



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720192/2018-18
ACÓRDÃO	3401-014.104 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

PRODUTOS ISENTOS. AQUISIÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO IMPOSTO. DESCABIMENTO.

Salvo expressa disposição legal, é descabida a apuração de créditos do imposto em razão da aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus.

NOTAS FISCAIS DE VENDAS. PARCELA REFERENTE A DESPESAS DE PROMOÇÃO E PUBLICIDADE COMPARTILHADAS ENTRE FORNECEDOR E ADQUIRENTE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO DE IPI PREVISTO NO §1º, DO ART. 6º, DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75.

As despesas de promoção e de publicidade compartilhadas entre fornecedores e adquirentes, embutidas nas Notas Fiscais de venda, não integram o ciclo produtivo e, assim, não devem compor a base de cálculo do imposto devido sobre a qual é calculado o crédito previsto no §1º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75.

ZONA FRANCA DE MANAUS. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO PREVISTO NO §1º, DO ART. 6º, DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75.

O crédito ficto de IPI previsto no §1º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75, devido em relação à aquisição de produto isento, nas hipóteses tratadas no *caput* deste artigo, adquiridos da Zona Franca de Manaus, deve ser calculado como se o imposto fosse devido, pelo que inexistente, porque igual a zero, o crédito nas aquisições de produtos classificados no NCM 2106.90.10, que tem alíquota igual a zero.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EX01, DO NCM 2106.90.10. PREPARAÇÕES COMPOSTAS. NECESSIDADE DE CAPACIDADE DE ELABORAÇÃO DE BEBIDAS DA POSIÇÃO 22.02 PRONTAS PARA O CONSUMO POR SIMPLES DILUIÇÃO OU TRATAMENTO COMPLEMENTAR.

Somente são passíveis de classificação fiscal no "Ex01", do NCM 2106.90.10, as preparações compostas, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, destinadas à elaboração de bebidas da posição 22.02 do NCM prontas para o consumo por meio de simples diluição em água ou depois de tratamento complementar, entendido como uma operação que possa ser feita pelo consumidor final.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INVOCAÇÃO DO ART. 146, DO CTN. DESCABIMENTO.

Inexistindo modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade fiscal no exercício do lançamento em face da própria impugnante, descabida a invocação do art. 146, do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É indeferido o pedido de realização de perícia, que se releva prescindível por estarem presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do convencimento do órgão julgador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior que dava provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Impugnação, fls. 590/636, interposta aos 28/02/2018, fl. 562, em face do Auto de Infração relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (fls. 02/26), cientificado à contribuinte aos 30/01/2018, fl. 559/560, atinente aos períodos de apuração de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, no valor originário de R\$ 10.088.079,24, acrescido de juros de mora, calculados até janeiro/2018, e de multa de ofício de 75%, totalizando, até o referido mês, R\$ 22.022.029,78.

Do Relatório de Ação Fiscal do IPI:

2. O "Relatório de Ação Fiscal do IPI" de fls. 29/58 diz que a atuada industrializa, dentre outras bebidas, refrigerantes e energéticos em que utiliza preparações, chamadas pelas fornecedoras de "concentrados", adquiridas de 03 empresas situadas na Zona Franca de Manaus no período de janeiro de 2013 a 09/11/2015.

3. Expõe que, no curso do procedimento fiscal, a contribuinte apresentou os seguintes fundamentos para justificar o direito a "crédito presumido de IPI" sobre as aquisições de mencionadas produtos: (i) art. 95, c/c o art. 237, do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, no tangente aos produtos descritos nas Notas Fiscais como "concentrados"; e (ii) art. 227, deste Decreto, no tocante a aquisições de emulsão citrus MO, red fruts flavors – frutas vermelhas, aroma tutti frutti, açúcar cristal, corante caramelo, etc.

4. Consigna o Relatório de Ação Fiscal que, intimado a informar que ingredientes compunham os "concentrados" adquiridos das três empresas acima, o sujeito passivo alegou, em relação aos produtos adquiridos de duas das fornecedoras, que seria inviável responder à indagação, pois não mais dispunha dos correspondentes rótulos nem detinha informações de ingredientes fabricados por

terceiros, e, quanto aos produtos adquiridos da terceira, externou que se tratavam de um composto de guaraná especial, benzoato de sódio, corante de caramelo, ácido cítrico e água, embalado em bombonas de 20 a 25 Kg.

5. Menciona o Relatório de Ação Fiscal que a contribuinte noticiou que, às preparações adquiridas, era adicionada certa quantidade de açúcar, água, conservantes, estabilizantes, acidulantes, suco e gás carbônico.

6. Narra, ainda, que, nas Notas Fiscais das fornecedoras não há destaque de IPI, pois elas entendem que as operações de venda seriam isentas deste imposto, pelos seguintes fundamentos (i) art. 69, I e II, c/c art. 82, III, e 341, II, do RIPI/2002 - Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 [(correspondentes aos art. 81, I e II; 95, III e 415, II, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15/06/2010)]; e (ii) art. 9º, do Decreto Lei nº 288, de 28/02/1967, base legal do art. 81, incisos I e II, do RIPI/2010.

7. Expõe que, por falta de previsão na legislação aplicável, a aquisição de produtos com a isenção do art. 81, II, do RIPI/2010, não confere direito a crédito, injustificável pela natureza constitucional desta isenção, sob pena de contrariedade ao princípio da não-cumulatividade do IPI e ao disposto no art. 150, §6º, da CF/88, c/c o art. 111, do CTN.

8. No tangente à aquisição de produtos isentos na forma do art. 95, III, do RIPI 2010 - que, em tese, daria direito a crédito, desde que cumpridos os requisitos legais -, fala que não há crédito a ser aproveitado, pois, segundo art. 237, deste Regulamento, o crédito é calculado como se o IPI devido fosse - e, como a alíquota de IPI para o produto examinado é zero, o crédito também é zero.

9. Detalha que, em todas as Notas Fiscais emitidas, para as quais não foram expedidas cartas de correção, foi adotada a classificação fiscal nº 2106.90.10, que tem alíquota zero, inexistindo referência ao "Código EX da TIPI", mas, apesar disto, a ora impugnante, sob sua exclusiva responsabilidade, aplicou a alíquota de 20%, posicionando o produto no EX 01, do código 2106.90.10, e se creditou de IPI nas aquisições sob a referida alíquota.

10. Reproduz os arts. 251, I2, 3823 e 392, I e §1º4, do RIPI/2010, e argumenta que, se a então fiscalizada reputasse existir erro de classificação fiscal nas Notas Fiscais emitidas, deveria tê-lo comunicado, por escrito, aos fornecedores no prazo de 8 dias do recebimento (art. 327, §§1º e 2º, do RIPI/2010).

11. Avante, o Relatório de Ação Fiscal passa a discorrer sobre a classificação fiscal das preparações utilizadas pela ora defendente na elaboração das bebidas designadas nas Notas Fiscais como "concentrados".

12. Menciona que, em diligências nos estabelecimentos de duas das fornecedoras5, foi confirmada a necessidade de adição, por ocasião da fabricação das bebidas, de vários elementos aludidos no item 5 acima, tais como conservantes, estabilizantes, acidulantes, corantes e aroma, os quais não integram as preparações elaboradas em Manaus e são fornecidos por empresas situadas em outros pontos do País.

13. Comenta a Regra Geral de Interpretação (RGI) nº 1 - pela qual a classificação é determinada pelo texto das posições e das Notas de Seção e de Capítulo -, aplicável aos textos dos itens, subitens e "Ex", segundo Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e RGC/TIPI-1.

14. Expõe que as embalagens das preparações, tratadas como mercadorias individuais, contêm uma parte dos ingredientes aromatizantes que dão as características às bebidas a que se destinam e se classificam na posição "21.06" - "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições", conforme Notas Explicativas desta posição, desdobrada em duas subposições: 2106.10- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas") e 2106.90 - "outras" preparações; assim, conclui que a preparação analisada deve ser enquadrada nesta segunda subposição e, dentro desta subposição, no item 2106.90.10 - "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas":

2106 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2601.90 Outras 2106.90.10 Preparações do tipo utilizado 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

15. Diz o Relatório Fiscal que, para se enquadrar no "Ex01", do código 2106.90.10, a mercadoria deve apresentar as seguintes características: (i) ser uma preparação composta; (ii) não ser alcoólica; (iii) caracterizar-se como extrato concentrado ou sabor concentrado; (iv) ser apropriada para elaboração de bebida da posição 22.02; e (v) ter capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Ademais, frisa que qualquer concentrado de citado "Ex 01" precisa ter uma determinada capacidade de diluição.

16. Passando à definição química do que seja concentrado, diz que este é uma solução que teve seu teor de soluto (substância que, geralmente, apresenta menor quantidade e se dissolve na mistura) aumentado por meio de concentração, que é a relação entre a quantidade de soluto e o volume de solução.

17. Comenta que, quando a TIPI se refere a concentrado "para elaboração de bebida da posição 22.02" trata da forma concentrada desta bebida - e não da forma concentrada de uma preparação utilizada na industrialização de bebida da posição 22.02 - e afirma que o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10 é uma preparação que, mediante diluição, resulta em uma bebida da posição 22.02, pronta para consumo.

