito a utilização da alíquota de 27% estaria assegurado pelo Acórdão do STF no julgamento do citado RE, conforme interpretação de trecho do Voto, que transcreve e que decorreria da classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI/2007, que corresponde à própria definição dada na Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA nº 298/2007, adotada nas notas fiscais emitidas pela fornecedora e auditadas pelo referido órgão. Assim, para fazer jus à referida alíquota seria suficiente a aquisição de concentrados isentos oriundos da ZFM, com projeto industrial aprovado por Resolução do CAS e que os mesmos sejam utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos à tributação pelo IPI. Estando tais requisitos comprovados no presente caso, a autoridade estaria vinculada ao que foi decidido pelo Poder Judiciário.

III) *Ad argumentandum*, sustenta que o autuante estaria equivocado ao limitar a competência da SUFRAMA à aprovação de projetos, excluindo a concessão dos benefícios

do art. 9º do Decreto-Lei 288/1967 e do art. 6º do DL 1435/1975, tendo em vista os arts. 1º, VI e 4º, I, “c”, ambos do Anexo I, do Decreto nº 7.139/2010.

IV) Quanto à classificação fiscal argumenta, primeiramente, que decorre da própria definição dada pela SUFRAMA, objeto da Resolução do CAS nº 298/2007. No Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a referida Resolução, a SUFRAMA, definiu o produto como concentrado para refrigerantes, ou seja, como preparações químicas utilizadas como matéria-prima de refrigerantes, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado, classificado na posição 2106.90.10 Ex. 01 da TIPI/2007.

V) Quanto aos aspectos técnicos da classificação, discorda do argumento do fiscal. Também considera equivocado o entendimento de que as regras 2 a) e 3 b) do Sistema Harmonizado não se aplicariam aos "kits" para refrigerantes. Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, da posição 2106 em seu item 12, restaria claro que as preparações compostas não precisariam, necessariamente, já estar prontas para uso. Antes da diluição, essas preparações poderiam ser submetidas a um tratamento complementar, sem serem descaracterizadas como preparações compostas para fins de classificação na posição 2106. Além disso, a exclusão que consta no item XI da Nota Explicativa dessa própria Regra 3 b) decorreria simplesmente do fato de o concentrado para refrigerantes ter classificação fiscal específica, qual seja: 2106.90.10 Ex. 01 e Ex. 02 da TIPI/2007.

VI) Aponta que as notas fiscais são documentos idôneos, com validade fiscal, e que, na qualidade de adquirente de boa-fé, teria direito à manutenção do crédito delas decorrente. Invoca os arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964.

VII) Defende a impossibilidade de exigência de multa de ofício sobre o valor dos créditos glosados, com base no art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964, pois a Câmara Superior de Recursos Fiscais, à época dos fatos geradores, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos com benefício da isenção subjetiva, utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento do STF no julgamento do RE 212.484-2.

VIII) Contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não prevêem essa cobrança. Invoca jurisprudência administrativa do CARF.

A Impugnação foi julgada improcedente em Acórdão que, reconhecendo a existência de coisa julgada favorável ao contribuinte, ponderou pela manutenção com fundamento no 2º argumento levantado pelo Fiscal:

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

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual aduziu novamente os argumentos de sua Impugnação, razão pela qual não serão aqui repetidos.

É o relatório, em síntese.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

I) Preliminares

1) Decadência

Alega o Recorrente que tendo havido a notificação do lançamento no dia 30/12/2014, houve decadência de praticamente todo o período autuado, pois pelo art. 124, p.u., III do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação. Cita precedentes da CSRF.

Refletindo sobre o tema, reformamos posição que assumimos preteritamente para concordar com a posição do Recorrente. O art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação:

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

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

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

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

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

Entendo que a melhor leitura desse dispositivo foi realizada pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em seu voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9303-003.299, reproduzido abaixo:

Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional

relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).

Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos)

os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I. Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação.

Nesses termos, voto por reconhecer a decadência do período anterior a 30 de Dezembro de 2009.

2) Da alteração de critério jurídico

Alega o Recorrente que ocorrera alteração de critério jurídico, com o fato da autuação passar a adotar o fundamento do erro na classificação fiscal, conjuntamente ao argumento tradicional da impossibilidade de tomada de crédito básico de IPI das saídas isentas da ZFM.

Não deve proceder tal preliminar. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração diz respeito a um mesmo lançamento, e não a lançamentos diversos.

Em vista disso, nego provimento à preliminar apontada.

II) Do Mérito

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

Tal matéria é velha conhecida deste Colegiado, e já foi por ele minuciosamente enfrentada, em especial no *irretocável* voto proferido pela Ilustra Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, no **Acórdão CARF nº 3402-002.900**, julgado em Janeiro de 2016, na qual figurava como parte também a VONPAR, pelo que adiro sem ressalvas ao entendimento lá esposado, o qual reproduzo abaixo (fazendo as devidas adaptações), seguro do acerto de suas razões.

A Recorrente, na persecução de suas atividades sociais, adquiriu da empresa RECOFARMA um “concentrado” que é isento de IPI, com fulcro no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, uma vez que se trata de produto oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeito ao IPI. Entendendo estar amparada pela decisão judicial proferida no bojo do Mandado de Segurança n. 91.0009552-4, a Recorrida tomou crédito de IPI, aplicando a alíquota de 27% prevista na Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”) sobre o valor destes produtos.

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

Cumpre, então, confirmar se o objeto deste processo administrativo está englobado ou não pela decisão judicial proferida no Mandado de Segurança n. 91.0009552-4, o qual foi objeto de julgamento de Apelação pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AMS

n. 95.04.37384-4) e posteriormente levado à apreciação do Supremo Tribunal Federal (“STF”) no RE 212.484-2/RS.

Pois bem. Logo no início da petição inicial do referido *writ*, ao tratar dos fatos que deram origem ao direito líquido e certo pleiteado judicialmente, o contribuinte esclarece que se dedica à industrialização e comercialização de refrigerantes, elaborados a partir de concentrados de refrigerantes adquiridos de outras empresa. Passa então a relatar que sobreveio a adquirir tais produtos de fornecedor alocado na Zona Franca de Manaus, beneficiado por isenção do IPI justamente em razão de estar ali geograficamente situado, bem como por cumprir as demais determinações legais.¹ Contudo, assume que este benefício não é aquele previstos como capaz de gerar crédito de IPI, conforme o Decreto n. 87.981/82 (RIPI então vigente), artigos 45 e 82, inciso VI e XXVI, e justamente por essa razão recorre ao Poder Judiciário para buscar o direito ao creditamento do IPI pela entrada de produtos advindos de fornecedor isento da Zona Franca de Manaus. Ao final de suas razões de fato e de direito, traz o seguinte pedido, que é de fundamental observação, uma vez que é o que traça os limites da lide e a amplitude da coisa julgada. *In verbis*:

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

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

¹ Art. 9º do Decreto-lei n. 288/67: “Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.”

Art. 6º do Decreto-lei 1.435/75: “Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

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

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Vistos, etc.

Foi interposto o presente *mandamus* objetivando-se obter o direito de abatimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI potencialmente incidente sobre o concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus, isento na operação anterior, adquirido pela Impetrante e utilizado na produção de refrigerantes, com os valores de IPI devidos em operações posteriores tributáveis, realizadas pela adquirente.

(...)

O Decreto-lei 288/67 isentou do IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, destinadas ao consumo interno ou à comercialização em qualquer ponto do país. Posteriormente, o DL 340/67 estabeleceu algumas exceções. A atual legislação tributária referente à Zona Franca de Manaus são o DL 2433/88 e Leis 8032/90 e 8034/90, além do Regulamento do IPI (Decreto nº 87.981/82).

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

Dessa forma, o Douto Magistrado de primeiro grau decidiu o caso em favor do contribuinte, com o dispositivo da sentença lavrado nos seguintes termos:

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

Já no julgamento da apelação apresentada pela Fazenda Nacional, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ("TRF4"), foi mantida em seus exatos termos a sentença anteriormente proferida, resultando em acórdão cuja ementa segue transcrita:

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

Não-cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CF/88, arts. 153, § 3º, inc. I e 155, § 2º, incs. I e II)."

Irresignada com a sucumbência, a Fazenda Nacional levou a questão ao Supremo Tribunal Federal ("STF"), por meio do Recurso Extraordinário n. 212.484-2/RS ("RE

n. 212.484), já constando como parte o nome da Vonpar Refrescos S.A., sucessora da Porto Alegre Refrescos S.A.

Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que “o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus”, como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, somente diz respeito aos valores efetivamente “cobrados” para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva. Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes. Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejamos.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de

Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.0009552-4, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.

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

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

Com efeito, tal discussão é despicienda *in casu*. Afinal, o contribuinte ora recorrido possui decisão individual e concreta que lhe beneficia (o RE 212.484, tão conhecido e citado nas discussões sobre o tema), não dependendo de antigos ou eventuais novos entendimentos exarados em processos com força vinculante e efeito *erga omnes* proferidos pelo STF. Basta, no presente caso, que se respeite a autoridade da coisa julgada entre as partes ali firmada. Assim, exatamente por constar como parte do RE 212.484, a Vonpar Refrescos S.A. deve ser tratada de forma distinta daquela que prevalece nos recentes julgados proferidos pelo CARF, que não reconhecem o direito dos contribuintes ao crédito de IPI ora em discussão (Processo n. 10735.903077/2010-82, Acórdão n. 3403-0003.242 e Processo n.

10283.005286/2007-29, Acórdão 3403-003.613). É verdade que tal situação pode criar desigualdade entre a Vonpar Refrescos S.A. e os demais contribuintes. Porém não cabe a este órgão julgador resolver esta eventual externalidade concorrencial, mas sim decidir conforme a lei.

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

Consigno, por fim, que a coisa julgada configura instituto próprio do Estado Democrático de Direito, em que o zelo pela segurança jurídica tem papel primordial para a efetivação dos valores jurídicos constitucionais.² Na Constituição de 1988, este instituto teve lugar dentre as garantias fundamentais (artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição), possuindo, portanto, o *status* maior de cláusula pétrea da ordem jurídica, não podendo ser alterada sequer por atividade do constituinte derivado via emenda à Constituição (artigo 60, § 4º, CF/88). Afinal, a coisa julgada possui o condão de trazer a imutabilidade e definitividade aos efeitos da sentença, configurando “uma das mais representativas expressões de segurança jurídica.”³ O Código de Processo civil determinou, igualmente, que, uma vez configurada a coisa julgada formal, não haverá mais espaço algum para que se discutam os exatos dizeres que foram colocados na sentença, salvo nas estreitas hipóteses em que a lei designa situações para tal afastamento, como decisão fundamentada de revisão proferida pelo próprio juízo ou os casos da ação rescisória (artigo 485, CPC).

Neste caso, não há notícia de ação rescisória manejada pela Fazenda Nacional buscando reverter o entendimento transitado em julgado no RE 212.484 em favor do contribuinte

Por conseguinte, **não resta outro caminho a este Conselho se não reconhecer o direito ao crédito de IPI da Vonpar Refrescos S.A., nos exatos moldes da decisão transitada em julgado no RE n. 212.484, oriundo do Mandado de Segurança n. 91.0009552-4.**

2) Da ausência de erro quanto a classificação fiscal das mercadorias

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

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em **aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações**, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de

² Laurentiis, Thais Catib de. Embargos à Execução, coisa julgada e inconstitucionalidade: uma análise das questões controvertidas acerca do art. 741, parágrafo único do Código de Processo Civil, Revista Dialética de Direito Processual n. 118, jan 2013, p. 127 – 151.

³ Torres, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 447.

Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Os fundamentos são resumidos pelo fiscal nos seguintes itens do TVF:

“76) Conforme demonstrado a seguir, não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado.

77) - Segundo o dicionário eletrônico Houaiss, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados:

*“Ato ou efeito de prepara-se; preparo, preparamento, preparativo 1. operação ou processo de **aprontar qualquer coisa para uso** ou serviço 2. elaboração dos alimentos para transformá-los nos diversos pratos, iguarias, etc.*

*3. feitura de um preparado; preparo 4. m.q. **PREPARADO** (“produto”)*” (grifo nosso)

O termo “preparação” indica, pois, uma ação – o ato de preparar, e um resultado – o preparado.

77.1 – Conforme o dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados:

1. .Ato ou efeito de preparar ou de preparar-se.

2. Obra prévia.

3. Composição.

4. Manipulação.

5. [Farmácia, Química] Preparado.

O termo “preparado”, por sua vez, é definido como:

1. Que se preparou.

2. Que foi feito antecipadamente. = PRONTO 3. Que tem ou fez preparação. ≠ IMPREPARADO 4. Aquilo que se preparou (ex.: colocar o preparado no forno durante meia hora).

5. [Farmácia, Química] Produto obtido de uma manipulação química ou farmacêutica. = PREPARAÇÃO 78) Portanto, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser

entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

79) Não é o caso dos “kits” adquiridos pela fiscalizada, cujos componentes são misturados durante o processo de elaboração da bebida final. Se cada componente foi recebido do fornecedor na sua embalagem individual, não há que se falar em uma mercadoria pronta para uso.

(...)

80.3 – Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. Não é o caso dos “concentrados” adquiridos por Vonpar, pois estes são um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.”

Em síntese, pode-se dizer que a fiscalização se baseou em um dos sentidos lexicais do verbete "preparação" e partiu do pressuposto de que "preparação" seria apenas a mistura já homogeneizada e passível de diluição, diferentemente dos ingredientes que compõem o "concentrado" adquirido pela Vonpar.

Primeiramente, deve-se frisar que essa discussão é nova para este Colegiado, haja vista que **TODAS** as autuações relativas a esta matéria (glosa de créditos de IPI de saídas isentas da ZFM) foram lavradas sob o fundamento anterior, já rebatido em razão da existência de coisa julgada material em favor da VONPAR.

Tal inovação, especialmente e exclusivamente em relação a este Contribuinte específico, causa alguma espécie.

Em razão da verificação da existência de coisa julgada que impediria a autoridade fiscal de lançar o tributo contra a VONPAR pelo primeiro fundamento indicado, a autoridade fiscal achou por bem construir um argumento *ad hoc*, personalíssimo à Recorrente, com a finalidade de "escapar" dos constrangimentos constitucionais e possibilitar a autuação da empresa.

Verifica-se, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um *deus ex machina* - um recurso da dramaturgia grega que consistia originariamente na descida em cena de um deus cuja missão era dar uma **solução arbitrária** a um impasse vivido pelos personagens. Explico-me: diante do impasse gerado pelo óbice que a existência de singular decisão judicial favorável ao Contribuinte, em relação à tese fiscal para a glosa dos créditos, foi preciso recorrer a uma **solução arbitrária** para sair desse embaraço arrecadatório.

O artifício encontrado foi o recurso à classificação fiscal dos "kits de concentrados". Para isso, utilizou-se o auditor fiscal de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de

soluções de consulta proferidas pela Alfândega norte-americana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

Todos eles serão oportunamente analisados, em razão de um ponto mais premente para análise: a *impessoalidade nos atos administrativos*.

A impessoalidade da Administração Pública no trato com os administrados é decorrência direta da igualdade republicana, garantindo a todos um tratamento isonômico na aplicação das leis. Não é a toa que tal princípio foi colocado no próprio *caput* do art. 37 da Constituição Federal, pedra angular do regime jurídico a que se sujeita o Poder Público:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

A impessoalidade é decorrência da própria vinculação à lei e à moralidade a que se submetem os agentes administrativos, como comando de vedação a qualquer espécie de distinção que se funde em critérios pessoais do administrados. É corolário dela o tratamento igual de todos os contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica, sem que se façam distinções incabidas.

Mais do que isso, a impessoalidade é uma das mais importantes, quiçá a maior, barreira ao arbítrio da Administração Pública, pois ***onde não há impessoalidade, decerto lá estará o arbítrio***.

Naturalmente, não estamos em tempos de outrora, onde a arbitrariedade e a pessoalidade restavam evidentes nos comandos de um soberano. Atualmente, a pessoalidade encontra subterfúgio em interpretações aparentemente jurídicas, em artifícios hermenêuticos que deixam transparecer a intenção do agente de beneficiar ou prejudicar especificamente um determinado administrado.

É dizer, a arbitrariedade encontra seu caminho, subrepticiamente, sob o manto da legalidade, não podendo ser confundidas as duas coisas.

Em razão disso, Agustín Gordillo pontua que a arbitrariedade é um vício subjetivo dos atos administrativos que compromete sua validade jurídica, inclusive traçando com mestria a linha entre a arbitrariedade e o vício de violação da lei. Senão vejamos, em tradução livre, a lição mais abalizada:

*Deve anotar-se especialmente que em todos estes casos o vício do ato deverá ser encontrado no raciocínio feito pelo administrador para ditar o ato; em igual sentido que na matéria de desvio de poder, se prescinde da questão do seu objeto ser ou não, em si, violador de norma expressa alguma; o vício do ato não deriva de que este vá contra proibição expressa da ordem jurídica, senão de que há chegado a ela por caminhos distintos do que a ordem jurídica prescreve. Chegou à decisão por sua pura vontade, por capricho; não fez uma análise racional e razoável dos fatos e do direito. Por isso, **ainda que a decisão não pareça ir contra normas expressas, é de todos os modos ilegítima.** (GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho*

Administrativo, T.3, 6ªed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. P. IX-45)

No caso em tela, verifica-se que a fiscalização - que sempre utilizou um determinado critério para fiscalizar e autuar as empresas que tomam créditos de IPI de saídas isentas da ZFM - inovou especificamente em relação à VONPAR, buscando com isso escapar às raías da coisa julgada.

Ora, se a **fraude à lei** consiste em utilizar-se de regras jurídicas para contornar uma proibição substancial de outra regra legal, pode-se dizer seguramente que estamos diante de uma caso de **fraude à Constituição**, pois procura o fiscal, utilizando-se de um complexo arrazoado, escapar da arrebatadora eficácia, constitucionalmente garantida, da coisa julgada.

Essa tentativa de autuar a qualquer custo resta evidente ao longo da análise dos argumentos que fundamentaram a desconsideração da classificação feita pelo Contribuinte, que serão analisados abaixo.

Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Álcool Etilico, Mentatreno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

Conclusão

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

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão

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

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

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

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02 , com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22 , com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

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

Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

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

Vejamos o que a NESH tem a dizer a respeito da posição indicada pelo Contribuinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

84) Não existe nas Regras Gerais de interpretação e na NESH a previsão de que fatores como a existência ou não de limitações técnicas devam ser analisados para definição de enquadramento de produtos na Nomenclatura. E tal previsão não poderia existir, pois, como se exemplifica a seguir, daria margem a situações incompatíveis com as regras e princípios da classificação fiscal das mercadorias.

Com tal afirmativa em mente, que nos parece ser a segunda falácia, prossigamos para a Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH:

*B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ÁCIDOS ORGÂNICOS, SAIS DE CÁLCIO, ETC.) com SUBSTÂNCIAS ALIMENTÍCIAS (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).***

E prossegue no subitem 7:

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.*

Em primeiro lugar, a NESH considera expressamente que Ácido Cítrico e conservantes (Sorbato de Sódio, Benzoato de Sódio e Citrato de Sódio) fazem parte da "preparação" que se enquadra na posição indicada pelo contribuinte - ela é absolutamente literal a esse respeito! E mais, ela desce à minúcia de indicar que a "preparação" pode ser enviada sem passar pela diluição, ou seja, encampando as diversas partes do "kit", para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.

Há uma preocupação expressa com uma limitação técnica, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscalizadora. Isso não implica dizer que o auditor necessite pesquisar a realidade econômica e mercadológica para definir a classificação fiscal de todas as mercadorias, mas apenas daquelas cujas disposições do NCM-SH e a respectiva NESH tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

Novamente, a NESH desce ao detalhe a respeito de tal posição do NCM, para indicar que a "preparação" não perde seu caráter enquanto tal simplesmente pelo fato de sofrer diluição ou algum tipo de tratamento complementar no estabelecimento da Recorrente.

A Procuradoria da Fazenda aduz que

[a]capacidade de diluição dos “concentrados” fornecidos pela Recofarma foram anabolizados com ingredientes que elevaram

substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da VONPAR.

Todavia, como visto, o acréscimo dos demais componentes do "kit" não descaracteriza o seu caráter de preparação, diferentemente do que entende o douto procurador.

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

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

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

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

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

E mais, não deve causar qualquer espécie tal situação. Situação análoga é presente na classificação dos produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH - nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI:

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

a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;

b) Apresentados ao mesmo tempo;

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

Tratam-se de critérios que só aclaram (ainda que por analogia) ainda mais os parâmetros que devem ser considerados para a classificação dos kits de concentrados, os quais são nitidamente destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, em utilização conjunta, enviados simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos.