18. Depois de comentar o que se deve entender por diluição (ato de deixar menos densa uma solução, acrescentando-lhe líquido), externa que, no texto do Ex01, do código 2106.90.10, a "capacidade de diluição" é expressa em número de "partes da bebida para cada parte do concentrado" e que, assim, "a capacidade de diluição identifica o grau de concentração da preparação, em função da quantidade de líquido que deve ser adicionada ao concentrado na operação de diluição em que o concentrado se transforma na bebida"; destarte, reputa "incorreto alegar que o número que corresponde à capacidade de diluição abrangeria, além do líquido acrescentado a fim de diminuir a concentração, também a adição de ingredientes diversos, em operações realizadas em qualquer etapa do processo produtivo".

19. Aduz que a adição de ingredientes como conservantes, estabilizantes, acidulantes, sucos, etc, não pode ser chamada de uma simples diluição, tratando-se a operação de industrialização de razoável complexidade e externa que as preparações recebidas de Manaus não têm capacidade de diluição, pois, de forma incontroversa, a elas devem ser misturados estes ingredientes, além do xarope elaborado pelo engarrafador, e, só após, transforma-se em uma preparação composta com capacidade de diluição, sendo que, se o conteúdo de cada preparação fosse diluído unicamente em água carbonatada com açúcar, não seria obtida uma bebida em condições de ser comercializada.

20. Pondera ser incabível interpretar que a expressão "capacidade de diluição", embutida no "Ex 01", do código 2106.90.10, alcançaria também a adição de produtos diluídos em qualquer etapa do processo produtivo, pois o entendimento englobaria, inclusive, matérias puras e preparações não específicas para a elaboração de bebidas, tais como o benzoato de sódio em pó, diluído no processo de elaboração de bebidas, ao qual não se pode atribuir capacidade de diluição, pois ele não se transforma, mediante diluição, em uma bebida pronta para o consumo.

21. Diz que os itens 7 e 12, da Nota Explicativa do Sistema Harmonizado - NESH, da posição 21.066, ao se referirem, além da simples diluição em água, a "tratamento complementar", não estão se referindo a todas as etapas de industrialização realizadas pelo engarrafador, pois, de acordo com a autoridade fiscal, não é correto utilizar estas Notas para ampliar ou restringir a abrangência dos códigos da legislação brasileira. E adita: "Quando citam 'preparações', os itens 7 e 12 podem estar se referindo tanto às mercadorias que no Brasil são

classificadas no 'caput' do código 2106.90.10, quanto a mercadorias identificadas como os concentrados do Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 (...):

22. Alinhava que ambas as NESH descrevem a fase final do processo produtivo, em que a bebida é obtida mediante diluição, sendo que o item 12 da NESH expõe que, além da diluição, a preparação da bebida pode incluir tratamento complementar - um complemento, ou uma finalização, como a adição de açúcar e dióxido de carbono.

23. Pondera que o tratamento complementar envolve adição de substâncias, não integrantes da preparação classificada na posição 21.06, no momento da obtenção da bebida. Salienta, ainda, que tanto o gás carbônico, no caso de refrigerantes de máquinas "Post Mix", quanto o açúcar, no caso de algumas bebidas não carbonatadas, podem ser adicionados até mesmo pelo consumidor final, o qual, contudo, não tem condições de providenciar a mistura entre extratos e aditivos, que somente pode ser feita dentro de uma fábrica com observância de detalhadas especificações técnicas; logo, quando o consumidor dilui uma preparação da posição 21.06 para obter a bebida, ingredientes como conservantes, acidulantes, extratos e aromas já integram o concentrado.

24. Ressalta que o item 7, da NESH da posição 21.06, reforça o entendimento acima ao preceituar que "(...) 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", pois não mencionam, dentre estes ingredientes componentes das preparações da posição 21.06, nem o açúcar nem o gás carbônico que são adicionados apenas ao final do processo produtivo de bebidas e não integram as referidas preparações; por outro lado, a mistura das substâncias referidas neste trecho da NESH não pode ser considerada tratamento complementar.

25. Conclui a autoridade fiscal que:

25.1. embora o concentrado típico resulte na bebida mediante simples diluição em água, é aceitável que a preparação seja identificada como concentrado classificado em Ex do código 2106.90.10 quando apenas precise receber adição de um elemento complementar, como é o caso do gás carbônico ou do açúcar, no momento em que é obtida a bebida; e

25.2. não se pode admitir que seja considerada concentrado uma preparação que não contenha ingredientes como ácido cítrico, agentes de conservação ou sucos de frutas, pois ela não tem capacidade de diluição. Para resultar na bebida, não basta diluir esta preparação em água, ou submetê-la a um "tratamento complementar", sendo obrigatória a realização de uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, que não podem ser ignoradas para fins de incidência do IPI.

26. Adita que, na fabricação de refrigerantes a mistura entre extratos e aditivos, da qual resulta um xarope composto, sequer ocorre na etapa final do processo produtivo, mas numa intermediária - o que deixaria ainda mais claro que os insumos adquiridos pelo engarrafador não são concentrados com capacidade de diluição (a etapa final apenas é realizada após a diluição do xarope composto em água carbonatada e gás carbônico, quando se obtém o refrigerante).

27. Exterioriza que, nos termos do art. 3º, do RIPI/2010, o xarope composto, mesmo quando usado em etapa posterior do processo produtivo do próprio estabelecimento, é um produto industrializado com classificação própria, que é o Ex 02 do código 2106.90.10.

28. Prosseguindo, o Relatório de Ação Fiscal se refere ao Decreto nº 6.871, de 04/06/2009, do qual reproduz o §4º, do art. 13, o art. 28 e o art. 307, e observa que, sempre que este Decreto define algum tipo de concentrado, determina que este, quando diluído, resulte em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

29. Menciona que o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para refrescos e refrigerantes anexo à Portaria nº 554, editada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) aos 16/11/1998, complementa os padrões de identidade e de qualidade de sobredito Decreto, estabelecendo que "As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto".

30. Comenta que a diluição, em água e gás carbônico, das preparações recebidas de Manaus não resultam em uma bebida com as características sensoriais e físico-químicas do correspondente refrigerante, cujo processo produtivo depende de etapa intermediária da qual resulta o xarope composto - este, sim, com propriedades de concentrado.

31. Pondera que, ainda que o "concentrado" não esteja submetido a registro no MAPA, exigido apenas para os produtos finais, o significado desta palavra é o mesmo, sendo impertinente entender que o concentrado submetido a registro no MAPA apresenta determinadas características, enquanto o concentrado adquirido por indústrias possa ter outras significativamente distintas.

32. Avante, realça que a SUFRAMA não se pronunciou, até porque nem tem competência legal para tanto, sobre a classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10; e ressalta que nada impede que, na análise quando da concessão do benefício, a SUFRAMA se refira aos insumos de Manaus como "concentrados", até porque esta é a denominação comumente usada para fins comerciais, mas isto em nada altera a conclusão de que os produtos não se enquadram no referido Ex 01, sendo que, existindo, ou não, direito ao benefício, as classificações e alíquotas das preparações permanecem as mesmas.

33. Acentua que a classificação fiscal, submetidas a regras internacionais, não pode ser alterada nem pela SUFRAMA nem pela RFB. E complementa que a SUFRAMA não detém competência para tratar de aspectos mercadológicos de bebidas, afeta ao MAPA, consoante Lei nº 8.918/94, com cujas definições está alinhada a conclusão da Fiscalização.

34. Consigna que, caso existisse conflito nas definições, para fins de classificação fiscal prevaleceriam as regras internacionais, como determina o art. 98, do CTN.

35. Prosseguindo, fala que, para desenvolver a Amazônia Ocidental, a legislação incentiva a produção de bens que de maior valor agregado e que gerem mais emprego, renda e avanço tecnológico para a região, sendo que, in casu, os fornecedores situados em Manaus vendem insumos, de baixo valor agregado e que geram reduzida quantidade de empregos (diretos e indiretos) na região incentivada, que não se configuram como concentrados e em relação aos quais as operações industriais mais significativas são feitas pelos engarrafadores, localizados em áreas não incentivadas, que adquirem os demais insumos para a preparação da bebida do exterior ou de fora da região incentivada.

36. Aponta que, segundo DIPJ dos fornecedores, os preços das preparações para bebidas vendidas como concentrados são muitos superiores aos custos de fabricação próprio, porque, além da alta margem de lucro, estão inflados por despesas comerciais e de publicidade compartilhadas com os fabricantes de bebidas (no caso dos fornecedores Novaroma e Fruts).

37. Para respaldar sua afirmação, o Relatório de Ação Fiscal faz remissão a notícia, colhida junto à Frente Parlamentar Mista em Defesa da Indústria de Bebidas, quanto à sobrevalorização dos preços dos concentrados, da qual resultam valores de créditos de IPI suficientes para abater todos os débitos do imposto incidentes sobre os refrigerante a, ainda, para gerar saldos credores para ressarcimento/compensação, o que altera, substancialmente, a tributação de um produto não essencial - o refrigerante (cujo consumo é desaconselhado pelo Ministério da Saúde) - com clara ofensa ao princípio constitucional da seletividade, 38. Reproduz tabela com demonstrativo, extraído do Livro de Registro de Apuração de IPI da autuada, dos anos de 2013 a 2015, que apura saldo credor acumulado no final de 2015 no valor de R\$ 5.106.479,93 e no qual foi apurado saldo devedor de IPI em apenas 4 dos 36 meses, no total de R\$ 307.820,61.

39. Detalha que, aos 02/10/2010, a impugnante celebrou com a NOVARAMA contrato de prestação de serviços de propaganda e publicidade que engloba, dentre outras atividades, o desenvolvimento/implantação da imagem da marca da NOVARAMA nos rótulos dos produtos da recorrente que contenham o concentrado comercializado e na divulgação dos produtos daquela empresa, tendo sido ajustado percentual de 80% do valor das compras dos produtos adquiridos para o pagamento destes serviços.

40. Acrescenta que, em semelhante diretriz, o contrato celebrado com a FRUTS inclui o compartilhamento de investimentos comerciais e a publicidade dos produtos adquiridos, tendo ficado ajustado pagamentos, por meio de nota de débito, num percentual de 29 a 80% do valor da compra dos produtos de "concentrados", desde que a adquirente veicule em seus rótulos a marca da fornecedora e informe que os produtos por ela vendidos possuem o "concentrado" fabricado pela fornecedora.

41. Discorre o Relatório da Ação Fiscal sobre diversas informações prestadas pela contribuinte acerca de sobreditos contratos.

42. Ademais, faz remissão a decisão do CARF, confirmada pelo Acórdão CSRF nº 02-0403 (de 24/11/1992), citada pelo STJ no REsp nº 207.814 que decidiu que "as despesas acima elencadas não integram o ciclo de produção de mercadorias e desta forma não compõem a base de cálculo do IPI".

43. Frisa que "uma parte significativa do valor total consignado nas notas fiscais das preparações para bebidas recebidos pela fiscalizada corresponderam a despesas com publicidade e propaganda que não integram o ciclo de produção das mercadorias e não deveriam compor a base de cálculo do IPI utilizada para cálculo do crédito incentivado" e que "como o crédito aproveitado pelo engarrafador é calculado mediante aplicação do percentual de 20% sobre o preço total cobrado pelos fornecedores, isto significa dizer que dos valores cobrados pelos concentrados de 29% e 80% do valor creditado pela fiscalizada serviu para 'subsidiar' o marketing de um produto (refrigerante), cujo consumo não é recomendado (tanto que o Brasil celebrou acordos junto à Organização Pan-Americana de Saúde visando à diminuição do consumo de bebidas açucaradas)".

44. Conclui que os valores listados em tabela que apresenta deveriam, pelas razões apresentadas, serem glosados, mas que o entendimento acima não altera o montante do IPI a ser lançado, pois o erro de classificação fiscal e de alíquota já acarreta a glosa integral dos créditos incentivados.

45. O Relatório da Ação Fiscal explica, ainda, que, em procedimento fiscal anterior, foram glosados créditos de IPI dos anos de 2011 a 2012 e foi formalizado o Auto de Infração objeto do processo administrativo nº 11516.722701/2014-13, tendo, ao final, resultado saldo devedor, no final do mês de dezembro de 2012, no montante de R\$ 18.102,47; por isto, na reconstituição da escrita fiscal deste processo administrativo, o saldo credor do período anterior a janeiro de 2013 (R\$ 1.563.548,80) foi zerado, mediante lançamento a débito, do valor de R\$ 1.563.548,80 junto com a glosa deste mês (R\$518.405,20).

46. Diante da glosa de créditos indevidamente apurados e da reconstituição da escrita fiscal do IPI, foram lançados os saldos devedores do imposto exigidos por meio do Auto de Infração objeto deste processo administrativo.

Da Impugnação:

47. Na Impugnação, a contribuinte alega que os fornecedores de Manaus não conseguiam informar, nas Notas Fiscais, o correto enquadramento fiscal dos concentrados, pois o sistema de emissão destes documentos no Estado do Amazonas não permitia a inserção, além do próprio código 2106.90.10, de qualquer complemento, o que passou a ser viável a partir da alteração do sistema em 2016, desde quando a fornecedora FRUTS corrigiu as Notas Fiscais.

48. Historia a evolução legislativa que disciplina a Zona Franca de Manaus, reportando-se à Lei nº 5.173, de 27/10/1966, que criou a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e que, em seu art. 4º, b8, define como objetivo governamental para a Amazônia a "definição dos espaços econômicos suscetíveis de desenvolvimento planejado, com a fixação de polos de crescimento capazes de induzir o desenvolvimento de áreas vizinhas", sendo que os planos para produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendem gozar dos incentivos são submetidos à SUFRAMA, que possui exclusiva competência para aprovar/rejeitar os projetos apresentados.

49. Destaca que a Fiscalização não fez qualquer observação sobre os fornecedores e os respectivos PPB aprovados, tendo apenas indicado que a NOVARAMA ficou irregular junto à SUFRAMA por meio de Portaria nº 08, publicada no DOU de 02/08/2016 - ou seja, em data posterior à emissão das Notas Fiscais para a impugnante (janeiro a junho de 2013).

50. Reporta-se ao art. 6º, §§1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.435, de 16/12/1976, e faz remissão a resposta dada pela SUFRAMA à PEPSI-COLA reproduzida no Voto vencido proferido no processo administrativo nº 13839.002752/2002-74, donde extrai que, comprovado que os produtos utilizam, em seu processo produtivo básico, matéria prima regional extrativa vegetal, há direito ao incentivo fiscal aqui abordado, ainda que a matéria prima se trate de produto intermediário no processo produtivo do concentrado.

51. Reproduz trecho do Voto no Acórdão nº 9303.002293, que censura interpretação literal no exame de incentivos fiscais, e diz que, in casu, a interpretação da Fiscalização não estaria amparada na legislação regente e revelaria desacerto entre a RFB e a SUFRAMA.

52. Faz alusão ao julgamento, pendente perante o STF, do RE nº 592.891/SP, que discute o direito a creditamento sobre insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, e critica que o entendimento do Fisco ocasionaria a "morte" da ZFM (reporta-se à manifestação do Ministro Nelson Jobim quando do julgamento do RE 212.484).

53. Alinhava que o Decreto nº 2.891, de 22/12/1998, dispõe que os insumos integrantes do PPB aprovado pela SUFRAMA, que darão direito aos incentivos fiscais, podem ser matérias-primas, produtos intermediários e materiais secundários ou de embalagem, empregados no processo produtivo industrial do produto final das empresas incentivadas.

54. Reproduz ementa do Acórdão nº 152.799, proferido pelo então 2º Conselho de Contribuintes aos 05/02/2009, que comenta o direito a creditamento à luz do Parecer Normativo CST nº 65/79.

55. Sustenta que a legislação aplicável confere à impugnante o direito a crédito de IPI, pelo que não deveria ser mantida a autuação.

56. Quanto à classificação fiscal das preparações adquiridas de Manaus, afirma que o Ministério da Fazenda e seus órgãos vinculados seriam incompetentes para proceder à desclassificação fiscal de produtos enquadrados pela SUFRAMA.

57. Articula que, para atingir o objetivo da instituição da Zona Franca de Manaus pelo Decreto-lei nº 288/67 foi criada a SUFRAMA, com competência privativa, dentre outras, para decidir sobre os projetos beneficiados pelos incentivos da região, definindo o estímulo concedido e a classificação fiscal do produto incentivado.

58. Diz que o projeto firmado com a SUFRAMA equivale a um contrato pelo qual, em troca dos incentivos, a empresa se compromete a investir na região, a contratar mão de obra e a observar classificações fiscais que a própria SUFRAMA definiu.

59. Argumenta que nem o Decreto-lei nº 288/67, nem dispositivos constitucionais, conferem ao Ministério da Fazenda outros poderes senão o de fiscalizar o rigoroso cumprimento das condições impostas pela SUFRAMA para gozo dos benefícios (no intuito de comprovar a impossibilidade de o Ministério da Fazenda invadir competência da SUFRAMA, reproduz excerto do Voto do Ministro Marco Aurélio da ADIN 2.348/DF).

60. Prosseguindo, aduz ter adquirido produtos, classificados como concentrados em razão de os fabricantes possuírem processos produtivos básicos aprovados na SUFRAMA, com a descrição de seus insumos, incentivos aplicáveis e classificações fiscais de cada produto, o que não pode ser repentinamente alterado pela RFB diante do que dispõe o art. 146, do CTN, que visa a proteger a boa-fé nas relações das administrações tributárias com os contribuintes.

61. Reflete que, conquanto o art. 146, do CTN, mencione a expressão "lançamento", as determinações da SUFRAMA são mais abrangente e consistem na orientação oficial do governo para gozo de benefícios fiscais.

62. Considera que, se a RFB tem entendimento contrário ao da SUFRAMA, deveria ser privilegiada a boa-fé da contribuinte, que agiu segundo o posicionamento da SUFRAMA e não poderia ser autuada por discordâncias internas da Administração Pública.

63. Avante, censura que a autuação teria desrespeitado, dentre outros, os princípios da legalidade (inclusive o próprio art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75, que permite o creditamento em relação aos concentrados adquiridos de Manaus),

da moralidade e da impessoalidade e estaria orientada pela imotivada vontade de encontrar um erro e autuar.