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do *U.S. Customs and Border Protection*, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela classificação de mercadorias, para sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto. O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de **montagem**.

Todavia, parece que o auditor responsável pela lavratura deste auto de infração "**esqueceu**" de citar o seguinte trecho do parecer estrangeiro:

This Rule does not apply to goods consisting of separately packed constituents put up together, whether or not in a common packaging, in fixed proportions for the industrial manufacture of, for example, beverages

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

Esta Regra não se aplica a produtos que consistam de constitutivos embalados separadamente, dispostos conjuntamente, seja em embalagem comum ou não, em proporções fixas para a fabricação industrial de, por exemplo, bebidas./

Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

Ele tenta, insistentemente, aplicar à "preparação" as regras de classificação a produtos sujeitos a montagem (como foi feito com o caso dos sanduíches), a despeito de nada ter a ver tal classificação com o caso em tela, no qual envolve mera diluição dos componentes - tratamento este expressamente previsto nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado.

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

Ora, a mencionada lei exige o registro de **bebidas** junto ao MAPA. Inclusive o regulamento veiculado pelo Decreto nº 6.871/09 traz uma expressa definição da mesma, para estes fins:

Art.2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

I-estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;

II-bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

III-também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

IV-matéria-prima: todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente;

V-ingrediente: toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada;

VI-composição: a especificação qualitativa e quantitativa da matéria-prima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida;

VII-aditivo: qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação;

Entendeu o fiscal que o "kit de concentrado" se enquadraria nos "preparados sólidos e líquidos", equiparados a bebida pelo inciso II, pois tais preparados são aqueles produtos destinados ao consumidor ou varejista, para preparação de refrigerante nas máquinas em que a venda ocorre diretamente nos copos (máquinas *Post Mix*), através da adição de água à mistura - é o que deixa claro os artigos 27 a 29 do Decreto, *verbis*:

Art.29.Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

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.

Parágrafo único.O preparado líquido para refrigerante, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adoçado, acrescido à sua denominação.

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualifica-se como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

O que se verifica, pois, é a utilização por parte do fiscal, de uma terminologia eminentemente técnica para induzir à **falsa** ideia de que os preparados de que trata o inc. III do art. 2º do Decreto 6871/09 seriam a mesma coisa das preparações da Posição 2106.90.10 do NCM-SH.

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão *a quo* não apenas **inovou** na argumentação trazida por extenso TVF, como também **anexou** documentos novos ao processo! Permito-me citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:

*Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, **anexei ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA (atual OMA), obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/2014-28).***

O documento anexo, por si, sequer deveria ser conhecido por este colegiado, por se tratar de "prova" (apenas em um sentido largamente lato) nova, produzida por sujeito incompetente para tanto e sem que fosse oportunizada o direito de defesa do contribuinte a seu respeito, em sede de Impugnação.

Apenas por amor à argumentação, e por um dever de retidão, irei demonstrar que, ainda que considerado, tal documento em nada altera o desfecho do raciocínio alinhavado neste voto.

A decisão recorrida, ao invocar os trabalhos preparatórios da CCA (atual OMA), que estiveram por trás da redação da NESH XI à RGI/SH 3, não está se socorrendo de interpretação autêntica! Já descrevemos o que é a interpretação autêntica em outras oportunidades, pelo que reproduzimos abaixo algumas dessas considerações:

Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em interpretação autêntica, que é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores (GUASTINI, Ricardo. Interpretare e Argomentare. Milano: Giuffrè, 2011. P.81).

(...)

O caráter "autêntico" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado - seria como se Machado de Assis subscrisse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. La legge interpretativa e i suoi giudici. Milano: Giuffrè, 2003. P.125-127) - de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da

possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa - se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Portanto, a interpretação autêntica decorre de um ato legislativo de mesma natureza e hierarquia, veiculado pelo sujeito detentor da mesma função, com o objetivo de aclarar dispositivo anteriormente veiculado.

Como o próprio a própria decisão coloca "*O documento anexado consiste em interpretação autêntica, que decorre da análise realizada pela CCA para fins de formalização do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b*" - trata-se, pois, de documento que representa trabalhos preparatórios, anteriores à redação da Nota Explicativa em comento.

Salta aos olhos a impossibilidade de um trabalho preparatório ser tratado como interpretação autêntica.

Em primeiro lugar, não possui natureza normativa, por não veicular qualquer comando vinculante, e sequer se qualifica como norma jurídica, para fins de hierarquização em um sistema graduado verticalmente.

Em segundo lugar, o trabalho preparatório é **anterior** à Nota Explicativa, de modo que não poderia ser interpretação autêntica de algo que sequer existe ainda.

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica de desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir. Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo - essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristische Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

A justificação subjacente a uma determinada norma pode, sim, ser utilizada para identificar casos de sobreinclusão e subinclusão normativa aptos a serem sanados por meio de analogia ou pela técnica de dissociação no momento da aplicação, mas nunca para fins de ampliar o alcance de regras restritivas, como em matéria tributária e penal.

A ideia de recorrer à ideologia subjacente à lei posta para fins de interpretá-la e integrá-la não é estranha ao Direito Tributário - basta que lembremos, por exemplo, do § I da *Steueranpassungsgesetz* de 1934 (Lei de Adaptação Fiscal), exarado na Alemanha nazista para conformar a interpretação de todas as leis fiscais à ideologia nacional-socialista, como emanção do chamado *Führerprinzip*. Deixo aqui o registro histórico dos riscos desta prática.

Prosseguindo, cabe ressaltar que diversos pareceres do CCA foram internalizados e tornados vinculantes por meio de Instruções Normativas, e disponibilizados no site da RFB, mas que em nenhum deles consta o documento apresentado pelo julgador *a quo*.

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates, tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem *Direito* são.

Desse modo, deve-se afastar de pronto o argumento levantado pela decisão *a quo* pelos seguintes motivos: I) o julgador de 1ª instância não pode juntar novos documentos ao processo; II) não foi oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre esse documento na impugnação; c) trata-se de inovação à fundamentação da autuação; d) o documento juntado não possui qualquer valor normativo, não tendo sido publicado oficialmente como parecer, tampouco internalizado no Direito Brasileiro.

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão *a quo*.

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos momentos em que informações relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

Corroborar esse entendimento o fato de este fundamento relacionado à classificação fiscal estar presente apenas nos casos da VONPAR, coincidentemente a empresa que detém um provimento judicial definitivo a seu favor.

Trata-se, pois, de uma ***solução arbitrária*** da fiscalização para conseguir autuar especificamente a VONPAR, o que se qualifica perfeitamente como um vício subjetivo de arbitrariedade e pessoalidade no ato administrativo de lançamento, maculando integralmente a validade do mesmo.

Forte em minhas convicções, posso declarar seguramente estarmos diante de um ato administrativo nulo, mas apenas a título de *obiter dictum*, em razão do art. 59, §3º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, a despeito da patente nulidade, estamos fortes nos fundamentos acima delineados quanto à concessão de provimento favorável do mérito ao sujeito passivo, razão pela qual não pronunciaremos tal nulidade no dispositivo da decisão.

3) Da multa de ofício e dos juros de mora sobre multa de ofício

Em razão do provimento do mérito, resta prejudicada a análise relativa às demais questões relativas a multas e juros de mora.

III) Conclusão

Ante o exposto, e forte nos fundamentos apresentados, voto por dar **PROVIMENTO INTEGRAL** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente neste processo, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto ao posicionamento desenvolvido no Recurso Voluntário, devendo ser mantida a decisão *a quo*, com a respectiva procedência do Auto de Infração, como passarei a demonstrar.

1. Contexto

Consta dos autos, que a empresa **VONPAR** Refrescos S/A, CNPJ nº 91.235.549/0024-07, tem como ramo de atividade a fabricação de refrigerantes. No período de **janeiro 2009 a dezembro de 2009**, o estabelecimento produziu os seguintes refrigerantes: Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Coca-Cola Light, Fanta Laranja, Fanta Uva, Sprite, Guaraná Kuat, Guaraná Kuat Light e Guaraná Taí.

No período acima, a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela Recorrente, foram oriundos de insumos adquiridos da empresa RECOFARMA, empresa situada na Zona Franca de Manaus (ZFM) que elabora produtos destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Tais produtos são constituídos de até seis componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual. Esses produtos são distribuídos para diversas fábricas engarrafadoras espalhadas no território nacional, que atuam em regime de franquia. A VONPAR é uma dessas franqueadas.

No presente processo, na decisão prolatada pela DRJ, restou claro a posição sobre o RE nº 212.484-RS, concordando com o entendimento de que ele continua com efeitos válidos entre as partes. Veja-se trecho abaixo reproduzido (fl. 652):

"(...) Tendo em vista que a decisão proferida no julgamento do RE 212.484-2 permanece vigente, e o entendimento ali adotado ainda não foi alterado de forma definitiva pelo STF, a empresa Vonpar teria direito ao aproveitamento de créditos relativos ao tributo potencialmente incidente sobre os insumos adquiridos sob regime de isenção, nos termos das decisões antes transcritas" (grifei).

Assim, o Fisco admite que a Recorrente tem o direito de aproveitar créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre produtos procedentes da Zona Franca de Manaus, mesmo que os bens recebidos somente façam jus à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010 (artigo 69, inciso II, do RIPI/2002).

Entretanto, a fiscalização constatou que o mencionado RE nº 212.484 (RS) analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como na classificação fiscal do produto.

Consta em outros processos da VONPAR, que nas notas fiscais de saída emitidas até dezembro de 2010, a RECOFARMA identificou esses produtos como

"concentrados contendo kits", formados por "partes". Doravante os produtos que a VONPAR adquire da RECOFARMA serão identificados como "kits para refrigerantes", ou simplesmente "**kits**". Ressalta-se que nas notas fiscais de saída emitidas pela RECOFARMA não há destaque de IPI, tendo sido registrado que os produtos estariam isentos do IPI com base nos artigo 69, inciso II, e artigo 82, inciso III, do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI).

A partir de abril de 2009, a RECOFARMA passou a emitir notas fiscais eletrônicas em que os produtos são identificados somente como "concentrados" da marca de refrigerante a que se destinam. Entretanto, nos DANFE (Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica) que acompanharam o transporte, continuou especificando as "partes" que compõem os kits.

Nas notas fiscais de saída emitidas até o final do ano de 2010, a RECOFARMA registrou que os "concentrados" se classificariam no código 2106.90.10 (Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas). Note-se que os produtos enquadrados neste código são tributados à alíquota zero.