64. Adita que, "na falta de legislação específica - como no caso de concentrados - não cabe fiscal atuar como legislador, estabelecendo critérios e condições cuja competência técnica lhe falta" e que "se há dúvidas sobre a *ratio essendi* de determinada norma, cabível a aplicação analógica do princípio in dubio pro reo, não sendo permitida a aplicação de penalidade quando não houver previsão expressa naquele sentido dentro da legislação aplicável".

65. Em seguida, censura a conclusão da autoridade fiscal quanto ao enquadramento das preparações adquiridas pela autuada no NCM 2106.90.10, pois tal entendimento seria contraditório, na medida em que admite que os produtos fabricados em Manaus contêm, pelo menos, parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, sendo necessários apenas pequenos ajustes de fórmula quando da sua entrega à ora impugnante.

66. Aduz que os conservantes, acidulantes e estabilizantes, dentre outros, são adicionados em pequenas quantidades para corrigir eventuais alterações organolépticas ocorridas durante o transporte - que, até a cidade de São Paulo, é concluído em torno de 25 dias, a depender da época do ano - realizado por meio de contêineres nos quais o produto fica submetido a altas temperaturas e a trepidações no curso da viagem.

67. Garante que "equivoca-se o fisco ao afirmar que o produto do contribuinte de Manaus não apresentaria condições de se transformar em uma bebida para ser comercializada, acaso sujeita a diluição em dez partes ou mais. Esta é uma afirmativa que somente se aplica àquele produto submetido aos desgastes da viagem e antes dos tratamentos para ajuste de fórmula".

68. Exproba, ainda, que a afirmação não está amparada por nenhum documento técnico, parecendo um "pré-conceito" decorrente de outras situações distintas da recorrente.

69. Faz remissão à 1ª RGI/SH e advoga inexistir nota explicativa exclusiva das exceções tarifárias, de modo que as 17 Notas da posição "2106" podem ser aplicadas aos concentrados que se enquadrem na EX01, sendo que o item 7, da NESH desta posição, apenas exemplifica a forma como a bebida final pode ser obtida a partir do concentrado.

70. Diz que a norma não prevê obrigatoriedade de que a bebida final seja obtida com a diluição em água, mas apenas diz que, geralmente, isto é mais comum, pelo que podem existir outros processos de obtenção que não descaracterizam o produto enquanto concentrado.

71. Desaprova que a autoridade fiscal tenha se apegado a apenas um dos sentidos lexicais do termo "concentrado" e, reportando-se aos significados extraídos do Dicionário Aurélio⁹, assegura inexistir qualquer obrigatoriedade de que o preparado seja algo pronto para o uso, mas, sim, que tenha sido feito

anteriormente, por meio de um processo de preparação, que nada mais é que uma manipulação química.

72. Fala que são preponderantes, para a adequada classificação fiscal de um produto como concentrado, a destinação que lhe é dada e o seu papel comercial, em detrimento, inclusive, de sua composição físico-química.

73. Exemplifica que o item A, da NESH, preceitua que "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)" - o que significa que a preparação pode passar por tratamento posterior, sem que seja alterada a classificação do produto.

74. Pondera, também, que o item B, da NESH da posição 2106, prevê a possibilidade de adição de acidulantes e conservantes, sem isto desenquadre a preparação da posição indicada pela contribuinte, circunstância que, em conjunto com a Nota Explicativa nº 7 daquela mesma posição - que preconiza que as preparações podem ser encaminhadas sem, necessariamente, passarem por processo de diluição - leva à conclusão de que determinados componentes podem ser adicionados pelo cliente, antes da elaboração final do produto.

75. Assevera que seria incorreta a afirmação de que o grau de diluição seria impreciso em decorrência do acréscimo de outros elementos pelos destinatários dos produtos concentrados, pois "em se tratando de insumos para ajuste de fórmula, a sua adição possui pequena relevância tanto na destinação quanto no grau de concentração do produto, não descaracterizando o preparado como indicado pelo fisco".

76. Defende que, ao prevalecer o entendimento arbitrário do Relatório Fiscal contendido, o enquadramento no EX01 da NCM 2106.90.10 seria uma ficção e negaria, inclusive, o escopo da concessão de benefícios fiscais para desenvolvimento regional/nacional.

77. Outrossim, destaca que, de acordo com o PPB específico aprovado pela SUFRAMA, o produto adquirido é um concentrado, sendo bem diferente o PPB para um extrato concentrado.

78. Diz que todos os requisitos característicos do EX01 do NCM 2106.90.10 estão presentes, pelo que não merece prosperar a autuação sob reproche.

79. Na sequência, requer a realização de perícia, para a qual indicou perito e formulou quesitos.

80. Aduz que, sem a perícia, estaria cerceado o seu direito de defesa, causa de nulidade do procedimento administrativo-tributário federal, pois as conclusões do Relatório Fiscal não teriam sido acompanhadas de quaisquer provas técnicas relativas às características sensoriais e físico-químicas dos concentrados adquiridos de Manaus.

81. Adiante, defende que compete à SUFRAMA verificar, quando da aprovação do PPB, se a operação contribuiu para o desenvolvimento regional, e destaca que, além dos empregos diretamente criados junto à fabricante do concentrado, também são gerados, indiretamente, empregos perante os fornecedores de semente de guaraná, de bombonas, de etiquetas etc., que se movimentam em razão da instalação da indústria na região.

82. Diz que a atuação da autoridade fiscal teria extrapolado sua competência ao se pronunciar sobre a renúncia fiscal, que representa apenas 8% do total do País.

83. Reporta-se ao pronunciamento da Deputada Conceição Sampaio na votação do PL nº 863/15 (que pretendia reduzir, de 20% para 4%, o benefício fiscal examinado), a qual defendeu a importância econômico-social do setor de concentrados para a região amazônica.

84. Finaliza este tópico dizendo que a assertiva quanto ao baixo valor agregado do produto adquirido da Zona Franca de Manaus não se sustenta.

85. Mais à frente, a impugnante alega que, segundo Solução de Consulta COSIT nº 08 (DOU de 07/11/2012), a dedução de despesas administrativas rateadas, inclusive relativas a contrato internacional "cost-sharing", exige a observância dos seguintes requisitos: (i) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; (ii) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; (iii) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; (iv) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; (v) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio [a impugnante se reportam, ainda, à Consulta nº 38 (DOU de 07/02/2011)].

86. Alega que os pagamentos recebidos aos moldes acima não se caracterizam como receitas, tratando-se de ressarcimentos, cujos montantes ingressam no caixa da pessoa jurídica sem cobrança de parcela agregada (margem de lucro).

87. Pondera que, se as empresas têm contratos específicos de rateio e se a publicidade dos produtos beneficia as empresas indicadas no rótulo, seria possível tal rateio.

88. Embasa suas alegações em doutrina que expõe e conclui que "ressarcimento não se confunde com aferição de lucros, vez que não há acréscimo patrimonial, mas apenas reconstituição do patrimônio diminuído quando um ente faz frente a uma despesa que não lhe compete" e que "a glosa decorrente do rateio de despesas comuns, acessórias a atividade tanto da Impugnante quanto dos fornecedores de Manaus, não integram o conceito de receita para a base de cálculo do IPI".

89. Por fim, a impugnante argúi que a anulação do saldo credor de IPI acumulado em período anterior a janeiro de 2013 violaria a regra de decadência e não poderia ser implementada porque não faria parte do procedimento fiscal deflagrado.

90. Reflete que "Se é necessária a reconstituição da escrita fiscal, deverá o agente iniciar pelo período da abrangência da fiscalização, e não anular, sem qualquer fundamento, a escrituração anterior, porque não há qualquer prova contra a mesma". Complementa que "não existe fiscalização". Aduz que, sem a perícia, estaria cerceado o seu direito de defesa, causa de nulidade do procedimento administrativo-tributário federal, pois as conclusões do Relatório Fiscal não teriam sido acompanhadas de quaisquer provas técnicas relativas às características sensoriais e físico-químicas dos concentrados adquiridos de Manaus.

81. Adiante, defende que compete à SUFRAMA verificar, quando da aprovação do PPB, se a operação contribuiu para o desenvolvimento regional, e destaca que, além dos empregos diretamente criados junto à fabricante do concentrado, também são gerados, indiretamente, empregos perante os fornecedores de semente de guaraná, de bombonas, de etiquetas, etc, que se movimentam em razão da instalação da indústria na região.

82. Diz que a atuação da autoridade fiscal teria extrapolado sua competência ao se pronunciar sobre a renúncia fiscal, que representa apenas 8% da total do País.

83. Reporta-se ao pronunciamento da Deputada Conceição Sampaio na votação do PL nº 863/15 (que pretendia reduzir, de 20% para 4%, o benefício fiscal examinado), a qual defendeu a importância econômico-social do setor de concentrados para a região amazônica.

84. Finaliza este tópico dizendo que a assertiva quanto ao baixo valor agregado do produto adquirido da Zona Franca de Manaus não se sustenta.

85. Mais à frente, a impugnante alega que, segundo Solução de Consulta COSIT nº 08 (DOU de 07/11/2012), a dedução de despesas administrativas rateadas, inclusive relativas a contrato internacional "cost-sharing", exige a observância dos seguintes requisitos: (i) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; (ii) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; (iii) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; (iv) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; (v) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio [a impugnante se reportam, ainda, à Consulta nº 38 (DOU de 07/02/2011)].

86. Alega que os pagamentos recebidos aos moldes acima não se caracterizam como receitas, tratando-se de ressarcimentos, cujos montantes ingressam no caixa da pessoa jurídica sem cobrança de parcela agregada (margem de lucro).

87. Pondera que, se as empresas têm contratos específicos de rateio e se a publicidade dos produtos beneficia as empresas indicadas no rótulo, seria possível tal rateio.

88. Embasa suas alegações em doutrina que expõe e conclui que "ressarcimento não se confunde com aferição de lucros, vez que não há acréscimo patrimonial, mas apenas reconstituição do patrimônio diminuído quando um ente faz frente a uma despesa que não lhe compete" e que "a glosa decorrente do rateio de despesas comuns, acessórias a atividade tanto da Impugnante quanto dos fornecedores de Manaus, não integram o conceito de receita para a base de cálculo do IPI".

89. Por fim, a impugnante argúi que a anulação do saldo credor de IPI acumulado em período anterior a janeiro de 2013 violaria a regra de decadência e não poderia ser implementada porque não faria parte do procedimento fiscal deflagrado.

90. Reflete que "Se é necessária a reconstituição da escrita fiscal, deverá o agente iniciar pelo período da abrangência da fiscalização, e não anular, sem qualquer fundamento, a escrituração anterior, porque não há qualquer prova contra a mesma". Complementa que "não existe fiscalização que determine o estorno dos créditos lançados até janeiro/2013, sendo impossível aceitar a falta de técnica lançada no auto de infração e relatório fiscal".

91. Dado o exposto, requereu o reconhecimento da procedência da Impugnação e a anulação do Auto de Infração.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

PRODUTOS ISENTOS. AQUISIÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO IMPOSTO. DESCABIMENTO.

Salvo expressa disposição legal, é descabida a apuração de créditos do imposto em razão da aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus.

NOTAS FISCAIS DE VENDAS. PARCELA REFERENTE A DESPESAS DE PROMOÇÃO E PUBLICIDADE COMPARTILHADAS ENTRE FORNECEDOR E ADQUIRENTE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO DE IPI PREVISTO NO §1º, DO ART. 6º, DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75.

As despesas de promoção e de publicidade compartilhadas entre fornecedores e adquirentes, embutidas nas Notas Fiscais de venda, não integram o ciclo produtivo e, assim, não devem compor a base de cálculo do imposto devido sobre a qual é calculado o crédito previsto no §1º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75.

ZONA FRANCA DE MANAUS. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO PREVISTO NO §1º, DO ART. 6º, DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75.

O crédito ficto de IPI previsto no §1º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75, devido em relação à aquisição de produto isento, nas hipóteses tratadas no caput deste artigo, adquiridos da Zona Franca de Manaus, deve ser calculado como se o imposto fosse devido, pelo que inexistente, porque igual a zero, o crédito nas aquisições de produtos classificados no NCM 2106.90.10, que tem alíquota igual a zero.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EX01, DO NCM 2106.90.10. PREPARAÇÕES COMPOSTAS. NECESSIDADE DE CAPACIDADE DE ELABORAÇÃO DE BEBIDAS DA POSIÇÃO 22.02 PRONTAS PARA O CONSUMO POR SIMPLES DILUIÇÃO OU TRATAMENTO COMPLEMENTAR. Somente são passíveis de classificação fiscal no "Ex01", do NCM 2106.90.10, as preparações compostas, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, destinadas à elaboração de bebidas da posição 22.02 do NCM prontas para o consumo por meio de simples diluição em água ou depois de tratamento complementar, entendido como uma operação que possa ser feita pelo consumidor final. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INVOCAÇÃO DO ART. 146, DO CTN. DESCABIMENTO. Inexistindo modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade fiscal no exercício do lançamento em face da própria impugnante, descabida a invocação do art. 146, do CTN. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. É indeferido o pedido de realização de perícia, que se releva prescindível por estarem presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do convencimento do órgão julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente interpôs o seu recurso voluntário, no qual repisa os argumentos de sua impugnação e passa a defender que o indeferimento do pedido de perícia torna nula a decisão de primeira instância em virtude de cerceamento de direito.

A fim de facilitar a compreensão da controvérsia, de maneira, sintética podemos dizer o que seja o relatório:

Trata-se de processo administrativo fiscal instaurado em que se exige cobrança de crédito tributário relativo à apropriação indevida de créditos incentivados de IPI sobre insumos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Alega a fiscalização que, após visita ao estabelecimento industrial da contribuinte em 04/04/2017, foi iniciado procedimento fiscal que abrangeu o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, no qual se verificou que a empresa apropriou-se de créditos de IPI sobre produtos classificados como "concentrados", adquiridos de fornecedores situados na ZFM.

Em suas palavras, conforme o Auto de Infração e o Relatório Fiscal, a empresa teria se creditado indevidamente de valores de IPI, mesmo sobre operações que possuíam alíquota zero ou isenção do imposto, contrariando os dispositivos legais aplicáveis. Aponta-se a utilização de código fiscal incorreto (NCM 2106.90.10 Ex 01) para os concentrados adquiridos, o que teria levado à apropriação indevida dos créditos. Também se destacou que as notas fiscais não possuíam destaque de IPI, pois os fornecedores consideravam a operação como isenta.

Em sua impugnação, a recorrente defendeu a legitimidade do aproveitamento dos créditos de IPI com base:

- no art. 95, c/c o art. 237 do Decreto nº 7.212/2010, no tocante aos concentrados;

- no art. 227 do mesmo decreto, quanto a insumos adquiridos fora da ZFM;

Alegou ainda que os produtos adquiridos se enquadravam nas exigências da Ex 01 do NCM 2106.90.10, sendo, portanto, passíveis de crédito presumido;

Requeru a realização de perícia técnica para comprovar as características dos concentrados.

A parte autora sustentou que as preparações eram utilizadas na fabricação de bebidas prontas, e que se tratava de concentrados compatíveis com a legislação vigente, tendo inclusive sido analisadas e aprovadas pela SUFRAMA.

Por fim, requereu o cancelamento do auto de infração e o reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI, com base na regularidade da classificação fiscal dos insumos e no princípio da segurança jurídica.

Julgamento de Impugnação (Acórdão 11-60.840)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o lançamento fiscal.

O pedido de perícia foi indeferido, sob fundamento de que os autos já dispunham de elementos suficientes para julgamento.

A decisão apontou que não há previsão legal para crédito de IPI em aquisições com isenção ou alíquota zero, ainda que oriundas da ZFM;

Os produtos classificados no NCM 2106.90.10, com alíquota zero, não geram crédito, nos termos do §1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75;

Os concentrados adquiridos não atendem os requisitos técnicos do Ex 01, pois não possuem capacidade de diluição em mais de 10 partes de bebida e não permitem consumo direto após simples diluição;

As despesas de publicidade compartilhadas com fornecedores também não podem compor a base de cálculo do crédito tributário;

Recurso Voluntário

Em sede de Recurso Voluntário ao CARF, a empresa reiterou seus argumentos e reforçou que:

Houve cerceamento de defesa com a recusa do pedido de perícia técnica;

A classificação fiscal adotada está de acordo com os critérios técnicos e foi avalizada pela SUFRAMA;

A Receita Federal não tem competência técnica para desclassificar mercadorias já analisadas por outro órgão (SUFRAMA);

O não reconhecimento dos créditos baseou-se em análise superficial e sem respaldo pericial por parte da fiscalização;

Argumentou que a atividade fiscal é vinculada, e que a ausência de prova técnica invalida o lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN;

Sustentou a nulidade do ato administrativo por violação ao devido processo legal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade pelo que dele se deve tomar conhecimento.

Preliminares

Cumpre-nos, primeiramente, verificar se é o caso de requerida a perícia sob o argumento de que se evidencia a necessidade de conhecimentos técnicos especializados para o enquadramento dos bens adquiridos pela Recorrente, determinar a sua realização ou indeferir a sua produção.

Veja-se que a própria recorrente trouxe aos autos, para além de todo o material produzido durante o procedimento fiscal, informações acerca de seus produtos e do modo como se empregam em seu processo produtivo, de maneira que é possível afirmar estar bem delimitado o que são os bens adquiridos e como se os empregam em seu processo produtivo.

Sendo assim, aquilo que restaria a fazer é decidir como estariam classificados a partir das regras de classificação do sistema harmonizado.

Pretender que a perícia resolva, a partir de conhecimentos técnicos especializados o enquadramento ou não em conceitos legais é, de certo modo assemelhado, a querer remeter a decisão de classificação fiscal a laudo ou parecer do Laboratório Nacional de Análises ou do Instituto Nacional de Tecnologia, sendo que a própria lei prescreve não ser aspecto técnico a classificação fiscal de produtos. Vejamos o que diz o Decreto nº 70.235, de 1972, a respeito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da

fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 19. (Revogado pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. **Na decisão** em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela **constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. **Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.**

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim, dizer o que são os produtos, de que maneira são empregados em seu processo produtivo, qual o período em que se dá o seu consumo, são descrições que já se fizeram e são suficientes para dizer como devem ser classificados os produtos.