A partir de janeiro de 2011, passou a constar nas notas a indicação do "Ex 01" do código 2106.90.10 (Preparações compostas, não alcoólicas - extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Em janeiro de 2011, a RECOFARMA emitiu cartas de correção relativas à ausência da indicação do "Ex 01" nas notas emitidas nos anos anteriores.

Destaca-se que 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). 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%.

Ao final, a fiscalização demonstra em seu Relatório de Ação Fiscal, que apesar de a VONPAR ter direito a se creditar do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção (RE nº 212.484-RS), permanece plenamente justificada a glosa total dos créditos oriundos de "kits para refrigerantes", uma vez que é igual a zero o valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre os produtos em questão.

2. Do auto de Infração

Vitrifica-se no TVF - Termo de Verificação Fiscal bem como na decisão *a quo*, que o Fisco admite que mesmo que a Recorrente faça jus apenas à isenção do artigo 81, inc. II, do RIPI 2010 (artigo 69, inciso II, do RIPI/2002), a empresa tem o direito ao aproveitamento dos créditos em razão dos efeitos da decisão do RE 212.484-2, os quais passa a admitir, revendo a posição adotada em autuações anteriores. Mesmo assim, entende que a glosa é cabível pois a classificação fiscal dada aos "kits para refrigerantes", como se fossem um produto único, está equivocada, devendo seus componentes ser classificados separadamente, do que resulta a inexistência de valor a ser aproveitado, pois a maior parte desses componentes é tributada à alíquota zero. Apenas um deles classifica-se em código tributado com alíquota de 5% (3302.10.00), porém é impossível determinar o valor do crédito, porque não há discriminação do valor respectivo nas notas fiscais.

Desta forma, foram apurados os créditos indevidos no ano de 2009, e elaborada reconstituição da escrita fiscal, conforme discriminado nos itens 116/seguintes e demonstrativos que compõem do Termo de Verificação Fiscal, o que resultou na apuração dos débitos de imposto objeto do lançamento, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

I- DAS PRELIMINARES

1.1. Da alegada decadência

Alega a Recorrente que houve a decadência do direito de Fazenda Pública glosar o crédito ou exigir o respectivo imposto em relação **a todo período lançado**, inclusive dezembro de 2009, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, pois pelo art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação. Cita precedentes da CSRF.

Pois bem. Ocorre que já houve debates sobre esse tema nesta Turma em diversos julgamentos desta matéria para discordar da posição da Recorrente.

Como é cediço, nos termos do caput do art. 150 do CTN, combinado com os arts. 110 a 113 do RIPI/98 e 123 a 126 do RIPI/2002, o IPI encontra-se sujeito ao lançamento do tipo “por homologação”.

Também é fato, que o art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação. Veja-se:

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

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

Assim, entendendo equivocado os argumentos da Recorrente, pois tratando-se de **créditos ilegítimos**, como a seguir se articulará, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002, não pode operar, uma vez que esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo Regulamento.

E, repisando neste sentido, o dispositivo regulamentar é de clareza vítea: somente **créditos admitidos** pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. No caso concreto não ocorreu o pagamento antecipado alegado pela defesa, porque os créditos utilizados na dedução dos débitos **não eram admitidos pelo regulamento**, como restará demonstrado quando da análise do mérito.

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

Definido esse aspecto, deve-se verificar, então, se efetivamente ocorreram pagamentos antecipados de IPI.

Em face da legislação exposta, em especial, a redação do art. 124 do RIPI/2002, considera-se pagamento:

a) o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto (art. 124, parágrafo único, I), motivo pelo qual não se considera pagamento o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos créditos não admitidos, no todo ou em parte, dos débitos, no período de apuração do imposto; e

b) a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher (art. 124, parágrafo único, III), motivo pelo qual não se considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, de créditos não admitidos, no todo ou em parte, de que resultou saldo a recolher.

Para o presente caso, os créditos utilizados para abatimento de débitos foram glosados, o que resultou na existência de saldos devedores em todos os períodos. Dessa forma, considera-se que não houve pagamento antecipado em nenhum dos períodos de apuração, não havendo, portanto, que se falar em homologação tácita ou expressa. A análise da decadência deve ser feita como no lançamento de ofício, que é regido pelo art. 173, I, do CTN, abaixo transcrito:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...) (grifei).

Logo, para os períodos de apuração entre janeiro e dezembro de 2009, inclusive, a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir de 1º de janeiro de 2010, encerrando-se em 31 de dezembro de 2014.

Tendo a ciência do Auto de Infração ocorrido no dia **30/12/2014** (fl. 216), **não há que se cogitar de decadência do lançamento**, restando, portanto, improcedente a alegação da Recorrente (VONPAR).

1.2. Da alteração de critério jurídico

Alega o Recorrente que ocorrera alteração de critério jurídico (Inovação Retroativa), com o fato da autuação passar a adotar o fundamento do erro na classificação fiscal, conjuntamente ao argumento tradicional da impossibilidade de tomada de crédito básico de IPI das saídas isentas da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Não obstante, a Fiscalização refuta a ofensa ao art. 146 CTN, sob o fundamento de que **não haveria manifestação expressa** aceitando a classificação fiscal do "concentrado" para refrigerantes classificado na posição 2106.90.10, "Ex 01".

Em procedimento anterior realizado na VONPAR, o Fisco avaliou se os bens em cuja elaboração não houve emprego de matéria-prima extrativa regional poderiam gerar

direito ao aproveitamento de créditos incentivados. Portanto, como se vê, o Fisco não analisou a classificação fiscal dos chamados “concentrados”.

No entanto, a Recorrente afirma que “por conseguinte, não seria lícito que a Fiscalização inovasse o critério jurídico para, nestes casos, atingir fatos geradores anteriores, inclusive, à ciência do primeiro auto de infração lavrado contra a Recorrente (data de 29.12.2014), no qual foi questionada, pela primeira vez, a classificação fiscal do concentrado”.

Para melhor esclarecer sobre essa matéria, entendo oportuna a citação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em suas contrarrazões assentadas nestes autos, ao afirmar que “(...) o art. 146 do CTN é aplicável quando a modificação do critério jurídico no exercício do lançamento ocorre para o mesmo sujeito passivo. A Recorrente não experimentou qualquer alteração nesse sentido, tanto assim que os argumentos recursais se voltaram para uma suposta alteração de critério jurídico do lançamento dirigido à RECOFARMA no dia 22/12/2014, que por sua vez, evidentemente, não se confunde com a VONPAR”.

Como é cediço, em se tratando de exigência tributária, em que se maneja complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade caso se pudesse aceitar a tese desenvolvida pela Recorrente. Aceitando-se essa tese, seria exigido da fiscalização que se manifestasse sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte, porque, se não o fizesse, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico. Na prática, a vingar esse entendimento, toda e qualquer ação fiscal acabaria trazendo embutida alteração de critério jurídico.

Registre-se, ainda, que para tentar apoiar a alegação de violação ao art. 146 do CTN, a VONPAR citou decisão do STJ que não admitiu que fosse efetuada revisão de lançamento em decorrência de erro de direito. Tal decisão não se aplica ao presente caso, uma vez que não houve revisão de lançamento (foi lançado o IPI devido em períodos de apuração que não haviam sido objeto de cobrança), nem erro (de fato ou de direito), nem fixação de critério.

Portanto, resta plenamente demonstrada a regularidade do Auto de Infração, não devendo proceder essa preliminar. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento, e não a lançamentos diversos, no presente caso, de outra empresa (a RECOFARMA), como aduzido pela Recorrente.

II- MÉRITO

II.1. Do Direito da VONPAR - Decisão Judicial Transitada em Julgado

Aduz a Recorrente a existência de coisa julgada (RE nº 212.484-2) no âmbito do Mandado de Segurança Individual nº 91.0009552-4, assegurando-lhe o direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrado de refrigerantes, insumos isentos oriundos da ZFM, calculado à alíquota de 27%, com fundamento no art. 69, inc. II do RIPI/2002, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei 288, de 1967.

De fato encontra-se demonstrada e confirmada nos autos a existência de coisa julgada (RE nº 212.484-2), no âmbito do Mandado de Segurança Individual (MSI) nº 91.0009552-4, impetrado pela própria recorrente (VOLPAR). Em 10/12/1998, transitou em julgado a decisão proferida no Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-RS, que assegurou a

VONPAR o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (ZFM), e utilizadas na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI. Veja-se a ementa:

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

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

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

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

Tal pleito foi integralmente concedido. Neste caso, não há notícia de ação rescisória manejada pela Fazenda Nacional buscando reverter o entendimento transitado em julgado no RE nº 212.484-2, em favor do contribuinte.

A decisão *a quo*, corrobora esse entendimento, veja-se os termos (fl. 652):

"(...) Tendo em vista que a decisão proferida no julgamento do RE 212.484-2 permanece vigente, e o entendimento ali adotado ainda não foi alterado de forma definitiva pelo STF, a empresa Vonpar teria direito ao aproveitamento de créditos relativos ao tributo potencialmente incidente sobre os insumos adquiridos sob regime de isenção, nos termos das decisões antes transcritas. Por consequência, apesar da correta argumentação desenvolvida pelo autuante com respeito à base legal do aproveitamento de crédito, com a qual esta relatora concorda, até o presente momento a discussão a respeito está vencida para a Fazenda Pública, em relação a este contribuinte, cabendo tão-somente examinar se o valor aproveitado efetivamente corresponde ao imposto que incidiria na aquisição dos insumos, caso não houvesse o benefício da isenção, tal como preconizado no provimento judicial. A verificação consiste basicamente na apuração da base de cálculo do IPI e aplicação da alíquota prevista para os produtos que originam o crédito na Tabela de Incidência do IPI, o que, evidentemente, passa pela determinação da sua correta classificação fiscal".

Como se vê, a fiscalização entende que a referida coisa julgada não teria definido a classificação fiscal do “concentrado para refrigerantes” e, como consequência, a definição da alíquota do crédito de IPI.

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

Nesse contexto, cito a abordagem consignada pela PGFN em suas contrarrazões elaboradas em outros processos da Recorrente, que (...) *é de extrema importância*

destacar que a decisão judicial conferiu o direito da Recorrente fazer o abatimento do débito quando o valor do crédito de IPI for potencialmente devido, ou seja, o Judiciário NÃO conferiu à VONPAR o direito líquido e certo de, independentemente do atendimento das condições para utilização do benefício fiscal, aproveitar o “valor-crédito do IPI” (grifei).

Vale ressaltar que ao impetrar o MSI nº 91.0009552-2, a Recorrente estava buscando o reconhecimento do direito de aproveitar créditos de IPI em decorrência de aquisições de insumos isentos, procedentes da Zona Franca de Manaus, nas alíquotas de incidência relativas a estes produtos, nisso consistindo o que lhe foi assegurado em todas as instâncias, sempre em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade.

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

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

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

Portanto, a coisa julgada só se opera sobre o que foi pedido pela parte por via do exercício do poder de ação, ou, noutras palavras, somente o mérito ou o objeto litigioso é que será acobertado pela imutabilidade da coisa julgada. A regra do art. 469 da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil – CPC, vigente à época) é clara ao estabelecer, expressamente, que não fazem coisa julgada os motivos (inciso I), mesmo que importantes para determinação do alcance da parte dispositiva da sentença; a verdade dos fatos, que tenha sido estabelecida como fundamento da sentença (inciso II); e a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente ao processo.

Neste caso, ao impetrar o MSI nº 91.0009552-2, a Recorrente estava buscando o reconhecimento do direito de aproveitar créditos de IPI em decorrência de aquisições de insumos isentos, procedentes da Zona Franca de Manaus, nas alíquotas de incidência relativas a estes produtos, nisso consistindo o que lhe foi assegurado em todas as instâncias, sempre em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade.

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

II.2. Da obrigação de verificar a correta classificação fiscal na NF

Aduz a Recorrente que não tinha a obrigação de verificar a regularidade da classificação fiscal indicada na Nota Fiscal para o "concentrado". Que os créditos de IPI objeto dos autos de infração em julgamento, foram apurados sob a vigência de Lei e do RIPI, que não impõem a obrigação de o adquirente examinar a classificação fiscal do produto. E como a classificação dos concentrados na posição 2106.90.10 "Ex. 01", foi definida pela RECOFARMA (fornecedora do concentrado), não há qualquer infração praticada pela RECORRENTE ao aceitar tal classificação fiscal e utilizar a respectiva alíquota para calcular o crédito de IPI isento, estando este procedimento como um ato lícito.

Em suma, argumenta que não pode o Fisco glosar a alíquota do crédito de IPI decorrente da aquisição do concentrado pela Recorrente, fundado em suposto erro da classificação fiscal efetuada pela fornecedora RECOFARMA.

No caso, há que se ressaltar uma questão de fato que foi ignorado pela Recorrente. Conforme consta em Termos e Relatórios elaborados pelo Fisco, nas Notas Fiscais de saída emitidas pela VONPAR até o final do ano de 2010, a RECOFARMA registrou que os "concentrados" se classificariam no código 2106.90.10 (Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas), sem o "Ex 01", cujas alíquotas do IPI são zero.

O Fisco também relatou que somente nas notas fiscais emitidas a partir de janeiro de 2011, passou a constar a indicação do "Ex 01" do código 2106.90.10, e que em janeiro de 2011 a RECOFARMA emitiu as respectivas cartas de correção relativas à ausência da indicação do "Ex 01" para as notas emitidas nos anos anteriores.

Tal procedimento, também foi informado pela própria Recorrente, conforme consta em seu recurso voluntário.

"(...) 6.6.9. Com efeito, a RECOFARMA emitiu cartas de correção, na qual explicitou o enquadramento no Ex 01 que tem, inclusive, alíquota inferior a do Ex 02, qual seja, 27% (fls. 467, 469, 471 e 474)".

Observa-se que neste processo, estão sendo analisados fatos geradores de IPI ocorridos até o mês de dezembro ano de 2009. Portanto, neste processo a Recorrente efetuou o cálculo dos créditos de IPI com a utilização de alíquota que não correspondia ao código indicado nas notas fiscais.

Ao final a Recorrente argumenta que as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos acima, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI. Cita legislação do IPI, a jurisprudência do STJ e a do TIT (ICMS), que o creditamento com base nos fundamentos de notas fiscais idôneas é ato lícito, pois não configura qualquer infração capaz de impedi-lo.

Pois bem. Mesmo que se considere a improvável hipótese de que a adquirente não teria como saber que o código de classificação fiscal estava incorreto, é cabível a glosa, pois não existe previsão legal para a manutenção de créditos indevidos/ilegítimos. Caso a empresa se sinta prejudicada pelo fornecedor, deverá com ele negociar para reaver compensação por eventual prejuízos auferidos.

Portanto, entendo correto o questionamento da classificação fiscal por parte do Fisco neste caso em concreto.

II.3. Quanto a (correta) classificação fiscal das mercadorias

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

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

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

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

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

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

Muito bem, retornado a classificação do produto.

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2**Conclusão**

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

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1**Conclusão**

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

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A**Conclusão**

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

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G**Conclusão**

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

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

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

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

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

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

2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para que uma mercadoria se classifique no **Ex 01 do código 2106.90.10**, deve apresentar as seguintes características: (a) Que seja uma preparação composta; (b) Que não seja alcoólica; (c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02, (e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

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

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

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

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

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

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

[...].

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

(...)

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

Assim, como nenhum componente se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado

com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II.3.3. Conclusão

Desta forma, conforme posicionamento adotado no Auto de Infração, correto pelos seus próprios fundamentos, que convergem com o entendimento adotado pela CCA e do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), com o objetivo de uniformizar o tratamento de produtos em idêntica situação, adota-se a classificação individual dos produtos que compõem

os "kits para refrigerantes", como proposto no TVF, a partir dos Laudos Técnicos que os identificaram, no curso da ação fiscal.

Conforme ali referido, todos os componentes dos kits para refrigerantes são classificados em códigos tributados à alíquota zero, com exceção dos componentes que se classificam no código 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%.

II.4. Da competência da SUFRAMA para classificar mercadorias

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

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

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

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

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

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

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

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto adquirido pela VONPAR. Entendo que a SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

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

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

Como consta no Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA tomou como base para sua análise “a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

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

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

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

Portanto, nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a SUFRAMA e nem mesmo a RFB, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

II.5. Do benefício do no art. 6º do DL nº 1.435/75

Alega a Recorrente que, “(...) A AUTORIDADE reconheceu a existência da Resolução do CAS nº 298/2007, mas concluiu que o concentrado produzido pela RECOFARMA não faria jus ao benefício previsto no artigo 6º do DL nº 1.435/75, porque, embora a SUFRAMA tivesse aprovado o projeto técnico apresentado pela RECOFARMA, um dos requisitos legais para concessão de tal benefício não teria sido observado, qual seja, a utilização direta de matérias primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados, tendo em vista que os insumos utilizados seriam industrializados, exceto o caso do concentrado para o refrigerante Guaraná”.

Pois bem. Muito embora o Auto de Infração lavrado, motivado pela glosa de crédito de IPI, decorre da aquisição de insumos (concentrado) isentos da empresa

RECOFARMA, no período fiscalizado, o fundamento principal da autuação foi a de que o concentrado não seria classificado na posição 21.06.90.10 "Ex. 01", porque ele não seria um produto único e, pois como tal, deveriam ser utilizadas as respectivas classificações fiscais de seus componentes de forma isolada, que não dariam o crédito à alíquota de 27%, mas à alíquota zero, CUMPRE observar que o Fisco também demonstrou no curso da ação fiscal, que a RECOFARMA não utilizou matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de "concentrado" e sim, **produtos industrializados** (como exemplo o corante caramelo, álcool e ácido cítrico), requisito essencial previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Consta dos autos, que no período fiscalizado ocorreu o aproveitamento indevido de créditos incentivados com base no artigo art. 6º do DL nº 1.435/75, oriundo de notas fiscais emitidas por RECOFARMA, (exceto kits para guaraná), em função de não ocorrer a utilização, no processo de industrialização de RECOFARMA, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto no Regulamento do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

A Recorrente crê (a nosso ver, de forma equivocada) serem as manifestações da SUFRAMA sobre essa matéria, insuscetíveis de apreciação pelo Fisco. É certo que a SUFRAMA aprova projetos (PPB), como deixam claros os textos das normas reproduzidos nos autos (e analisados em tópico anterior). Contudo, cabe à empresa que obtém a aprovação (no caso, à RECOFARMA) cumprir os requisitos normativos estabelecidos, entre os quais os de respeitar o PPB e de utilizar matérias-primas regionais de origem vegetal.

De início, cabe lembrar a impossibilidade de ser beneficiado qualquer produto que apenas contenha produto de origem regional. A norma é bastante clara no sentido de que o produto que poderá gozar da isenção (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI para o adquirente) deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los.

A distinção não é inútil e acarreta, como única interpretação legítima, a impossibilidade de que se considerem etapas anteriores do processo produtivo, para efeito de concessão da isenção (e do direito ao crédito de IPI para o adquirente). De fato, a etapa fabril em foco, para o mencionado efeito, é aquela que ocorre na Amazônia Ocidental o que obriga que a matéria-prima utilizada nesta etapa cumpra os requisitos legais, não bastando que o produto contenha insumos de caráter regional como elemento constitutivo remoto.

Nota-se que algumas das matéria-prima em discussão (como o açúcar e o álcool, por exemplo), são produtos industrializados, que certamente não podem ser caracterizados como MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA E EXTRATIVA VEGETAL, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse. Portanto, os produtos adquiridos da RECOFARMA (exceto kits para guaraná) não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse. Portanto, os produtos adquiridos da RECOFARMA (exceto kits para guaraná) não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75.

II.6. Do benefício do no art. 9º do DL nº 288/67

Aduz a Recorrente em seu recurso que, "(...) na sua impugnação, a RECORRENTE também demonstrou que os concentrados elaborados pela RECOFARMA fazem jus ao benefício do art. 9º do DL nº 288/67 e que tem direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição dos referidos concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, porque é aplicável o entendimento do Plenário do STF no RE nº 212.484.

A isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, que foi instituída pelo art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, foi regulamentada pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito.

Portanto, entendo que, neste caso, não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

No entanto, temos que observar a decisão proferida no julgamento do RE 212.484-2 (RS) que permanece vigente e, como visto nos autos, o entendimento ali adotado ainda não foi alterado de forma definitiva pelo STF, e a empresa VONPAR teria direito ao aproveitamento de créditos relativos ao tributo potencialmente incidente sobre os insumos adquiridos sob regime de isenção de que tratam os arts. 69, incisos I e II, 82, inciso III, do RIPI/2002 e art. 81, inciso II e 95, inciso III, do RIPI/2010).

Por consequência, a discussão quanto à possibilidade de aproveitar créditos em virtude das aquisições de que trata este processo está vencida para a Fazenda Pública, em relação a Recorrente, como reconhecido no próprio Relatório Fiscal. Isto tudo, não obstante a correta argumentação desenvolvida pelo Fisco, com a qual este Relator concorda, no sentido de que não é cabível a aplicação do art. 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002) porque os produtos adquiridos não fazem jus à isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 (art. 82, inciso III, do RIPI/2002).

Nesse ponto, deve-se observar que as sucessivas decisões proferidas no curso da ação judicial proposta pela Recorrente não dispuseram a respeito da **classificação fiscal** dos kits para refrigerantes, aspecto que dela não é objeto, de acordo com os termos da petição inicial. Não obstante a argumentação e transcrições feitas no recurso, frisa-se que, em nenhuma das instâncias de julgamento, o Poder Judiciário avaliou se os insumos são ou não uma mercadoria única, nem se manifestou sobre a correta classificação a ser adotada, em função dessa particularidade, como dá conta a documentação comprobatória fornecida pela Recorrente, em especial os Votos dos Ministros do STF, na apreciação do RE 212.484-2.

II.7. Dispensa multa de ofício - base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64

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

Que o CARF está obrigado a observar as regras previstas em Decreto, por força do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF. Especificamente em relação às aquisições de insumos isentos oriundos da **Zona Franca de**

Manaus, a CSRF tem entendimento no sentido de reconhecer o crédito de IPI ao adquirente desses insumos desde 11.11.2002.

Alega também que (fl. 735):

"(...) Com efeito, o art. 100, parágrafo único, do CTN estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária".

"(...)No caso, como já visto, a SUFRAMA tem competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75, classificar o produto beneficiado pela isenção e autorizar o crédito do respectivo imposto, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006".

Os argumentos da Recorrente consistem, em síntese, na alegação de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento Plenário do STF no julgamento do RE 212.484/RS e que assim não caberia a aplicação de penalidade (multa de ofício), nos termos do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, que 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; ..."

E que a SUFRAMA teria competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75, classificar o produto beneficiado pela isenção e autorizar o crédito do respectivo imposto, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006 e portanto, também não caberia a aplicação da penalidade.

Pois bem. Ocorre que posteriormente à edição da Lei nº 4.502/1964, foi editado o Código Tributário Nacional [Lei nº 5.172, de 1966], recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, que assim dispôs no seu art. 100, incs. I e II e parágrafo único:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

...

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de

mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

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

Nesse sentido, vale também relembrar que o Parecer Normativo Cosit nº 23/2013, já pacificou a questão ao esclarecer que os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Entretanto, deve ser observado que nos processos da VONPAR não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. **Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.**

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

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

A meu juízo, o artigo 76 da Lei 4.502 foi derogado pela nova redação do art. 80 da mesma Lei, de redação de 2007.

Já quanto às citadas normas da SUFRAMA (Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007), as mesmas não se enquadram na prescrição contida no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, pois não foram proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários.

Por todo o acima exposto, carece de fundamento a argumentação que visa afastar a aplicação de penalidade, devendo ser mantida a exigência de multa de ofício.

II.8. Dos juros de mora sobre multa de ofício

Alega a Recorrente em seus recurso que *"seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada contra a RECORRENTE, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa"*.

Essa matéria é recorrente neste Colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torres, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

*Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no **caput** do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até

o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora o caso paradigmático tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Assim, voto no sentido de que devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

9. CONCLUSÃO

Ante ao todo acima exposto, e forte nos fundamentos apresentados, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Ouso divergir do Ilustre Relator com relação à incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96”) dispõe que sobre os “**os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “**sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora**”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “**crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das **penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo

próprio CTN, vale dizer, o artigo 113⁴ combinado com o artigo 139,⁵ os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,⁶ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

⁴ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁵ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁶ Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais"

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual

(de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Dessarte, voto por dar provimento ao recurso voluntário para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

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

2. Nesse sentido, insta destacar que o recorrente impetrou o mandado de segurança individual n. 91.0009552-4, oportunidade em que vindicou o direito de ver assegurado o direito a créditos de IPI relativos às aquisições de concentrados para refrigerantes classificados na posição n. 21.06.90.01 da TIPI/88 e sujeitos a isenção, porque tais aquisições seriam egressas da Zona Franca de Manaus. Na inicial do *mandamus* consta o seguinte pedido: *reconhecimento dos créditos IPI relativos a compras da Zona Franca de Manaus de concentrados de refrigerantes, ou seja, o xarope, isentos nas alíquotas incidentes relativas a este produto.*

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

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

Art. 322. O pedido deve ser certo.

(...)

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

5. Diante deste quadro, é possível perceber que no citado mandado de segurança individual n. 91.0009552-4 o que se discute é exatamente o direito ao crédito decorrente da aquisição de concentrados da ZFM para a produção de refrigerantes pela recorrente. Há, inclusive, o apontamento do código do NCM do citado produto com a sua consequente individualização. Este é o quadro fático sobre o qual a citada lide se desenvolveu e que, em momento algum, foi questionado pela União no aludido *mandamus*.

6. Ressalte-se, inclusive, que no voto proferido pelo STF para o caso (RE n. 212.484), o. então Ministro Nelson Jobim faz referência expressa à caracterização do produto adquirido pela Recorrente. Logo, se no citado *mandamus* o recorrente conformou

inadequadamente o produto⁷ para o qual vindicou o crédito de IPI, o que decorreria (pretensamente) da sua indevida classificação fiscal, tal questão deveria ter sido objeto de questionamento naquela demanda judicial por parte da União, sob pena de tal discussão ser considerada como questionada judicialmente e repelida. É o que dispunha o art. 474 do CPC/73⁸, vigente à época, e que agora encontra guarida no art. 508 do CPC/2015⁹.

7. Em verdade, o que a União tenta por intermédio da fiscalização aqui tratada é, em última análise, dar um indevido efeito rescisório para a autuação fiscal perpetrada, com o escopo, pois, de desconstituir a coisa julgada nesse mandado de segurança - *propria manu militari*.

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

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

10. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

Acompanho *in totum* o voto divergente do ilustre Conselheiro Waldir Bezerra Navarro, porém quero apenas me manifestar acerca de alguns pontos levantados pela defesa e confrontar algumas colocações feitas pelo Dr. Carlos Daniel, ínclito relator, em seu voto.

COISA JULGADA

Quer a recorrente fazer crer que o Acórdão do STF 212.484, que transitou em julgado em 10.12.1998, e a coisa julgada que dele decorreu, também incluiu a classificação fiscal do concentrado. Ledo engano, e por mais de um motivo.

O pedido inicial da Vonpar no *mandamus* 91.0009552-4, o qual delimite a lide, foi o seguinte:

"Seja, em sentença, ao final, garantido o direito líquido e certo da impetrante aos créditos de IPI relativos às compras procedentes da Zona Franca de Manaus, de concentrado de refrigerantes, isento, as alíquotas de incidência relativas a este produto, devido pelas indústrias fora da Zona Franca de Manaus".

⁷ Partindo da ideia de que o produto discutido na lide não seria único (concentrado) e com um tratamento jurídico-tributário também próprio, mas sim composto por diferentes sub-produtos passíveis de individualização e, consequentemente, com um tratamento jurídico-tributário próprio individualizado cada um desses sub-produtos.

⁸ " Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido."

⁹ " Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido."

Sobre tal tópico, bem pontuou o relato fiscal (fl. 361):

72) Em Impugnação ao Auto de Infração lavrado por meio do processo nº 11080.733630/2014-41, Vonpar alegou que na coisa julgada formada no RE nº 212.484 foi estabelecido que a alíquota de 27% deveria ser utilizada para calcular o crédito de IPI na aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

72.1 - Evidentemente, no RE nº 212.484-RS não se analisou a classificação fiscal dos “concentrados”, nem se assegurou a aplicação da alíquota de 27% para cálculo dos créditos. O que se discutiu na época foi o mesmo assunto que continua em discussão até hoje (a matéria está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP): as empresas há muito tempo pretendem assegurar o direito ao crédito do IPI, calculado como se o imposto fosse devido, nas entradas de matérias-primas isentas oriundas de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Não se discutiu na ação judicial de Vonpar, nem está se discutindo no STF, o direito ao crédito oriundo das aquisições de uma matéria-prima específica, mas sim o direito ao crédito para qualquer insumo que se enquadre na situação analisada.

Da mesma forma, o ilustre representante da Fazenda Nacional, Dr. Pedro Cestari, averbou nas contrarrazões ao recurso voluntário acerca do que restou decidido:

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

*É de extrema importância destacar que a decisão judicial conferiu o direito da Recorrente fazer o abatimento do débito **quando o valor do crédito de IPI for potencialmente devido**, ou seja, o **Judiciário NÃO conferiu à VONPAR o direito líquido e certo de, independentemente do atendimento das condições para utilização do benefício fiscal, aproveitar o “valor-crédito do IPI”.***

A decisão tampouco obistou a tributação para a hipótese em que o fornecedor dos “concentrados” (Recofarma) não cumpre os requisitos da norma de desoneração e classifica equivocadamente os referidos produtos na TIPI.

*Em outras palavras, a sentença acima possibilitou o aproveitamento dos créditos de IPI **em tese**, no seu aspecto **potencial (de extinção de débitos de IPI)**, de modo que para fazer valer o direito de crédito é indispensável que todas as condicionantes previstas na norma isentiva (art. 6º, §1º do DL 1435/75) sejam cumulativamente atendidas.*

A alíquota fiscal dos “concentrados” que poderia, em tese, beneficiar a recorrente, foi incorretamente classificada pela Recofarma no Ex 01 do código 2106.90.10, ou seja, o crédito de IPI isento (para a Recofarma), que gerou a alíquota de 27% para a VONPAR, não poderia ter sido apropriado pela Recorrente.

Com efeito, a sentença possibilitou o creditamento, desde que correta a classificação fiscal e alíquota superior a zero, caso contrário não haverá potencial crédito de IPI, nos termos do que preceituou aquela, a gerar crédito para a impetrante, ora recorrente. Portanto, imprópria a arguição acerca do art. 474 do CPC de 1973 (art. 508 do novel CPC), pelo que divirjo do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

Mais que isso, ainda é indispensável que haja a classificação dos “concentrados” na alíquota correta da TIPI.

Sem embargo, sem reparos ao lançamento e à r. decisão no ponto.

A CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Primeiramente, oportuno gizar que os 5 processos em análise reportam-se a fatos geradores ocorridos até o final de 2010. Demais disso, notas fiscais de saída emitidas até o final do ano de 2010, a 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**, tendo o Fisco relatado que somente nas notas fiscais emitidas a partir de janeiro de 2011 passou a constar a indicação do Ex 01 do código 2106.90.10, e que em janeiro de 2011 Recofarma emitiu cartas de correção relativas à ausência da indicação do Ex 01 nas notas emitidas nos anos anteriores.

Portanto, nos processos em pauta, a recorrente efetuou o cálculo dos créditos de IPI com a utilização de alíquota que não correspondia ao código indicado nas notas fiscais.

De qualquer maneira, ainda que as notas fiscais de Recofarma indicassem código fiscal com a alíquota utilizada por Vonpar, permaneceria sem razão a recorrente.

Os processos administrativos e judiciais em que foi discutida a obrigação ou não dos adquirentes fazerem conferência de classificação fiscal em notas de compras tratavam de créditos básicos, em que o cálculo e recolhimento do imposto devido havia sido feito pelo emitente.

Quanto à correta classificação dos produtos adquiridos pela recorrente, igualmente não tenho dúvida que a fiscalização está absolutamente correta. Em análise ao fluxograma simplificado do processo de fabricação de refrigerante coca-cola (fl. 382 - Anexo 1 ao relatório), a cargo da VONPAR, vê-se, o que é inconteste, que os produtos utilizados pela recorrente e fornecidos pela Recofarma, são produtos adicionados separadamente após a mistura de água e açúcar (que resultam no xarope simples), de forma que após sua adição resulta o xarope final ou concentrado líquido. Portanto, o tão falado kit nada mais é do que a adição de produtos intermediários distintos já em fase de industrialização dentro do estabelecimento industrial da defendente.

A controvérsia levantada pelo ilustre relator não encontra qualquer respaldo nas regras de classificação. Ora, se as mercadorias saídas da recofarma e adquiridas pela recorrente (sobre as quais tomou indevido crédito) são mercadorias distintas, com diferente natureza física, pelo que embaladas em distintas embalagens, não vejo como querer classificá-las que se de apenas uma mercadoria se tratassem.

Cediço que a classificação fiscal de mercadoria se materializa em um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) adotado pelo Brasil por meio do Decreto nº 97.409/1988, de 23/12/1988, DOU de 27/12/1988.

Sabemos que o código NCM é obtido mediante a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e das Regras Gerais Complementares (RGC), e, de forma subsidiária, pelas normas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) de Designação e de Codificação de Mercadorias, assim como as Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

A regra 1ª RGI dispõe que:

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

Assim, o ponto de partida para classificar um produto são os textos das posições e das notas de Seção e Capítulo da TIPI. Portanto, dúvida não há que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e alterações posteriores, constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições do SH.

Ora, na NESH há um item específico que regula os produtos aqui em discussão: é o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito, na qual se fundou a fiscalização, a seguir:

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

O CCA (órgão que 1994 passou a ser chamado de Organização Mundial das Aduanas – OMA) decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH, por meio da criação do item XI da Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b).

Transcrevo a seguir texto retirado da tradução anexada aos autos:

Em suas sessões de outubro de 1985 (na 55ª. Sessão do Comitê de Nomenclatura e 55ª. Sessão do Comitê do Sistema Harmonizado Interino), os Comitês examinaram a classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados conjuntamente em proporções fixas em uma remessa.

Os Comitês concordaram com que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. Os Comitês também concordaram em incorporar o conteúdo da decisão na Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não aplicação desta Regra

(...)

(i) *Regra Interpretativa Geral 3 (b) . Novo Item (XI).*

Após Item (X), insira o seguinte novo Item (XI) :

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

Ficou, portanto, derrubada qualquer possibilidade de classificar os bens em questão como se fossem uma mercadoria única, entendimento defendido pela recorrente.

O CCA explicitou que cada componente deveria ser enquadrado em sua própria classificação, embora não tenha definido quais seriam elas, o que é compreensível, considerando-se a complexidade da análise dos ingredientes e demais características de cada componente, que no caso dos produtos de Recofarma exigiu, inclusive, a execução de exame pericial.

Como se vê, o CCA apontou ser óbvio que não se pode tratar como mercadoria única (produto composto) um conjunto de embalagens individuais contendo ingredientes para fabricação de bebidas.

Sobre a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA, o ilustre relator diz que é um “trabalho preparatório anterior à Nota Explicativa, de modo que não poderia ser interpretação autêntica de algo que sequer existe ainda”, o que não é verídico, pois continuando a leitura da documentação do CCA, verifica-se que o órgão estudou algumas redações alternativas, até chegar ao texto do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), que permanece em vigor até hoje, sem qualquer alteração em sua redação. Podemos dizer que o texto em questão equivale ao que na elaboração de uma Lei seria chamado de Exposição de Motivos.

Só que, ao contrário do que muitas vezes acontece na elaboração das Leis, o texto da “Exposição de Motivos” para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) é tão minucioso e detalhado que não deixa margem à dúvida sobre sua interpretação.

A partir do momento que a solução de consulta foi transformada em um item da NESH, seria desnecessário analisar o mérito dos argumentos empregados pela empresa e pela fiscalização. As regras da NESH são cogentes no sistema jurídico brasileiro, tendo hierarquia superior à de Pareceres ou Instruções Normativas.

Se autoridades brasileiras, por hipótese, não concordassem com o entendimento adotado, ainda assim teriam que obedecê-lo, por força do que dispõe o artigo 98 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN - Código Tributário Nacional).

Portanto, rechaço veementemente a afirmação do relator¹⁰ que já inicia seu voto afirmando que a fiscalização teria recorrido a uma “solução arbitrária” para fazer o lançamento de ofício na Vonpar, pois, em realidade, como mencionado no item 74 do Termo de Verificação Fiscal lavrado no estabelecimento de Vonpar de Porto Alegre em 30/12/2014, a identificação do erro de classificação não começou na recorrente, e sim em trabalho realizado

¹⁰ No caso em tela, verifica-se que a fiscalização - que sempre utilizou um determinado critério para fiscalizar e autuar as empresas que tomam créditos de IPI de saídas isentas da ZFM - inovou especificamente em relação à VONPAR, buscando com isso escapar às raias da coisa julgada.

na Recofarma com base em Mandado de Procedimento Fiscal Nacional (documento emitido pelo órgão central da RFB em Brasília).

Dessarte, *data venia*, trazer à baila argumento como falta de moralidade administrativa do Fisco na ação fiscal sob comento, em longa digressão que refoge ao núcleo da *quaestio*, é desarrazoado, para dizer o mínimo. Por certo, se o digno relator pesquisar processos recentes que aguardam julgamento neste Conselho, certamente encontrará outros adquirentes que foram autuados em função do erro de classificação fiscal nos produtos fornecidos por Recofarma. Pelas afirmações descabidas que faz, creio que o nobre relator não tenha se dado a tal trabalho

O que pode fazer toda a diferença para fins classificatórios é o fato da mercadoria ter sido concebida para receber determinada destinação, e não a destinação efetiva que recebeu em casos específicos.

A legislação não permite que o enquadramento na TIPI de um produto possa variar conforme o ramo de atividade de seus destinatários. A utilização pretendida para a mercadoria é importante porque, evidentemente, as características de um produto industrializado são determinadas pela utilização para a qual o produto foi concebido.

Mas, por exemplo, se uma determinada preparação do tipo utilizado para elaboração de medicamentos for vendida exclusivamente para um engarrafador de refrigerantes, ela não pode em decorrência disso passar a ser classificada como uma preparação do tipo utilizado para elaboração de refrigerantes.

Desta maneira, para fins de classificação, devem ser analisadas características como ingredientes, formato e embalagem do produto (características estas que são decorrentes da utilização para a qual o produto foi concebido), mas não a atividade de cada destinatário das notas fiscais. De qualquer maneira, analiso com profundidade não só a utilização para a qual os kits de Recofarma foram concebidos, como as atividades desenvolvidas pelos seus destinatários.

A maior parte das vendas efetuadas pelas chamadas empresas do Sistema Coca-Cola correspondem a refrigerantes.

Mas as empresas do Sistema Coca-Cola também efetuam vendas de extratos concentrados destinados ao preparo de refrigerantes em máquinas "post-mix", mercadorias que são classificadas no Ex 02 do código 2106.90.10.

Registro que a elaboração dos refrigerantes da posição 22.02 pelos detentores das máquinas "post-mix" é uma operação excluída do conceito de industrialização pelo art. 5º do RIPI, transcrito a seguir, e por isto a tributação do IPI ocorre no momento da saída dos concentrados do Ex 02.

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a

consumidor (Decreto-Lei no 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5o, § 2o);

Portanto, quando o produto final vendido por Vonpar ou outro adquirente de Recofarma são os concentrados vendidos para bares e restaurantes, fica evidente que não se pode dizer que os kits são destinados à elaboração de bebida da posição 22.02.

Afinal, quando se pensa na utilização para a qual o insumo foi concebido, deve se analisar a operação de industrialização em que este insumo é utilizado (elaboração do concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10), e não operação de industrialização realizada em uma etapa futura da cadeia produtiva (elaboração dos refrigerantes pelos detentores das máquinas "post-mix").

Quem não tem conhecimento do processo produtivo dos engarrafadores e acredite, equivocadamente, que o enquadramento na TIPI de um produto deva variar conforme a motivação de seus destinatários, poderia imaginar que o mesmo kit deveria receber dois enquadramentos distintos na TIPI, dependendo de qual é o produto final vendido pelo seu adquirente: se é um refrigerante pronto ou se é um concentrado destinado a máquinas "post-mix". Em realidade, porém, 100% dos kits recebidos de Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10.

As empresas do Sistema Coca-Cola executam dois processos de industrialização distintos, como se denota do que consta no referido Anexo I. Primeiro elas misturam os componentes dos kits, obtendo o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10.

Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a máquinas "post-mix") o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

Este segundo processo industrial é executado dentro do mesmo estabelecimento que na etapa anterior fabricou o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10. Mas nada impediria que fossem criados estabelecimentos cuja única atividade fosse a produção do refrigerante. Nesta hipótese, o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10 seria sempre um produto final para as empresas do Sistema Coca-Cola, podendo ser vendido ou para detentores das máquinas "post-mix" ou para os fabricantes exclusivos de refrigerantes.

O IPI é um imposto real, e não pessoal. Não importa se o CNPJ do estabelecimento que fabricou o concentrado do Ex 02 é ou não o mesmo do estabelecimento que transformou este concentrado em refrigerante. São duas operações industriais distintas, que resultam em produtos que devem receber classificações fiscais distintas.

Sobre este assunto, cabe observar o que diz o artigo 31 do RIPI/2010, que trata da capacidade tributária, e o artigo 3º do Regulamento, que transcrevo a seguir:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º). (grifei)

Na realidade, porém, 100% dos kits recebidos de Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10.

O Sistema Harmonizado contempla classificações fiscais de mercadorias no estado em que se encontram nas diversas etapas da cadeia produtiva, abrangendo desde as

matérias-primas, passando por produtos intermediários e chegando até o produto finalmente elaborado. Resta claro, então, que os componentes dos kits sempre se caracterizam como ingredientes (matérias-primas e produtos intermediários) destinados à elaboração de concentrados do Ex 02 do código 2106.90.10 (produto intermediário ou produto final, dependendo de sua destinação).

Por fim, apenas a título de observação, registro que apesar das empresas do Sistema Coca-Cola serem conhecidas como “engarrafadoras” (o que se justifica pela quantidade de vendas), caso se utilizasse como critério a complexidade das operações que executam, sua atividade principal seria a de “produtoras de concentrados”. Isto porque, dentre as operações executadas no estabelecimento do engarrafador, a etapa em que ocorre a mistura dos componentes dos kits é tecnicamente a de maior importância, só podendo ser executada seguindo detalhadas especificações técnicas.

Já a etapa em que é realizada a diluição do concentrado em água carbonatada, resultando no refrigerante, é de execução bastante simples, tanto que pode ser realizada pelas máquinas Post Mix.

O relator escreveu:

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas (...)

Em seguida, o Fiscal desconsidera a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido (...)

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

Os Laudos mostram que os kits são formados por um conjunto de produtos, sendo que, em geral, cada um deles é uma preparação (existem exceções em que a “parte” é formada por uma única matéria, como, por exemplo, benzoato de sódio).

Os Laudos mostram que todos os kits contêm duas ou mais preparações, cada uma em sua embalagem individual. Ao contrário do que diz o relator, sobre este fato não há controvérsias.

A controvérsia está no fato de que a empresa considera que duas ou mais preparações enviadas na mesma remessa, em proporções fixas, devem ser consideradas como se formassem uma única preparação, **enquanto o Fisco considera que um kit com duas preparações, cada uma na sua embalagem individual, deve ser enquadrado em dois códigos de classificação fiscal, e não em um código único.**

Já mencionei que o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) não deixa dúvidas de que o entendimento do Fisco é o correto. De qualquer maneira, analisei Notas Explicativas de outras posições do SH, e não encontrei um único caso de Nota que faça referência a uma preparação alimentícia formada por “partes” não misturadas entre si. Sempre que a NESH se refere a preparações, fica claro que está tratando de uma mistura.

Isto também fica claro em relação a outros produtos enquadrados na posição 21.06. Por exemplo, a seguir estão transcritos textos dos itens 13, 14 e 15 da NESH da posição 21.06 (os grifos são meus):

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

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

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

O relator citou em seu voto o item X da Nota Explicativa da Regra 2 b), que em sua parte final diz 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". (grifo meu)

Ora, o item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) corrobora o entendimento de que quando o SH se refere a preparações está tratando de produtos misturados. Assim, se os produtos que compõem os kits estivessem misturados, eles poderiam ser classificados como um produto único mediante aplicação da Regra 1. **Só que não é o caso dos kits para refrigerantes, que são formados por várias preparações não misturadas entre si.**

O relator, assim como eu, parece ter procurado e não encontrado na NESH alguma Nota que faça referência a uma preparação alimentícia formada por “partes” não misturadas entre si. Digo isso porque como “situação análoga” a dos kits para refrigerantes não citou produto similar ao que estamos analisando, mas sim “produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH - nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI”.

A regra geral dentro do SH é que cada produto tenha classificação individual própria, mas existem exceções, abrangidas pela RGI 3 b). Só que, como já explicado, a NESH excluiu as bases para bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b).

Aproveito para transcrever mais um trecho da decisão do CCA cuja tradução consta dos autos:

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Como se vê, na análise que resultou no item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), o CCA analisou exatamente o caso citado pelo relator (produtos da Seção VI), rejeitando sua similaridade com os produtos da Seção IV, onde se incluem as preparações alimentícias.

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

Com essas considerações, entendo correta a classificação fiscal adota pelo Fisco, cuja alíquota no período em análise é 0 %, pelo que correta a glosa dos créditos por ilegítimos.

DA MULTA APLICADA

O argumento da impugnante consiste, em síntese, na alegação de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento Plenário do STF no julgamento do RE 212.484/RS e que assim não caberia a aplicação de penalidade, nos termos do art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/1964, que 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;

... ”

Ocorre que posteriormente à edição da Lei nº 4.502/1964, foi editado o Código Tributário Nacional [Lei nº 5.172, de 1966], recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, que assim dispôs no seu art. 100, incs. I e II e parágrafo único:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

...

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

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

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

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

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

Eram essas minhas considerações

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne

No momento da leitura do voto vista do Ilustre Conselheiro Jorge Freire, mostrei irresignação específica quanto à menção ao fluxograma de fabricação de refrigerantes trazido no Anexo 3 do termo de Verificação Fiscal. Quanto à esta questão, afirmou o Ilustre Conselheiro:

"Quanto à correta classificação dos produtos adquiridos pela recorrente, igualmente não tenho dúvida que a fiscalização está absolutamente correta. Em análise ao fluxograma simplificado do processo de fabricação de refrigerante coca-cola (fl. 382 - Anexo 1 o relatório), a cargo da VONPAR, vê-se, o que é inconteste, que os produtos utilizados pela recorrente e fornecidos pela Recofarma, são produtos adicionados separadamente após a mistura de água e açúcar (que resultam no xarope simples), de forma que após sua adição resulta o xarope final ou concentrado líquido. Portanto, o tão falado kit nada mais é do que a adição de produtos intermediários distintos já em fase de industrialização dentro do estabelecimento industrial da defendente."

Contudo, a meu ver, os fluxogramas trazidos às e-fls. 541/542 somente reforçam as razões trazidas pelo Ilustre Conselheiro Relator, por denotarem que os kits de concentrado, apenas são acrescidos de água ou açúcar após ingressarem no estabelecimento da Recorrente. Ocorre exatamente o "tratamento" ao qual se refere a NESH na forma elucidada pelo I. Relator em seu voto:

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

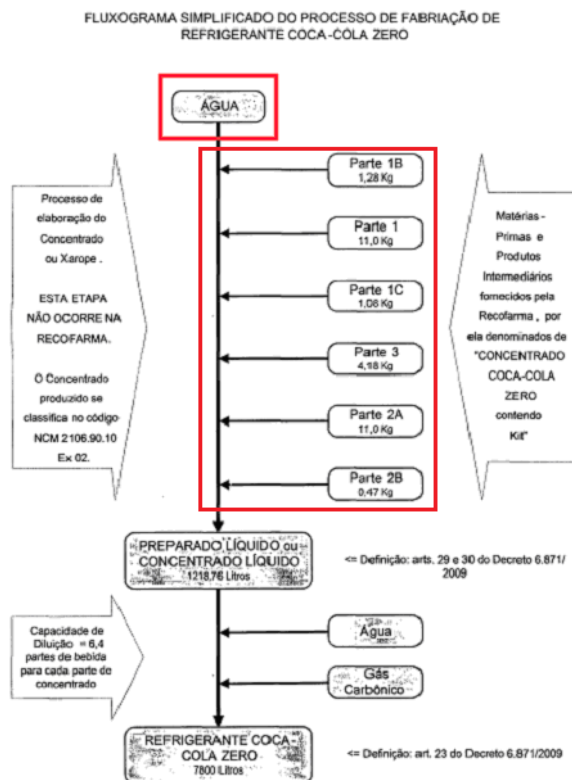
A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

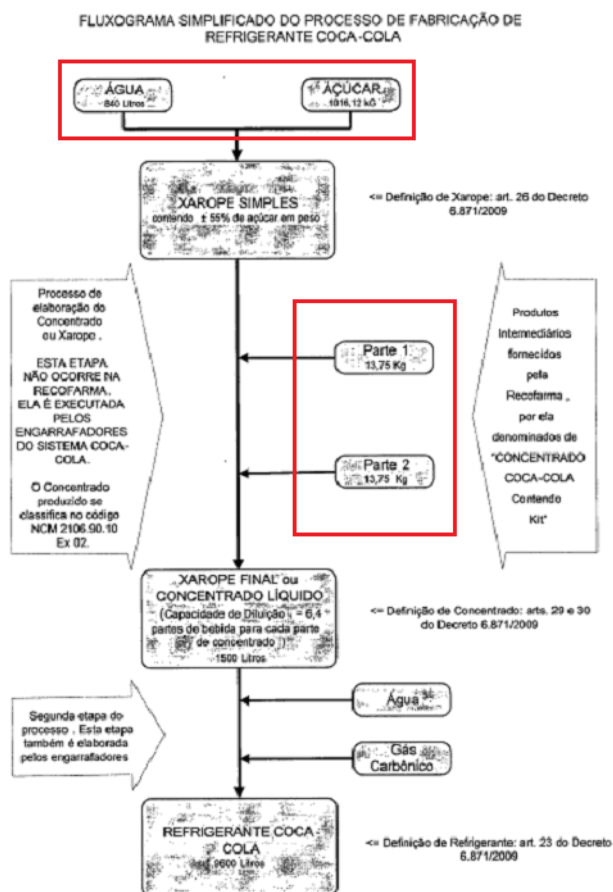
A Nota Explicativa A referentes à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura - fato este utilizado pelo fiscal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

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

A meu ver, os fluxogramas acostados aos autos confirmam essa afirmação do Relator.

Eles evidenciam, ainda, que todos os elementos adquiridos pelo Recorrente na forma de "kits" são conjuntos dentro do processo produtivo, compondo o preparado para a elaboração das bebidas na forma da posição adotada pelo Recorrente. Seguem abaixo os fluxogramas constantes dos autos somente para facilitar a visualização:





Tratam-se somente de considerações adicionais que respaldam a conclusão alcançada no voto do Ilustre Relator pelo provimento do Recurso Voluntário.