Ora, parece-nos que o que resta a fazer diz com as atribuições daqueles responsáveis por promover a aplicação do direito, ou seja, o próprio órgão julgador. De outro giro, restando verificar a correção ou não da classificação fiscal dos produtos feita pela recorrente e/ou pela autoridade fiscal, desnecessária a realização de perícia por ser prescindível ao deslinde da questão que se pretende resolver. Ou seja, o que resta a fazer não se relaciona com aquilo que são fatos ou mesmo fatos brutos. Diferentemente, diz com a sua qualificação jurídica. Ora, fatos, obviamente, podem ser objeto de prova, inclusive a pericial, a sua qualificação jurídica deve ser objeto de interpretação. Pensar de outro modo é dizer que se deve terceirizar, transferir a eventual perito, matéria que deve ser objeto do trabalho do julgador e de interpretação e deliberação deste colegiado. E não parece ser outra coisa o que pretende a recorrente quando, embora a lei diga não se considerar aspecto técnico a classificação fiscal, conforme o §1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, remeteria a eventual perito, inclusive, a questão de qual a classificação fiscal do produto!

Não é outro, por exemplo, o magistério de Riccardo GUASTINI, mencionado em nota por ABELLÁN¹ em seu “*O problema de provar*”:

Quaestio facti e quaestio iuris correspondem, com efeito, a diferentes momentos de decisão (e, portanto, de poder) que apresentam diferentes problemas: de interpretação das normas, de um lado, e de conhecimento do mundo, do outro. Por isso, frente àqueles que incluem problemas de qualificação jurídica dos fatos na *quaestio facti*, “observa-se que um de vista lógico, deve-se fazer uma distinção cuidadosa entre problemas de conhecimento dos fatos e problemas de qualificação jurídica dos fatos”, os primeiros são problemas empíricos enquanto os segundos são problemas de interpretação.” GUASTINI, R. *L'interpretazione rivisitata*. In: *Distinguiendo*. Studi di teoria e metatheoria del diritto. Torino: Giappichelli, 1996. p. 201, nota 30).

O que são os produtos adquiridos já está suficientemente documentado e, portanto, esclarecido nos autos do processo. Já a sua qualificação jurídica é o que é objeto de debate, de discussão. Pouco poderá ser acrescentado em termos de conhecimento do mundo empírico e nada, certamente, que possa resolver as divergências de entendimento quanto a qualificação jurídica dos produtos que, obviamente, tem que ser objeto de decisão.

Enfim, em razão do disposto nos artigos 18 e 28 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância indeferiu, de modo fundamentado, o pedido de perícia, nos seguintes termos:

Do Pedido de Perícia:

96. Alegando que o Relatório Fiscal não trouxe prova pericial das características sensoriais e físico-químicas dos concentrados, a impugnante requereu a realização de perícia, com o objetivo de: (i) descrever as características sensoriais e físico-químicas do concentrado adquirido de Manaus e qual o percentual de

¹ GASCON ABELLÁN, Marina. *O problema de provar*. Rio de Janeiro: Marcial Pons, 2022. p. 18, nota 8.

adição de conservantes, acidulantes e estabilizantes na fabricação do produto final; (ii) dizer se esta adição é necessária (e o porquê) e se ela altera, ou não, o grau de diluição e as características sensoriais e físico-químicas do concentrado; (iii) informar se as características sensoriais e físico-químicas do concentrado permanecem presentes no produto final elaborado; e (iv) definir classificação fiscal do concentrado e quais as características para enquadramento de um produto no EX 01 do NCM 2106.90.10.

97. Ocorre que, pelos fundamentos mais adiante detalhadamente expostos neste Voto, os elementos constantes dos autos já são suficientes para decidir acerca da possibilidade, ou não, das preparações recebidas pela contribuinte da Zona Franca de Manaus serem enquadradas no Ex01, do NCM 2106.90.10.

98. Segundo se verá adiante, o percentual de adição de conservantes, acidulantes e estabilizantes - e as razões por que são acrescentados -, e, ainda, se há (e em que extensão) alterações das características físico-químicas e sensoriais das bebidas elaboradas em relação às das preparações não são aqui tão relevantes, pois a constatação de que as preparações não estão aptas a elaborar, mediante simples diluição e tratamento complementar, bebida da posição 22.02 autoriza concluir ser inviável enquadrá-las no "Ex-01", do NCM 2106.90.10.

99. Acrescento que a parte final do último quesito acima é matéria de direito que dispensa perícia, reservada a dirimir aspectos técnicos desconhecidos do julgador.

100. Em face do exposto, rejeito o pedido de realização de perícia.

Com essas razões e forte no que dispõe a Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, entendo que não se caracteriza o cerceamento do direito de defesa a reclamar a incidência do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, conseqüentemente, decidir não merecer reparo a decisão de primeira instância neste ponto. Reproduzo:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Além disso, cumpre observar que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia. A autoridade fiscal apresentou Relatório de Ação Fiscal

minucioso, com análise fundamentada da composição dos produtos, da legislação aplicável, da TIPI e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), bem como de literatura técnica especializada, de modo a demonstrar, de forma clara e objetiva, a impropriedade do enquadramento fiscal adotado pela contribuinte. A pretensão de realização de prova técnica, nestes termos, revela-se meramente protelatória, não se prestando a suprir a ausência de fundamentos materiais aptos a afastar a presunção de legitimidade do lançamento.

Ressalta-se que a classificação fiscal é matéria de competência legalmente atribuída à autoridade fiscal, especialmente aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, detentores de atribuição específica e capacitação para realizar a análise classificatória, com base em regras jurídicas e técnicas reconhecidas. Assim, não se vislumbra, no presente caso, qualquer complexidade técnica que justifique a produção de prova pericial, tampouco omissão ou obscuridade nos elementos que embasaram o lançamento.

Por fim, necessário ter em mente que a diligência é uma ferramenta posta à disposição do julgador para que este possa dirimir dúvidas sobre fatos relevantes para a solução do litígio, quando existirem. Se, da apreciação dos autos, entende o Colegiado que estão presentes elementos suficientes para a formação de sua convicção e que o processo está pronto para julgamento, descabe determinar diligência, por se revelar prescindível. Dessa forma, não se vislumbra a ocorrência de cerceamento do direito de defesa. O julgador não está obrigado a adotar todas as medidas requeridas pelo interessado e não cabe alegar que não pode se defender adequadamente simplesmente por divergir da conclusão alcançada pelo colegiado *a quo*.

Assim, voto por indeferir o pedido de perícia e, portanto, do mesmo modo que a decisão recorrida, rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

Mérito

A recorrente, depois de reproduzir a decisão de primeira instância, referente a **glosa de créditos adquiridos com a isenção de que trata o art. 9º, do DL nº 288/67**, faz considerações acerca da origem do direito ao crédito, para, só então, dizer que faz jus ao creditamento, nos seguintes termos:

[...]

Segundo o acórdão ora recorrido, a SUFRAMA utilizou o nome “concentrado” de forma genérica e vulgar, não sendo suficiente para parametrizar a classificação do produto em questão. Também afirmou que a referida entidade não detém competência para tanto.

Especificamente quanto a este ponto, cumpre reiterar que os planos para produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendem

gozar dos benefícios são submetidos à SUFRAMA, que detém a competência exclusiva para aprovação ou rejeição dos projetos apresentados, e, uma vez atendidos os critérios e procedimento traçados, apta estará a empresa, beneficiária, para gozar e usufruir dos benefícios fiscais.

Cumprido frisar, inclusive, que o projeto da empresa FRUTS foi renovado pela SUFRAMA, mantendo-se os produtos adquiridos no enquadramento EX-01 (diferente do que entende, equivocadamente, o Sr. Auditor Fiscal). Portanto, qualquer reclassificação deveria ter sido precedida do adequado procedimento administrativo, não detendo a RF competência alguma para assim proceder. Reitere-se que a competência, neste caso, é da SUFRAMA.

Em assim sendo, cabe à SUFRAMA atestar as especificações dos processos produtivos estabelecidas nos protocolos firmados para as empresas da Amazônia Ocidental.

[...]

Conforme bem salientado por este Conselho, havendo dúvida entre as classificações a interpretação prevalece em favor do Contribuinte. Ademais, resta demonstrado que o produto adquirido se amolda como EX-01, preenchendo todos os requisitos para tanto.

Em sentido contrário, todavia, tem-se que as alegações do Sr. Auditor Fiscal no Relatório Fiscal pautam-se em meras suposições e meras observações, sem qualquer respaldo técnico ou probatório.

Ainda que as decisões de agentes públicos sejam dotadas de presunção de veracidade, não se pode admitir a desconsideração de uma classificação (realizada por órgão competente, frisa-se) através de suposições desarrazoadas, como ocorre no presente caso.

[...]

Conforme bem salientado por este Conselho, havendo dúvida entre as classificações a interpretação prevalece em favor do Contribuinte. Ademais, resta demonstrado que o produto adquirido se amolda como EX-01, preenchendo todos os requisitos para tanto.

Em sentido contrário, todavia, tem-se que as alegações do Sr. Auditor Fiscal no Relatório Fiscal pautam-se em meras suposições e meras observações, sem qualquer respaldo técnico ou probatório.

Ainda que as decisões de agentes públicos sejam dotadas de presunção de veracidade, não se pode admitir a desconsideração de uma classificação (realizada por órgão competente, frisa-se) através de suposições desarrazoadas, como ocorre no presente caso.

[...]

Ato contínuo, vejamos o que dispõe o art. 6º do DL 1.435/75:

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

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

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

O referido dispositivo afasta totalmente a intenção declarada da SRFB reinterpretar normas e alterar decisões de outros órgãos para os quais a lei facultou expressa competência. Sendo assim, se a SUFRAMA aprovou os PPB das empresas fornecedoras não pode a SRFB alterar essa premissa, não sem antes questionar a própria SUFRAMA a respeito.

[...]

Por isso, é equivocado o entendimento constante no Relatório Fiscal e na decisão de primeira instância de que a SUFRAMA não detém competência para classificar os produtos, bem como de que os produtos fabricados pelos fornecedores de Manaus não dão direito ao crédito de IPI.

Não é demais reiterar que o ponto central da decisão recorrida está no fato de que os produtos adquiridos possuem isenção de IPI e, por este motivo, não geram créditos. Ocorre que, como se vem demonstrando, os produtos são classificados como concentrados, razão pela qual se enquadram como beneficiários do crédito de IPI.

[...]

Por isso, a conclusão de desclassificação fiscal dos produtos fabricados por empresa regular perante a SUFRAMA à época das notas fiscalizadas, e adquiridos pela Recorrente, não poderia partir de agente da RFB, por interferência em competência exclusiva da SUFRAMA, que aprovou (**e 23 renovou**) tanto o projeto quanto a classificação adotada para os incentivos concedidos.

Vê-se que neste ponto, a recorrente centra seus esforços argumentativos em dizer que haveria prevalência das competências da SUFRAMA sobre aquelas da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de mercadorias.

Tal argumento já foi debatido e deliberado em demasia por este colegiado e já há entendimento pacífico em relação à matéria.

Em primeiro lugar, é preciso dizer que não se trata de questionar a vigência e tampouco a validade dos atos administrativos da SUFRAMA. O que se fez foi verificar o preenchimento de requisitos para a fruição do benefício e, notando não ser o caso, pois, segundo a autoridade administrativa, as mercadorias adquiridas pela recorrente estavam classificadas erroneamente (analisados em seguida) e a reclassificação das mercadorias aponta para alíquotas não positivas, iguais a zero. Consequentemente, glosou os créditos escriturados indevidamente, reconstituiu a escrita fiscal e lavrou auto de infração para cobrança do IPI não recolhido juntamente com a multa de ofício e os juros correspondentes.

A decisão de primeira instância, neste particular, não merece reparos. Vejamos:

[...]

Realmente, quando a SUFRAMA, no reconhecimento da isenção de IPI para as empresas situadas na área incentivada, designa, nos atos por ela expedidos, a preparação fabricada na Zona Franca de Manaus como "concentrado", nem ao longe está procedendo à classificação fiscal do produto - tanto que sequer a posição na TIPI define, procedimento essencial da classificação fiscal -, mas, apenas e tão-somente, está adotando o nome vulgar e comercialmente utilizado para o produto na região, inclusive indicado pela empresa requerente da isenção no processo produtivo básico.

113. Conquanto o nome vulgar e comercial do produto possa ser empregado no ato concessivo da isenção, ele não serve de parâmetro para a classificação fiscal do produto, submetida a regras específicas e bem definidas, que devem ser uniformemente aplicadas de modo a possibilitar que, em qualquer localidade, um mesmo produto seja classificado exatamente na mesma posição.

114. Nesta diretriz, em situação semelhante à presente, decidiu a 2ª Turma, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo Fiscal no Acórdão nº 3402-003.802, de cujo voto vencedor extraio o seguinte: "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" (g.n.)115. O tema "classificação fiscal" será retomado mais detidamente adiante. Por ora, basta atentar que, diferentemente do afiançado pela impugnante, a SUFRAMA não procedeu à classificação fiscal das preparações fabricadas na Zona

Franca de Manaus. E não foi por acaso que não o fez, mas, sim, porque não detém competência para tanto, reservada à RFB.

116. Realmente, não bastasse a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para fiscalizar o IPI, estabelecida pelos arts. 505 e 506, do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010)¹⁰ - que, naturalmente, confere-lhe a atribuição de analisar a classificação fiscal de produtos, pois isto tem reflexo direto na incidência do imposto -, o art. 15, XIX, do Decreto nº 7.482, de 16/05/2011, que "Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda" -, é expresso ao conferir a este órgão a competência para realizar classificação fiscal de mercadorias:

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

(...)

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;" (g.n.)

117. Então, impresente divergência de entendimentos entre a SUFRAMA e a RFB no que diz respeito à classificação fiscal dos produtos adquiridos pela defendente da ZFM, perde sentido as suas alegações relativas ao art. 146, do CTN.

118. De todo modo, apenas para argumentar, friso que, ainda que assim não fosse, o art. 146, do CTN, veda alteração retroativa de critérios jurídicos "adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (...) em relação a um mesmo sujeito passivo" - e não há notícias de que a contribuinte haja sofrido autuação pretérita da RFB em tenha sido adotado entendimento jurídico distinto do presente. Ademais, tratando-se de exceção ao poder/dever de tributar, seria incabível estender a hipótese expressamente disciplinada para outras e equiparar a aprovação do PPB pela SUFRAMA (no curso do qual, repiso, sequer os produtos isentos foram classificados na TIPI) a um lançamento tributário de competência da RFB.

[...]

Pois bem, não há dúvidas quanto as competências da Receita Federal em matéria de classificação, tanto quanto em questões relativas à fruição de benefícios fiscais.

A questão da competência da Receita Federal para fiscalizar as isenções no âmbito da Zona Franca de Manaus já tem jurisprudência prevalente no CARF, conforme demonstram alguns julgados neste sentido reproduzidos abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

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

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

Processo nº 11070.720520/2017-07. Acórdão nº 3402- 006.589. Sessão: 21 de maio de 2019. Redatora Designada: Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.

Processo nº 10283.002897/2006-34. Acórdão nº 3301- 002.754. Sessão: 26 de janeiro de 2016. Relator: Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

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

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75 (arts.95, III e 237 do RIPI/2010).

Processo nº 15173.720004/2016-79. Acórdão nº 3402- 004.828. Sessão: 29 de janeiro de 2018. Redatora Designada: Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS UTILIZADOS.

Inicialmente se faz necessário analisar a **composição física das mercadorias**. De forma resumida, as mercadorias adquiridas pela Recorrente são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos (Goma Xantana, Vitamina C, Ácido Aceto acético, Sucralose etc.), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar. Cada uma das mercadorias mencionada passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da Recorrente: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtragem e envase.

A matéria já está pacificada nesta turma, de maneira que, por tudo reproduzo, como se minhas fossem, as razões para decidir expandidas pelo ilustre Conselheiro ARNALDO DIFENTHAELER DORNELLES no Acórdão nº 3402-012.345, o qual, por sua vez também rende homenagem às razões de decidir constantes do voto do não menos ilustre Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, no Acórdão nº 3201-005.477, e as adota, tal como as adoto:

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 32797 a 32849) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. As

cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55ª Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5ª Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.” 11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:

12.1 Misturas 12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e 12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se em diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

“Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferente componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

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 a 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.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, conseqüentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

Classificação Fiscal A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente.

Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduz a seguir:

Classificação Fiscal A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente.

Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em

outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. 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.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), 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.

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior 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.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, 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. (e-fl. 11) Inicialmente cabe

reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA (Item C.I.6 em Agenda) I. HISTÓRICO 1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esterres (acetato de etilo, acetato de amuo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -M-3 Emulsão de Laranja Água tratada Ocultado (w/w)Goma arábica Ocultado (w/w)BVO Ocultado (w/w)Sabor natural Ocultado (w/w)Cor artificial Ocultado (w/w)Ácido cítrico Ocultado (w/w)Benzoato de sódio Ocultado (w/w)Ácido ascórbico Ocultado (w/w) Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)100,00 M-3 Acidulante de Laranja Ácido cítrico Ocultado (w/w)Benzoato de sódio Ocultado (w/w)100.00 Concentrado de Pepsi-Cola - Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS" - Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D" 8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter

essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções." 11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas 12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e 12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

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.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja M-3 Emulsão de Laranja: posição 21.07 (posição HS 21.06) M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315 Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes dos países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO 1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os

componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315.

A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo" Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315 Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida

conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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.

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishations.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os demais argumentos trazidos pela Recorrente neste tópico, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência.

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem.

Direito ao crédito com base no Decreto-lei nº 1.435/75

A recorrente traz as seguintes alegações em sua impugnação e em seu recurso voluntário:

No Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298, de 11 de dezembro de 2007, a SUFRAMA aprovou, para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a verticalização do projeto industrial de fabricação do concentrado decorrente da utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

Registre-se que a SUFRAMA, em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola, já atestou, expressamente, que a Resolução CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, continua em vigor e que não houve qualquer descumprimento por parte da Recofarma no seu atendimento.

O art. 4º da Resolução CAS nº 298/2007 determina que é a SUFRAMA quem cancela o benefício concedido no art. 1º da referida Resolução. No mesmo sentido é o art. 57, V e VI, da Resolução CAS nº 202, de 17 de maio de 2006. Portanto, os atos da SUFRAMA devem ser observados, porque são atos administrativos vigentes e como tais detêm legitimidade, veracidade e legalidade.

Ainda que se pretendesse rever a validade do ato da SUFRAMA, seus efeitos seriam prospectivos, e nunca retroativos. O auto de infração foi lavrado quando já em vigor o art. 24 do Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), introduzido pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que veda a declaração de invalidade das situações já constituídas embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas.

Para efeitos específicos do crédito, o termo “matéria-prima”, utilizado no § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, compreende os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional.

Sob qualquer ângulo que se examine, não seria legal nem jurídico que, após tantos anos de vigência do benefício concedido, outra autoridade, unilateral e contrariamente a atos administrativos da SUFRAMA, pudesse (i) limitar os efeitos desses atos, apesar de a SUFRAMA, o ter reafirmado, e (ii) glosar o crédito do adquirente, terceiro de boa-fé, contrariando frontal e literalmente o ato administrativo, o devido processo legal e o entendimento expresso da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75.

Em primeiro lugar, é preciso dizer que não se trata de questionar a vigência e tampouco a validade dos atos administrativos da SUFRAMA. O que se fez foi verificar o preenchimento de requisitos para a fruição do benefício e, notando não ser o caso, pois, segundo a autoridade administrativa, as mercadorias adquiridas pela recorrente estavam classificadas erroneamente (analisados em seguida) e a reclassificação das mercadorias aponta para alíquotas não positivas, iguais a zero. Consequentemente, glosou os créditos escriturados indevidamente, reconstituiu a escrita fiscal e lavrou auto de infração para cobrança do IPI não recolhido juntamente com a multa de ofício e os juros correspondentes.

Assim, não socorre a recorrente pretender ver aplicado o art. 24 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), pois não é o caso de revisão de atos administrativos. O lançamento funda-se, como já se disse, em verificação da inexistência dos créditos tributários escriturados pela adquirente de produtos de produtor da Zona Franca de Manaus. Ora, segundo a fiscalização, verificou-se o desacerto da classificação fiscal e a correção da classificação errônea redundou em produtos não isentos, mas de alíquota zero. Consequentemente, não foram homologadas as compensações e tampouco deferido o pedido de ressarcimento com base nas DComps transmitidas. Concluiu a fiscalização:

No período diligenciado (4º trim./2016 ao 3º trim./2018) exsurtem, na verdade, Saldos Devedores de IPI a Recolher, cabentes à NORSA REFRIGERANTES S.A, no montante de R\$23.612.908,62 (vinte e três milhões, seiscentos e doze mil, novecentos e oito reais e sessenta e dois centavos).

Pelo expendido, carece de lastro a pretensão da NORSA REFRIGERANTES S.A de requerer ressarcimento de IPI com base nos PERDCOMP do Quadro I e, conseqüentemente, nas Declarações de Compensação vinculadas (Quadro II), supracitados, pois não há eco na Escrituração Contábil/Fiscal da NORSA REFRIGERANTES S.A, à luz da legislação correlata, amparada na Carta Magna e, em instância Complementar, no CTN.

Não se verifica na **Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0252/2019**, suposição de que os atos emanados da SUFRAMA seriam inválidos, nem que deles se fazia revisão. O que se verifica são apurações realizadas pelo sujeito passivo em sede de procedimento destinado a homologação de compensações e pedido de ressarcimento. Ora, verificado que não se escrituraram validamente os créditos de que a recorrente pretendeu se aproveitar e que tal pretensão somente se tornaria definitiva ultrapassado o prazo prescrito no §4º do art. 150 do CTN, correta a revisão dos atos praticados pelo particular e o lançamento de diferenças apuradas com os seus consectários legais.

Neste sentido, há precedentes do CARF que decidiram pela inaplicabilidade do art. 24 da LINDB, como se pode conferir, entre outros, no Acórdão nº 1402-003.605, de relatoria da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, do qual reproduzimos e adotamos as razões para decidir:

Aplicação do art. 24 da LINDB

Preliminarmente é oportuno registrar que, apesar de ser passível de conhecimento a petição apresentada depois de pautado o presente processo para julgamento, na medida em que nela estão veiculados novos argumentos acerca de matéria previamente impugnada e debatida em recurso voluntário, deve ser afastada a pretendida aplicação do art. 24 da LINDB que assim dispõe:

Art. 24. A **revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à **validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (negrejou-se)

As expressões destacadas evidenciam que o dispositivo em questão se dirige à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares. O lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou situação plenamente constituída. E, caso se cogite que o lançamento de ofício resulta em revisão de apurações promovidas pelo sujeito passivo, está patente que a norma em referência tem por objeto a revisão de atos da Administração Pública dos quais decorram benefícios ou vantagens ao particular, e não a revisão de atos de particulares, mormente considerando que as apurações promovidas pelo sujeito passivo somente se tornam definitivas com o decurso do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN. Esta incompatibilidade, aliás, revela que o alcance atribuído à norma pela requerente conflita com a Constituição Federal que, em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, atribui à lei complementar a disciplina acerca da atividade administrativa de lançamento. E, mesmo vislumbrando-se o lançamento tributário como sendo o ato passível de revisão por meio de decisão proferida no âmbito do processo administrativo fiscal, basta observar que a aplicação, interpretação e integração da legislação tributária também é regida pelo Código Tributário Nacional.

Acrescente-se, ainda, o fato de a norma em referência ter sido editada em face das atividades de controle das contratações públicas, e os prejuízos que sua aplicação traria ao contencioso administrativo obstaculizando o seu

aperfeiçoamento e evolução mediante a consolidação de jurisprudência que, quando editada, não dispunha de qualquer atributo normativo na forma da legislação complementar desde antes vigente.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB.

Por outro lado, não faz sentido a recorrente dizer que houve pronunciamento público de que a RFB haveria concordado com a classificação fiscal que ela vem adotando. E aqui fazem todo sentido as alegações da Procuradoria que assim resumimos, pois, de fato, não há pronunciamento público da RFB em sentido favorável a classificação pretendida pela recorrente:

Ausência de posicionamento da Administração Tributária em sentido favorável à classificação fiscal defendida pelo particular: Não assiste razão à recorrente quanto à afirmação de que a própria RFB teria reconhecido expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA, na Zona Franca de Manaus, deve ser classificado na posição 21.06.90.10, Ex. 01. A Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018, apenas estimou o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados classificados no Código TIPI 2106.90.10, Ex. 01, **sem referência alguma às características dos produtos em questão e às regras do Sistema Harmonizado**. Nenhum desses fatos mencionados pela recorrente se equiparam aos instrumentos normativos listados no art. 26-A do Decreto 70.235/19723, motivo pelo qual não vinculam os órgãos de julgamento. Tampouco o art. 24 da LINDB, cuja hipótese não abarca o contencioso administrativo-tributário e isto estaria consolidado na jurisprudência do CARF não reconhece a incidência do art. 24 da LINDB no âmbito do processo administrativo-fiscal.

Aliás, o primeiro pronunciamento a respeito de classificação de kits de “concentrados” ocorreu com a publicação da **Solução de Consulta SRRF02/Diana nº 5/2010**, de 20/05/2010, ratificada pela **Informação Coana/Ceclam nº 8/2015**, de 12/03/2015, que, como bem lembrou a fiscalização, classificou os produtos da maneira adotada pela fiscalização.

Ora, a RFB diz que haverá redução de alíquota em relação a determinada classificação. Tal classificação tem sido adotada por empresas fabricantes de refrigerantes. Então, segundo a recorrente, a RFB concorda com a classificação adotada! É esse o raciocínio que a recorrente pretende seja válido. Mas não é!

Vejamos.

O que se pode extrair do pronunciamento em uma entrevista, que não é pronunciamento público com o sentido que lhe quer dar a recorrente, do Secretário da RFB na época, é que haverá redução de alíquota de produtos classificados em determinado código (fora

da tarifa, diga-se, um ex-tarifário) que tem sido utilizado pelos fabricantes de refrigerantes. Nenhuma palavra acerca da correção da classificação utilizada. Como, então, concluir que a classificação estaria correta? Somente se houvesse fundamento em outra premissa que não aparece expressamente no raciocínio da recorrente, mas lhe daria suposto fundamento. Algo como “Ou aceita a classificação que adoto ou não se mencione a classificação que adoto.” Ou seja, caso haja pronunciamento a respeito da classificação que adota a recorrente, então deve ser considerada correta tal classificação.

Com todo respeito ao recurso voluntário, trata-se de um falso dilema, evidentemente, e é conhecido estratagema falacioso, classificado entre as falácias de dispersão.

Obviamente, que as pessoas podem falar sobre o que quiserem e isso não significa que se alguém houver falado a respeito de algo estaria concordando com ela. Enfim, o fato de dizer que os fabricantes de refrigerantes se utilizam de uma determinada classificação, e isto é verdadeiro pois corresponde à realidade, a ela se adequando, não significa dizer que é correta a classificação fiscal adotada por tais fabricantes. Nem tampouco aceitá-la. Caso fosse correto tal raciocínio, estaríamos diante da correção de classificação por fato consumado! Como se sabe, tal regra de classificação não pertence ao conjunto daquelas pelas quais se deve classificar mercadorias.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira