



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720045/2017-30
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-006.666 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrentes SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

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. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

Cabe a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. O tipo de mercadoria e o porte do adquirente são fatores que obrigam a empresa a análise dos documentos fiscais objeto do seu negócio.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em conformidade com a Súmula CARF n.º 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO INOCORRÊNCIA.

Os erros de escrituração apontados pela Fiscalização não configuram as hipóteses de que tratam os arts. 71 ou 72 (nem do 73) da Lei n.º 4.502/64. Portanto, inaplicável a duplicação da penalidade por estarem ausentes os pressupostos que ensejariam tal possibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa isolada de que trata o art. 57, III, a, da Medida Provisória 2.158/2001. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que deram provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hércio Lafetá Reis e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente, justificadamente, o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de IPI de multa isolada, nos valores totais respectivos de R\$ 110.749.710,65, incluídos multa de ofício (75% e 150%) e juros de mora, e R\$ 4.954.768,32, a título de multa regulamentar, com origem em períodos de apuração compreendidos nos de 2013 a 2015.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de Auto de Infração em que a Fiscalização promoveu glosa de créditos de IPI aproveitados pela atuada, oriundos da aquisição de kits/concentrados para a fabricação de bebidas (refrigerantes). Em resumo, alegou a Fiscalização ter havido erro de classificação fiscal dos referidos “concentrados”. Referidos

produtos não se classificariam no código 2106.90.10 da TIPI, mas em classificações próprias para cada componente.

Além disso, em outro Auto de Infração, a Fiscalização exige multa pela apresentação de EFD com informações inexatas.

As infrações apuradas se referem ao período de 31/12/2013 a 31/12/2015.

Em resumo, temos o seguinte resultado da Fiscalização:

(i) glosar a alíquota de IPI utilizada para calcular os créditos de IPI e os próprios créditos de IPI aproveitados pela IMPUGNANTE, no período de dezembro de 2013 a dezembro de 2015, relativos à aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI;

(ii) exigir o imposto que supostamente teria deixado de ser recolhido em razão desse creditamento;

(iii) exigir multa de ofício de 75% referente ao período de dezembro de 2013 a fevereiro de 2015 e multa qualificada de 150% referente ao período de março de 2015 a dezembro de 2015; e

(iv) exigir multa de 3% sobre o valor da operação de entrada dos concentrados isentos para refrigerantes, em razão de suposto descumprimento de obrigação acessória, referente ao período de dezembro de 2013 a março de 2014 e março de 2015 a dezembro de 2015.

Inconformada, a autuada apresentou Impugnação onde constam vários argumentos utilizados para defender a improcedência da glosa de créditos de IPI ou, ao menos, para afastar, no todo ou em parte, as penalidades e os acréscimos legais nele exigidos:

1) Não responsabilidade da Impugnante (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;

2) Alteração de critério jurídico em desconformidade com a lei;

3) Competência da Suframa para definir a classificação fiscal do concentrado;

4) Utilização, pela Impugnante da correta classificação fiscal (a mesma que utilizada pela Suframa); Improcedência da classificação fiscal defendida pela Fiscalização;

5) Direito ao crédito de IPI com base no art. 95, III, do RIPI 2010 e no art. 81, II, do RIPI/2010;

- 6) *Direito ao crédito do IPI com base na coisa julgada no MSC n.º 91.0047783-4;*
- 7) *Impossibilidade de Exigência de Multa, Juros de Mora e Correção Monetária; e 8) Impossibilidade de imposição de multa pela apresentação da ED com informações inexatas;*
- 9) *Inaplicabilidade de multa qualificada;*
- 10) *Necessária aplicação do art. 112 do CTN;*
- 11) *Improcedência da Exigência de Juros sobre a Multa de Ofício.*

Remetidos os autos para julgamento, foi proposta diligência para que se esclarecesse o fato de haver menção, no Auto de Infração, a três Termos de Verificação Fiscal quando, aparentemente, o processo abrangia apenas um.

A Fiscalização esclareceu tratar-se de mero equívoco a menção a três Termos de Verificação Fiscal, confirmando a existência de apenas um.

A autuada, em sua manifestação, declarou-se ciente da existência de apenas um Termo de Verificação Fiscal e, ainda, apresentou extenso arrazoado com intuito de apresentar fatos novos (fls. 956 e seguintes).

É o Relatório, no essencial.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora julgou procedente em parte a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/JFA n.º 09-068.813, de 29/11/2018 (fls. 1154 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

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

PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZFM. ILEGITIMIDADE DE CRÉDITOS DE IPI. GLOSA.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, se o estabelecimento fornecedor, embora se localize na Amazônia Ocidental e apresente projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Seja por falta de previsão legal, por falta de autorização judicial, ou, ainda, pelo descumprimento de requisitos para a fruição, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos sob o fundamento do preceito veiculado no art. 81,II, do RIPI/2010, produzidos na ZFM.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

A constatação e demonstração de que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários afasta a classificação pretendida pela interessada e adotada pelo fornecedor dos insumos como produto único e conduz, pela aplicação das regras gerais de interpretação, à adoção da classificação fiscal de cada um dos componentes desses kits no código próprio da TIPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO ANTERIOR. NÃO OCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária. Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1541 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados na sua impugnação.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADES E JUROS DE MORA. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, ante a inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte. Ainda mais se os efeitos do alegado ato administrativo restringem-se ao âmbito da competência legal e da área de atuação atribuída àquele Órgão (no caso a Suframa), tendo validade e eficácia para os fins a que se destinam, dentre os quais não se inclui a classificação fiscal.

EFD. OMISSÕES E INEXATIDÕES. MULTA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CABIMENTO.

Demonstrados os erros e omissões na Escrituração Fiscal Digital, cabível a aplicação da multa de que trata 57, III, a, da Medida Provisória 2.158/2001.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO INOCORRÊNCIA.

Os erros de escrituração apontados pela Fiscalização não configuram as hipóteses de que tratam os arts. 71 ou 72 (nem do 73) da Lei nº 4.502/64. Portanto, inaplicável a duplicação da penalidade por estarem ausentes os pressupostos que ensejariam tal possibilidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do valor exonerado, a DRJ recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1200 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, apresenta os seguintes argumentos, *grosso modo* idênticos aos que já constaram de sua impugnação:

I - Não responsabilidade da Impugnante (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;

II - Alteração de critério jurídico;

III – Da natureza do concentrado elaborado pela Recofarma – produto único;

IV - Competência da Suframa para definir a classificação fiscal do concentrado;

V – Classificação fiscal dos concentrados para bebidas alcoólicas definidas pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e NESH;

VI – Da ilegalidade do auto: a) ausência de arbitramento; b) falta de provas para embasar a autuação;

VII – Do Direito ao crédito de IPI relativo à isenção do art. 9º do Decreto-Lei n 288/67 - Da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo - MSC nº 91.0047783- 4;

VIII – Do Direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.455/76;

IX – Da Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;

X - Da Impossibilidade de exigência de multa qualificada;

XI – Da inaplicabilidade de imposição de multa pela apresentação da ED com informações inexatas;

XII – Do suposto equívoco quanto à forma de escrituração das notas fiscais de venda dos concentrados para bebidas não alcoólicas;

XIII – Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1344 e ss.).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração para a cobrança de IPI e consectários legais. Em síntese, a fiscalização glosou créditos oriundos da aquisição de kits/concentrados para a fabricação de bebidas (refrigerantes), uma vez que, segundo afirma, houve erro de classificação fiscal dos referidos “concentrados” (tais produtos não se classificariam no código 2106.90.10 da TIPI, mas em classificações próprias para cada componente).

Vê-se, pois, que a questão de fundo – o erro de classificação fiscal dos kits/concentrados utilizados na produção de refrigerantes – não é nova no CARF, sequer nesta Turma é. Já a debatemos noutras oportunidades, quando firmamos o entendimento, por maioria de votos, de que a classificação fiscal para os itens dos concentrados vendidos em kits deve ser feita de forma individualizada para cada item, sendo tal regra válida para todos os países signatários da Convenção do Sistema Harmonizado - SH do CCA/OMA.

E foi assim que entendeu a DRJ, de modo que passamos a transcrever os fundamentos do acórdão recorrido e adotá-los como razão de decidir do presente voto, mas a respeito dos quais faremos, ao seu final, algumas considerações, que reforçarão o entendimento nele esposado:

Da alegada falta de responsabilidade da autuada pelo erro de classificação fiscal

Argumenta a Impugnante que não tinha a obrigação de verificar a regularidade da classificação fiscal indicada na Nota Fiscal para o “concentrado”. Que os créditos de IPI, objeto dos autos de infração em julgamento, foram apurados sob a vigência da Lei nº 4.502/64 e do RIPI/2010 (art. 327¹), que, diferentemente dos RIPIs anteriores (até o editado em 1979) não impõem a obrigação de o adquirente examinar a classificação fiscal do produto indicada na nota fiscal. E como a classificação dos “concentrados” na posição 2106.90.10 “Ex. 01” foi definida pela fornecedora do “concentrado”, não há qualquer infração praticada pela Impugnante, ao aceitar tal classificação fiscal e utilizar a respectiva alíquota para calcular o crédito de IPI isento, consistindo este procedimento em um ato lícito. Em suma, argumenta que não pode o Fisco glosar a alíquota do crédito de IPI decorrente da aquisição do “concentrado” fundado em suposto erro da classificação fiscal efetuada pela fornecedora RECOFARMA, “*porque nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal*”. A improcedência do argumento salta aos olhos. É que não se pode aceitar que a adquirente de produtos que seriam capazes, na sua visão, de gerar créditos de IPI bastante vultosos não merecessem qualquer tipo de conferência quanto à correção de descrição e classificação fiscal.

Aliás, tal obrigação, embora não estabelecida como obrigação acessória autônoma, jamais deixou de frequentar o rol de obrigações a que o adquirente está vinculado. É evidente que uma interpretação sistemática

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

das regras do Regulamento não pode levar a outra conclusão. Vejamos algumas delas:

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 3o;

Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterà:

(...)IV - no quadro "Dados do Produto": (...)c) a classificação fiscal dos produtos por Posição, Subposição, item e subitem da TIPI (oito dígitos);

(...)Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

*Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, **bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento.***

(...)Art. 407. A nota fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:

(...)XII - no destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade;

(...)

Ora, a classificação fiscal do produto e, portanto, a alíquota aplicável são elementos de fundamental importância tanto para o cálculo do imposto quanto do crédito a que faz jus o adquirente.

Verificando o adquirente que esses dados estão incorretos, o que pode acarretar a prática de infração, não deveria ele informar ao fornecedor para que haja correção do erro? A resposta só pode ser positiva.

Curioso é ver a proteção à boa-fé ser levada assim tão longe, como faz a Impugnante. Se é certo que a boa-fé deve ser uma regra geral de conduta, não é menos certo que não se podem nela escorar aqueles que agem sem a diligência devida.

No caso que ora se analisa, está em discussão vultoso crédito presumido de IPI. Bastaria para o adquirente simplesmente adotar a alíquota utilizada pelo fornecedor, sem maiores cuidados? Simplesmente porque o fornecedor utilizou

determinada alíquota está definido de forma cabal que o adquirente deve fazer o mesmo, ainda que haja erro na alíquota utilizada?

Não parece razoável. E, além disso, não é essa a conclusão que resulta da interpretação sistemática das próprias regras do Regulamento do IPI, acima citadas.

Ao contrário do que alega a Impugnante, não é o fato de constar indicada nas notas fiscais do fornecedor a saída com a isenção de que trata o art. 82, III, do RIPI/2002 [ou art. 95, III, do RIPI/2010] que garantirá ao adquirente o direito à manutenção e utilização do crédito do IPI, como se devido fosse, na aquisição do referido produto. É a subsunção à norma isentiva que garante tal direito. Nada além disso.

De se esclarecer, por oportuno, que o ponto controvertido não diz respeito a aspectos formais da nota fiscal, mas a questão de mérito da classificação fiscal adotada. E é claro que não está em discussão a idoneidade dos documentos fiscais de venda da Recofarma para a Impugnante.

Portanto, é sim a Impugnante responsável por zelar pela correta classificação fiscal dos produtos que adquire, sobretudo quando tais aquisições são utilizadas para o cálculo de crédito incentivado de IPI. Nessa linha, teria sido prudente que fossem manejados os instrumentos da consulta à RFB. É evidente que a Impugnante (ou a Recofarma) não seria obrigada a formular uma consulta à RFB. Mas, não fazendo isso, isto é, não tendo se acautelado, deve assumir o ônus decorrente do uso de classificação inadequada pelo fornecedor e dos efeitos dela decorrentes.

A adoção de classificação fiscal inadequada é, claramente, infração fiscal. E, nesse caso, opera íntegro o art. 136 do CTN:

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

Correto, portanto, o questionamento da classificação fiscal pelo Fisco por não se adequar ao produto adquirido, dada a sua interferência direta no crédito incentivado escriturado cuja glosa foi realizada no procedimento de verificação fiscal.

Alegação de Alteração de Critério Jurídico

Argumenta a Impugnante que sempre calculou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de “concentrados” isentos com base na alíquota prevista na TIPI para o código 2106.90.10 Ex 01 e essa alíquota sempre foi aceita.

Apesar disso, a Impugnante argumenta que sofreu a autuação de que se trata por não ter reconhecido, pela Fiscalização, o direito de utilizar a alíquota do IPI de 20% para calcular o crédito do imposto sob o novo fundamento de que a classificação fiscal do “concentrado” não seria no código 2106.90.10 Ex 01 (alíquota de 20% de IPI) porque sua classificação fiscal na TIPI seria, na verdade, no código 2106.90.10 (alíquota zero de IPI).

Segundo a Impugnante, esse novo critério jurídico teria sido introduzido quando da lavratura do Auto de Infração contra a Recofarma (em

22/02/2014), quando foi questionada, pela primeira vez, a classificação fiscal do “concentrado”. Por essa razão, esse novo critério jurídico não poderia, segundo afirma a Impugnante, alcançar fatos geradores anteriores a 22/02/2014.

Tal raciocínio estaria em perfeita harmonia com o entendimento fixado no REsp nº 1.130.545-RJ e REsp nº 412.904-SC. Ademais, a própria PGFN teria adotado a classificação fiscal defendida pela Impugnante, conforme Parecer PGFN nº 405/2003.

Não se pode aceitar o raciocínio desenvolvido pela Impugnante.

A conduta da Administração (e não apenas em sede tributária) sinaliza, para o administrado, uma certa linha de ação.

Isso é reiteradamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência.

Mas há que se colocar o instituto em seu devido lugar, porque, certamente, não deverá ser aplicado da mesma maneira em todos os casos.

De fato, a proteção da confiança legítima do contribuinte merece toda a atenção, mas daí não se pode concluir que o silêncio da Autoridade Fiscal acerca de determinado aspecto da conduta do contribuinte possa levar, sempre, à consequência de se configurar uma prática reiteradamente observada pela Administração Tributária.

A prática reiterada deve observar, certamente, a legalidade e possuir razoável grau de estabilidade.

Em sede de exigência tributária, em que se manejam complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade se se pudesse aceitar a tese desenvolvida pela Impugnante. Em princípio, parece inegável haver a necessidade de um pronunciamento da Administração como condição para que se possa considerar estabelecido um critério jurídico.

Se assim não fosse, seria exigido da Fiscalização que se manifestasse, em procedimento fiscal, sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte porque, se não se pronunciasse sobre algum desses aspectos, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico.

E tal consequência, certamente, não convém, porque qualquer ação do Fisco que apurasse uma determinada infração fiscal que, até então, não tivesse sido trazida a debate (em procedimentos fiscais anteriores) poderia ser caracterizada como alteração de critério jurídico. Claramente, essa seria uma visão exagerada e exorbitaria dos objetivos do dispositivo legal de proteção da confiança legítima.

Não se pode imaginar que a aplicação do dispositivo – que protege, em última análise, a boa fé – possa se confrontar com a obrigação legal da Administração Tributária de zelar pelo correto cumprimento da norma.

Além disso, a conclusão defendida pela Impugnante resultaria em enormes dificuldades para o desenvolvimento das atividades de fiscalização. Lembre-se que praticamente todas as ações de fiscalização, relativamente aos “tributos por

homologação” são realizadas *a posteriori*. Em rigor, se prevalecesse tal entendimento, toda e qualquer ação fiscal poderia trazer embutida alteração de critério jurídico.

Especificamente no que se refere à classificação fiscal de mercadorias, a necessária estabilidade na aplicação da norma apta a criar um critério jurídico somente pode ser atingida, dada a especificidade da matéria, pelo pronunciamento da Administração.

Daí se conclui que o mero silêncio da Fiscalização, sobretudo em matéria de classificação fiscal, de elevado potencial de complexidade, não poderá ter o efeito desejado pela Impugnante.

Não custa lembrar que o art. 146 do CTN não tem aplicação ao presente caso, porque trata de limites impostos à revisão de lançamento já efetuado. Além de já ter sido explicado que não houve a fixação de critério jurídico, é fato que a Fiscalização não está a revisar lançamento.

Aliás, neste ponto, é oportuna uma palavra sobre a afirmação que faz a Impugnante no sentido de que lançamentos anteriormente efetuados poderiam ser o marco inicial do novo critério jurídico.

É bastante discutível a tese de que o ato administrativo de lançamento se preste à fixação de entendimentos da Administração Tributária. Primeiro, porque há um percurso para seguir até que se torne definitivo em sede administrativa; segundo, porque tal ato administrativo (ainda que definitivo) não se reveste da robustez necessária para a fixação de entendimento administrativo, sobretudo porque não possibilita o conhecimento geral sobre a matéria.

Quanto ao Parecer PGFN 405/2003, cabe lembrar que foi aprovado pelo Exmo Sr. Ministro de Estado da Fazenda (Despacho de 24/03/2003) e publicado no Diário Oficial da União (DOU) em 26/03/2003 e, portanto, tem efeito vinculante para a RFB. Mas esse fato não lança qualquer constrangimento ao entendimento que se deseja construir no presente voto.

É que não se pode defender que um Parecer da PGFN, que abordou o aspecto da classificação fiscal apenas tangencialmente, pudesse criar critério jurídico a respeito do assunto. E isso por duas razões básicas: primeiro, porque o cerne da disputa judicial em torno do qual foi elaborado tal parecer não tocava a questão da classificação fiscal do produto; segundo, porque não se insere entre as atribuições da PGFN a de determinar a classificação fiscal de produtos em sede administrativa, a não ser que fosse sua intenção emitir opinião sobre o assunto que, em seguida, fosse aprovada pelo Ministro da Fazenda.

Aliás, a falta de interesse em definir a questão da classificação fiscal resulta clara até mesmo pela linguagem utilizada no citado Parecer. De fato, é impensável entender como vinculante um entendimento em cuja formulação utiliza-se a expressão “digamos”. Ora, a utilização de tal expressão, longe de querer determinar a classificação, mostra que se quer passar ao largo desse assunto, em atenção à tese que realmente é discutida: o direito ao crédito do IPI como se devido fosse.

Dessa maneira, a citação da PGFN deve ser utilizada nos exatos limites que possui, ou seja, como algo absolutamente fora da lide analisada.

Vejamos as conclusões do citado Parecer PGFN nº 405/2003:

120. Ante o exposto, forte nos fundamentos constitucionais e infra, concluo:

1) a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da "não-cumulatividade". Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade incontestada, porque manifestada expressamente. Tal diretriz vem desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, até a vigente Carta da República, de 1988.

2) a definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da "intangibilidade da ordem constitucional". 3) entre os métodos, ou critérios, que orientam a "não-cumulatividade", quais sejam, "imposto sobre imposto", "base sobre base" e a "teoria do valor acrescido" (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério "imposto sobre imposto" sob a forma de lançamento a crédito pelas "entradas" e a débito pelas "saídas". O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação.

4) destarte, é errônea, data vênua, a interpretação, mantida por alguns, sobre a "teoria do valor acrescido", segundo a qual deve ser tributado o "valor acrescido". Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu: "O princípio constitucional da não-cumulatividade, consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas razões anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido."

5) sobre tal resolução, manifestou-se, posteriormente, seu coordenador-geral, o Prof. Ives Gandra da Silva Martins: 13 "O 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária, que coordenamos, dedicou sua terceira questão à teoria do valor acrescido, indagando aos 14 juristas convidados para dissertarem sobre o tema e às duas centenas de tributaristas nacionais, se comporia ou não a hipótese de incidência do ICM (Cadernos de Pesquisas Tributárias, n. 3, "O fato Gerador do ICM", Ed. Resenha Tributária), tendo o Plenário decidido que o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM (Cadernos de Pesquisas Tributárias, n. 4, p. 642), entendendo-o, portanto, como mera técnica de arrecadação."

6) se assim é, também sob este aspecto não é possível viabilizar o crédito do IPI, incidente sobre os insumos tributados à alíquota zero, objeto da operação A-B.

7) o CTN (art. 49), explicita a definição que a CF deu à técnica da não-cumulatividade, dispositivo jamais criticado pela doutrina. Tampouco declarado inconstitucional pela Colenda Suprema Corte, ou, mesmo, contestado, efetivamente, nos Tribunais.

8) a Legislação do IPI, quanto à alíquota zero (0%), ao estabelecer que "o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero" (Lei 9.493/97), mantém conformidade tanto com o CTN (art. 48 e 49), quanto com a CF (art. 153, IV, § 1º, § 3º, I e II).

9) se a matéria comporta duas ou mais interpretações, todas razoáveis (Kelsen), embora desnecessário este recurso (em face deste conjunto destas conclusões), é

cabível o critério de "interpretação conforme à Constituição", prestigiando-se o princípio da legalidade, ou seja, reconhecendo-se a constitucionalidade da legislação do IPI (que prevê a tributação à alíquota zero, e não permitindo outra alíquota, em substituição a "zero", para fins de crédito).

10) alíquota zero e isenção são institutos distintos, quer na CF, quer no CTN ou na Legislação do IPI. Se assim é, podem apresentar efeitos tributários distintos, de conformidade com as respectivas leis de regência, mantendo conformidade à Constituição.

11) o em. Ministro Nelson Jobim, da Suprema Corte, leciona que uma das formas para demonstrar a falsidade da interpretação é mostrar os seus resultados (RE 227.832-1/PR, DJU 28-06-02, p. 93 RDDT vol. 88, p. 153, linhas 36 e 37).

12) demonstramos, através de exemplos práticos, que o não-direito ao crédito "presumido" do IPI, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, não ofende à técnica da não-cumulatividade.

13) o Supremo Tribunal Federal, por ambas as Turmas, não só examinou casos de alíquota zero nas importações, como, também, estendeu o conceito às operações internas, indeferindo pedido de direito ao crédito presumido, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ao decidir que: "na isenção emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído". 14) apesar das eventuais dúvidas que tal entendimento possa ocasionar, Ruy Barbosa Nogueira e Gilberto de Ulhôa Canto asseveram que a Suprema Corte orientou-se nesse sentido.

15) mesmo antes da EC nº 3, de 1993, que deu nova redação ao § 6º do art. 150, CF/88, a isenção somente poderia ser concedida através de lei (CF/88, art. 151, III; CTN, art. 176; CF/88, art. 6º, na redação dada pela EC 3/93). A respeito, o STF pronunciou-se expressamente (RE 109.047, fls. 409).

16) o Regulamento do IPI, e a Tabela do IPI, são importantes instrumentos, a que recorre o Poder Executivo, para o fim de "atingir os objetivos da política econômica governamental" (DL 1.199/71, art. 4º). A não permissibilidade do crédito presumido, na alíquota zero, situa-se no bojo dessa política, que guarda constitucionalidade (dispositivo que jamais foi contestado).

17) em face da ausência de alíquota "positiva" (na operação A-B), não pode ser tomada de empréstimo a alíquota da operação subsequente (B-C), pois a tanto a Constituição não autoriza (art. 153, § 3º, II), tampouco o CTN (art. 49) ou a Legislação do IPI. Não pode, tal ausência, ser suprida pelo Juiz.

18) enfim, na aquisição de insumos tributados à alíquota "zero", destinados à industrialização e subsequente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI "cobrado" corresponde a "0%", não proporcionando direito ao crédito "presumido". 19) este critério encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1988 (art. 153, § 3º, II), no Código Tributário Nacional (artigos 48 e 49), e na legislação do IPI (Decreto-lei nº 1.199/71, art. 4º; Lei nº 9.493/97, art. 13; Lei 10.451/02, arts. 6º e 7º; RIPI e TIPI).

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

É o parecer, que submeto à consideração superior. PROCURADORIA-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL/SP, 12 de março de 2003. VITTORIO CASSONE Procurador da Fazenda Nacional.

Como se vê, nada há a respeito da classificação fiscal do “concentrado”. Portanto, não há como prosperar a tese de que a PGFN teria fixado a classificação fiscal do referido produto.

A propósito do REsp n.º 1.130.545-RJ, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo em 22.02.2011, e, do REsp n.º 412.904-SC – é de se dizer, quanto ao primeiro, i) que não se aplica ao presente caso, haja vista que não houve revisão de lançamento (mas lançamento do IPI devido relativo a períodos de apuração que não haviam sido objeto de auditoria fiscal), nem erro (de fato ou de direito), nem fixação de critério; ii) a tese de que trata o julgado é no sentido de que se a administração tributária já tiver fixado determinado entendimento e o tiver utilizado para fundamentar o lançamento, seria impossível utilizar entendimento diverso para rever o lançamento antes efetuado, ainda que tal alteração de critério decorresse de erro de direito.

Quanto ao segundo julgado, que fixou entendimento de que a alteração de classificação fiscal em revisão aduaneira consistiria em mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146, do CTN, este é, de fato, o entendimento dominante no STJ. Mas é possível discordar da tese manifestada no julgado como se vê no recente Acórdão do CARF n.º 3403002.782, da lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Da revisão aduaneira

A recorrente sustenta ainda que há impossibilidade de reclassificação de mercadorias por mudança de critério jurídico, ocorrendo ofensa aos arts. 145, III, 146 e 149 do CTN. Tais artigos dispõem:

(...)Já tivemos a oportunidade de externar entendimento em relação a tema em artigo publicado em 2012. Aproveita-se para reproduzir excerto de tal estudo, plenamente aplicável ao caso aqui analisado:

*“O art. 638 do Regulamento Aduaneiro, com base no art. 54 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com a redação com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, estabelece que **revisão aduaneira** ‘é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação’.*

A revisão aduaneira assume crescente importância, na medida em que se está selecionando para conferência aduaneira, no despacho, um percentual cada vez menor de declarações de importação. Chega-se até a cogitar a impropriedade da denominação do instituto, visto que o termo “revisão” sugere que já tenha havido uma primeira análise, o que nem sempre ocorre nas importações. No canal verde, por exemplo, sequer houve verificação da mercadoria ou exame documental; no amarelo, não ocorreu a verificação da mercadoria; e, mesmo no vermelho, pode ser que a verificação, feita por amostragem, não tenha abarcado especificamente o tópico que venha a ser discutido futuramente em procedimento de “revisão” aduaneira.

Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo fisco.

São numerosas as reclassificações de mercadorias desembaraçadas em canal verde (ou seja, sem qualquer intervenção humana). É de se acrescentar que nos presentes autos sequer se menciona em quais canais de conferência foi a mercadoria desembaraçada, e tal matéria não é objeto de controvérsia específica, alegando a recorrente (fl. 3619) simplesmente ‘erro de direito’ para todas as mercadorias importadas mencionadas no auto de infração combatido.

O imposto de importação é tributo sujeito a ‘lançamento por homologação’. O sujeito passivo (em regra, o importador) detalha em uma DI (declaração de importação) as mercadorias que está importando, suas classificações e seus valores, entre outras informações, e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é então sujeita a conferência, podendo ser desembaraçada em canal verde (sem qualquer ato da autoridade fiscal), amarelo (com verificação apenas dos documentos), vermelho (com verificação dos documentos e da mercadoria, por amostragem), ou cinza (com procedimento especial de controle aduaneiro).

É míope e desconectada da realidade do comércio internacional a visão de que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o crédito tributário. O crédito tributário é coadjuvante nesse processo, exatamente porque pode ser exigido pelo prazo previsto no Código Tributário Nacional, mediante revisão aduaneira.

É difícil libertar-se da vetusta cultura de uma Aduana voltada quase que exclusivamente à arrecadação, mas temos que encarar os desafios que o cenário atual apresenta. Nem sempre a alteração de classificação fiscal tem por escopo correção do tratamento tributário. São frequentes as reclassificações de mercadorias com reflexos não tributários, que implicam um código tarifário correto de mesma alíquota que o incorretamente indicado pelo declarante, como nos presentes autos (ou até de alíquota menor, gerando restituição). Aqueles com visão exclusivamente tributarista perguntariam a motivação que leva a efetuar uma reclassificação se a alíquota é a mesma. A resposta: pode ser que para uma das classificações haja restrições à importação, ou afetação do critério de seletividade.

Necessário assim desconectar o desembaraço aduaneiro da homologação do “autolancamento”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal **homologação ocorre apenas: a) com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou b) com o decurso de prazo (homologação tácita)**. Nesse sentido recente decisão unanimemente acordada por esta terceira turma.

O fato de ter sido desembaraçada mercadoria, admitindo-se a classificação fiscal declarada pelo importador (seja por concordância, seja por sequer o fisco tê-la analisado), de forma alguma obsta a revisão de tal classificação, a menos que tenha havido efetiva modificação de critério jurídico. O erro na classificação ou no detalhamento da mercadoria pode e deve ser revisto pela autoridade aduaneira. O que esta não pode é alterar seu entendimento oficial e

generalizado sobre a classificação de determinado produto e querer retroagir a nova interpretação a casos pretéritos.

No presente processo, não havia qualquer entendimento oficial e generalizado sobre a classificação das mercadorias, não havendo que se falar em “mudança de critério jurídico”, ou mesmo em “erro de direito”, como sustentado pela recorrente.

Assim, como se concluiu no artigo aqui referido, a súmula 227 do TFR tem teor irretocável: em nome da segurança jurídica, não há argumento que fragilize a afirmação de que “a mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento”. O problema é aplicar tal súmula em casos nos quais não houve necessariamente lançamento nem homologação, como o presente.

Aí está a questão da revisão aduaneira colocada em seus devidos termos. O mesmo entendimento deve ser aplicado, *mutatis mutandis*, ao presente caso. E assim, podemos também repetir que, no presente processo, não havia qualquer entendimento oficial e generalizado sobre a classificação das mercadorias, não havendo que se falar em “mudança de critério jurídico”, ou mesmo em “erro de direito”, como sustentado pela Impugnante.

Portanto, resta plenamente demonstrada a regularidade do Auto de Infração, não merecendo acato a alegação de alteração de critério jurídico.

Competência da SUFRAMA para definir a Classificação Fiscal

Alega a impugnante que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não detém a competência exclusiva para definir a classificação fiscal de produto; que é inerente à competência da SUFRAMA para aprovação do PPB a definição do produto, o que equivale, para fins do IPI, à sua classificação fiscal; tratando-se a SUFRAMA de órgão técnico, deve prevalecer a classificação dada por ela, em razão do seu conhecimento específico. Em favor da sua tese reproduz trecho do Anexo I do Decreto nº 7.139, de 29/03/2010.

Acrescenta que, no exercício efetivo de sua competência e por intermédio da Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, a SUFRAMA aprovou o projeto industrial da RECOFARMA para fruição dos benefícios fiscais do art. 9º do DL nº 288/67 e do art. 6º do DL nº 1.435/75 em relação ao produto por ela fabricado, caracterizado como concentrado para refrigerantes, consistente em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado, podendo, inclusive, ser entregue desmembrado em partes/kits sem desnaturar a sua condição de produto único (concentrado) classificado na posição 2106.90.10 EX 01 da TIPI.

É fato que compete à SUFRAMA a aprovação dos projetos industriais de empresas que pretendem usufruir dos benefícios fiscais de isenção na área da ZFM e Amazônia Ocidental, caracterizando os produtos e respectivos PPBs, assim como identificando os respectivos benefícios fiscais pretendidos e emitindo os atos de sua alçada, que gozam de presunção de legalidade e legitimidade para os fins a que se destinam. Entretanto, a caracterização do produto no ato da SUFRAMA não define nem estabelece a sua classificação

fiscal, atividade esta de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do Anexo I, Art. 15, inciso XIX, do Decreto nº 7.482/2011².

Logo, no exercício da sua competência, nada impede que a SUFRAMA trate os Kits para a elaboração de “concentrados” para refrigerantes como mercadoria única, situação que não invalida os seus atos para os fins a que se destinam. Entretanto, tal tratamento não pode prevalecer para efeito de definir a classificação fiscal do produto, tarefa que, como visto, tem a competência para execução das atividades a ela inerentes atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Não é sem razão que o Decreto nº 70.235/72 (que regula o Processo Administrativo Fiscal) reserva à Coordenação-Geral de Tributação, integrante da estrutura da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a competência para decidir acerca dos processos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias.

No mesmo sentido do entendimento manifestado no presente voto, reproduz-se, a seguir, a título ilustrativo, fragmento de recente julgamento realizado pelo CARF através do Acórdão nº 3402-00.3800, de 26/01/2016:

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

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

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

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

² “ANEXO I

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

.....

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

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei n.º 4.502, de 1964, art. 91, e Lei n.º 11.457, de 2007, art. 2o).

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

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 94).

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

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

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

Como consta no Parecer Técnico n.º 224/2007, que integra a Resolução do CAS n.º 298/2007, a SUFRAMA tomou como base para sua análise “a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”. No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei n.º 8.918, de 1994. E o Decreto n.º 6.871, de 2009, que regulamentou a Lei n.º 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que “(...) o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”. A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que uma “parte de concentrado” (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola) não pode ser enquadrada no “Ex 01” do código 2106.90.10.

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL n.º 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

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

Como se viu, não se trata, em rigor, de conflito de competência entre Secretaria da Receita Federal do Brasil e Suframa, mas de uma clara divisão de atribuições. Da mesma maneira que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não poderia se manifestar sobre a aprovação de determinado projeto no que se refere às competências legais da Suframa, esta também não pode se imiscuir em aspectos tributários do benefício fiscal.

Ficam afastados, portanto, todos os argumentos apresentados pela Impugnante, no sentido de que a Suframa estabeleceu a classificação fiscal do produto nos atos administrativos por ela editados e que deve a mesma prevalecer. SUFRAMA e Secretaria da Receita Federal do Brasil adotam procedimentos distintos para fins distintos, no âmbito de suas respectivas competências legais, não cabendo àquele Órgão tomar parte nos aspectos tributários do benefício fiscal.

Classificação fiscal dos “concentrados”

Alega a autuada que a Fiscalização subverteu a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, aplicando as regras secundárias (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o “concentrado” para refrigerantes em questão não poderia ter sido classificado na posição 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI/2011, porque seria composto por diversas partes não misturadas, ou seja, não homogeneizadas, nem estaria pronto para uso pelo destinatário do produto, devendo, por isso, ser utilizadas as respectivas classificações fiscais dos componentes do “concentrado” de forma isolada, as quais não dariam o crédito à alíquota de 20%, mas, na sua grande maioria, à alíquota zero.

Além de trazer o histórico do produto ora analisado nas tabelas de classificação, pondera que, ao contrário do que defende a Fiscalização, a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado leva à conclusão de que está correta a classificação fiscal do “concentrado” para refrigerantes na posição 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI/2011, mesma classificação dada pela SUFRAMA.

Entende que deve ser afastada a aplicação da regra de exceção 3 b (que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial), haja vista a existência de posição específica na legislação brasileira para os “concentrados” para refrigerantes, devendo pois, ser aplicada a Regra Geral de Interpretação 1.

Argumenta que a ausência de mistura prévia não significa que os “concentrados” não estejam prontos para uso pelo fabricante do refrigerante e destaca que a própria NESH³ prevê (i) que o “concentrado” pode ser entregue

³ Eis a redação da NESH B, subitem 7, relativo à posição 2106.90:

de forma desmembrada para facilitar o seu transporte e (ii) que, no processo produtivo de fabricação dos refrigerantes, podem ser acrescentados outros insumos, tais como açúcar, água etc.

Afirma que: i) é suficiente para classificação do produto como mercadoria única na referida posição a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado para que todos os demais componentes que a ele se juntem integrem o mesmo produto; ii) a natureza do produto é de "preparações compostas" e, conseqüentemente, de mercadoria única, conforme sempre reconhecido em todas as TIPIs e ora reconhecido pelo item XI da Nota Explicativa, da Regra 3 b); iii) na posição 21.06.90.10, EX. 01 e/ou EX. 02, deve ser levada em consideração a destinação da mercadoria para fins de classificação fiscal; iv) deve prevalecer a classificação dada pela SUFRAMA (órgão técnico competente para definir o PPB, as características técnicas dos concentrados e sua classificação fiscal) em ato administrativo, devendo ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 112 do CTN, que determina a interpretação mais favorável em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.

Registra, ainda, que há outras mercadorias que, da mesma forma que o concentrado para refrigerantes, são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, mas a despeito disso, são classificadas em uma única posição (ex: produtos químicos de que trata a Nota 3 da Seção VI da TIPI; temperos apresentados em frasco de vidro, conforme se vê na coletânea de Pareceres da OMA, editada pela RFB em 2014).

Cumpra de pronto afastar os argumentos da defesa no sentido de que a SUFRAMA e a PGFN estabeleceram a classificação fiscal do concentrado nos termos em que consignado pela Recofarma em suas notas fiscais. Referidas alegações foram objeto de apreciação anteriormente, no presente voto.

Do mesmo modo, cabe ser refutado o argumento de que seria aplicável, ao caso concreto, o art. 112 do CTN, que determina a interpretação mais favorável em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato. Ora, não cabe argumentar que há dúvida acerca da classificação fiscal dos "concentrados" porque o órgão competente para se manifestar sobre a matéria é a própria RFB e não a SUFRAMA, como pretende a autuada. Portanto, inexistente o pressuposto básico de aplicação da norma lembrada pela Impugnante, vale dizer não há dúvida acerca da "capitulação legal do fato". Não se pode aceitar o argumento de que se aplicaria aos "concentrados" a mesma regra aplicável a produtos que são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, mas que, a despeito disso, são classificados em uma única posição. É que isso somente ocorre, como reconhece a própria Impugnante, quando a TIPI estabelece tal situação expressamente, o que não ocorre com os "concentrados". E nem mesmo o

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

entendimento da OMA aplicável aos temperos deve ser aplicado aos concentrados. Vejamos a descrição de tal produto (Coletânea de Pareceres da OMA, item 5, Subposição 2103.90 da TIPI):

5. Produto composto constituído por uma seleção de especiarias, sementes, ervas, frutos, sal e temperos, colocados em frascos de vidro em formato de ampulheta, com cada frasco contendo dois produtos diferentes. Os frascos são apresentados em uma armação metálica especialmente concebida para esse fim.

Os produtos que constituem o conteúdo dos frascos apresentam-se em camadas superpostas, de modo que só se tenha acesso ao produto que está na parte inferior depois de retirado o produto que está na parte superior, não se misturando uns com os outros, tanto pelo fato de o frasco ser em formato de ampulheta, o que impede os ingredientes de se misturarem, quanto pelas dimensões das partículas de alguns ingredientes, tais como folhas de louro inteiras ou canela em bastões. Os produtos contidos em cada frasco distinto são, respectivamente, os seguintes:

(...)Aplicação das RGI 1, 2b), 3b) e 6.

Já se vê que, no exemplo analisado, o conjunto foi forjado de forma a impedir a mistura de seus componentes. Mas, no caso de que se trata no presente processo, adota-se pressuposto diverso. Os componentes adquiridos pela Impugnante serão misturados criteriosamente em seu estabelecimento de forma a obter o concentrado (este sim classificado no código 2106.90.10 da TIPI).

Cabe lembrar, ainda, 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. O concentrado, após a diluição, transforma-se na bebida.

Nessa linha, não há como aceitar que a operação de diluição abrangeria o acréscimo, além do líquido acrescentado a fim de diminuir a concentração, de ingredientes diversos, em operações realizadas em qualquer etapa do processo produtivo. E nem se alegue que as NESH admitem, nessa fase do processo (diluição), incluir a realização de tratamento complementar. Referido tratamento complementar pode ser explicado pelo fato de que as substâncias citadas no item 7 das NESH da posição 21.06 da TIPI) podem ser adicionadas no momento da obtenção da bebida, não integrando a preparação classificada na posição 21.06 da TIPI. As substâncias que podem ser adicionadas neste momento, por exemplo, o gás carbônico ou o açúcar, podem sê-lo até mesmo pelo consumidor final.

Diferente é o que ocorre com extrato e aditivos: a mistura desses insumos não ocorre na etapa final do processo produtivo, mas sim em uma etapa intermediária (etapa esta que é a mais importante do processo produtivo) o que deixa ainda mais evidente que os insumos adquiridos pelo engarrafador não são concentrados com capacidade de diluição. E tal mistura dos componentes – da qual resulta o concentrado classificado no código 2106.90.10 da TIPI - ocorre dentro do estabelecimento da Impugnante e se caracteriza como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do

produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

(...)Tudo isso permite a conclusão de que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 trata de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais, por diluição, deveriam produzir o refrigerante. Não é o caso dos “concentrados” adquiridos pela Impugnante, pois estes são conjuntos de ingredientes, cada um na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso pelo adquirente.

No mais e especificamente no que se refere ainda à classificação fiscal dos ditos “concentrados”, constituídos pela reunião de diversas partes/kits, adoto como razões de decidir os fundamentos expendidos no ACÓRDÃO Nº 01-32.548, de 23/02/2016, da DRJ/BEL, por ocasião do julgamento do processo nº 11080.732960/2014-10, no qual figura como interessada a RECOFARMA e se analisou matéria idêntica. Passo à transcrição:

Nos termos do art. 16 do RIPI/2002, reproduzido pelo art. 16 do RIPI/2010, a classificação de mercadorias no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC).

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é método internacional de classificação de mercadorias, fundado em estrutura de códigos e descrições respectivas. Os códigos do aludido Sistema são formados por seis dígitos, os quais, por meio de ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o grau de sofisticação das mercadorias, permitem sejam atendidas as especificidades dos produtos a serem classificados, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação.

Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai adotam, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que tem por base o SH. Assim, dos oito dígitos componentes da NCM, os seis primeiros são formados pelo SH, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.

Determinam as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado:

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

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

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

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

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

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

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

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

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

a) Os estojos para câmeras fotográficas, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

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

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na

acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

De seu turno, dispõem as Regras Gerais Complementares:

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

2. (RGC-2) As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.

Ou seja, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em uma posição da tabela, em conformidade com o texto desta posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos, como acima visto, referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL, cuja eleição segue as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

A Regra n. 3 incide quando pareça que a mercadoria possa restar classificada em duas ou mais posições, enquanto a Regra n. 4 contempla hipótese onde as mercadorias não possam ser classificadas por aplicação das regras de números 1 a 3. Já a Regra n. 5 recai sobre mercadorias nela especificadas.

Na espécie, reconhecendo a multiplicidade de produtos reunidos sob o denominado “concentrado” da marca de bebida a que se destina, alega a impugnante que tal condição não impediria a caracterização como produto individualizado, sujeito à classificação própria.

Entende que diferentes ingredientes, integrantes de conjunto comercializado em embalagens individuais, deveriam ser enquadrados sob código de classificação destinado à preparação composta, qual seja, repita-se, “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” (2106.90.10 – Ex 1). A prática dever-se-ia a razões físico-químicas, restando à realidade tributária, supostamente, ater-se à realidade econômica e mercadológica dos contribuintes.

Discorda-se da impugnante.

De início, salta aos olhos o fato de as fábricas de bebidas do chamado “Sistema Coca-Cola”, consoante observado pelas autoridades fiscais, chamarem de “concentrado” matérias-primas e produtos intermediários do precitado concentrado como se fossem o próprio. A par da prática comercial, o fenômeno, registre-se desde logo, não encontra amparo em sede jurídica ou fenomênica. No primeiro caso, em vista da inexistência de norma a fazer nascer a ficção jurídica almejada pela fiscalizada; no segundo, em respeito ao obstáculo

semântico que impede seja chamado de preparação o que não decorre de um processo de preparo, mistura, processamento, transformação, etc.

Incontroverso que os produtos reunidos pela autuada sob o apelido de “concentrado” experimentam a sobredita preparação tão somente por ocasião da elaboração das bebidas em apreço, quando já deixaram a esfera da contribuinte. Permanecem, até então, ocupando, cada qual dos itens mencionados, sua individual embalagem, ao arrepio de qualquer espécie de mistura e ainda distantes, portanto, da condição de pronto para uso.

E não se mostra relevante, para efeito da classificação fiscal buscada pelas autoridades fazendárias, naturalmente, eventual alteração de sabor e perda de propriedades essenciais caso a mistura se desse de forma antecipada, ou seja, nas dependências do estabelecimento industrial da contribuinte. Reconhecer a procedências das razões alinhadas neste sentido não se comunica com a aludida classificação, operação que, de se convir, não fica à mercê das variantes que dado segmento, e o aparato tecnológico ou comercial a ele inerentes, emprestam às mercadorias de que se valem, em prejuízo da universalização da classificação buscada pelo Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Note-se, como bem ressalvado pelos representantes da Fazenda, a contribuinte, em regra, pode comercializar seus produtos da forma que considerar mais conveniente e conferir a eles os nomes que reputar mais adequados. Não pode, contudo, vindicar que a legislação se curve as suas conveniências.

A Regra 2.a) e a Regra 3.b), acima reproduzidas, que mais se aproximam do intento de conferir única classificação fiscal à reunião levada a efeito pela fiscalizada, igualmente, acrescente-se, não socorrem à impugnante.

A título de artigo incompleto ou inacabado, ressalte-se, entende-se aquele produto alvo de interrupção do processo produtivo em dado ponto do referido processo. Os artigos, em consequência, consoante expresso por meio da Regra 2.a), apresentam, no estado em que se encontram, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Tal regra abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

Os ditos “concentrados”, todavia, quando da saída decorrente da venda pela contribuinte realizada, simplesmente não ostentam as características essenciais do artigo completo ou acabado, servindo, inquestionavelmente, no campo das possibilidades, aos mais diversos fins. A “Parte 3” do “Concentrado Coca-Cola Zero” bem ilustra o que se acaba de afirmar, pois, enquanto preparação à base de acesulfame de potássio, aspartame e benzoato de sódio, na forma sólida, constitui preparação adoçante passível de uso nos mais diversos segmentos da indústria alimentícia, não apenas na de bebidas, conforme laudo técnico expedido pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer (fl. 401/402), objeto de controvérsia a ser resolvida posteriormente.

A classificação não pode restar, como já explicitado, ao sabor do destino que a contribuinte confere à mercadoria, de maneira que seja classificado no Ex 1 da NCM 2106.90.10 quando vendido para engarrafadores de bebidas, e em código distinto quando vendido como adoçante para fabricantes de outro produto da indústria alimentícia.

No que respeita ao artigo desmontado ou por montar a que se refere a Regra 2.a), “*Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem*”, conforme Nota Explicativa ao Sistema Harmonizado (NESH) VII à regra em destaque.

À evidência, não se trata dos produtos objeto das vendas da interessada.

Já com relação à Regra 3.b), a Nota Explicativa XI dispõe: “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”. Neste passo, de se sublinhar a equivocada interpretação pela impugnante emprestada à supramencionada Nota Explicativa XI à Regra 3.b). Para a interessada, os “concentrados” por ela produzidos teriam sido contemplados pela referida a fim de evidenciar que os mesmos seriam mercadorias e, como tais, unidades sujeitas à classificação fiscal, com a particularidade de serem constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente.

E se a RGI n. 3 não se aplicaria às mercadorias produzidas pela autuada, a única interpretação possível a considerar o concentrado como unitária mercadoria, alega, seria tê-lo como já constituindo mistura formada pelos seus componentes. A interpretação conduziria à NE X à RGI n. 2, cuja parte final disporia que “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”. Aplicar a RGI n. 1, sustentaria, importaria classificar a mercadoria na posição 21.06 e, sucessivamente, no código 2106.90.10 – Ex 01. A corroborar as conclusões da autuada, restariam anexados o laudo CETEA A130-1/13 e o relatório CETEA 24-2/14.

Desde já, frise-se que o Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA), responsável pelos aludidos relatórios (fls. 690/703), à obviedade, não detém competência legal para promover, em caráter que se pretende terminativo, a classificação fiscal de mercadorias, atribuição sim do ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme facilmente se depreende da legislação tributária.

Ademais, veja-se, não se está, no âmbito do presente processo administrativo fiscal, em busca de interpretação capaz de considerar os chamados “concentrados” como mercadorias unitárias, mas da correta classificação dos produtos sob o abrigo de tal expressão, seja por intermédio de uma única classificação – a exemplo do que pretende a impugnante –, ou através da classificação de cada qual dos produtos envolvidos. É dizer, não se parte da classificação adotada pela contribuinte em busca de interpretação apta a justificá-la, e sim da realidade atinente aos produtos alinhados no presente trabalho de forma a corretamente classificá-los no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Considerar o “concentrado” como já constituindo mistura formada pelos seus componentes, consoante já anotado, é ficção sem qualquer esteio no regramento posto. Restaria, assim, aparentemente, desfazer o equívoco pela impugnante

perpetrado quando da interpretação da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), segundo a qual referida regra não se aplicaria 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.

A clareza solar da Nota Explicativa XI à Regra 3.b) é tamanha que flerta com a qualidade de empeco ao debate em torno dela, para o que se pede nova licença à transcrição: “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”.

Manifesto o intuito de repudiar o exercício classificatório defendido pela impugnante.

Não obstante, no propósito de encerrar qualquer dúvida eventualmente remanescente quanto ao correto entendimento adotado pelas autoridades fiscais diante da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), recorre-se à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira por ocasião da edição da precitada nota explicativa, uma vez suscitada, ainda em 1985, a questão posta aqui.

A documentação em epígrafe, cuja juntada aos autos, na seqüência deste julgado, inclui a respectiva tradução juramentada, evidencia, sem qualquer margem à incerteza, que os componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, não como uma mercadoria única. Trata-se, simplesmente, da ratio da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), em frontal colisão com a tese que a impugnante pretende fazer prosperar.

E não se diga que esta Casa extrapola seu mister ao trazer a lume aludido debate havido no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira. Tal se deu, observe-se, tão apenas no intuito de corroborar entendimento adotado pelas autoridades fiscais – e exaustivamente fundamentado no decorrer do relatório de fls. 321/360 – na materialização da pretensão fazendária. Não inova nas razões, muito menos se revela capaz de ensejar qualquer prejuízo à contribuinte, porquanto diz, *mutatis mutandis*, o que dito pelos autuantes.

Esvaziada de relevância, destarte, a controvérsia estabelecida pela impugnante a propósito de *ruling letter* expedida no âmbito da Customs and Border Protection (Alfândega e Proteção de Fronteiras Estadunidense) a respeito da classificação fiscal de “kits de alimentos” a serem importados com a marca Griddle Stacker™, pelas autoridades fiscais citada no relatório de ação fiscal no intuito de corroborar o entendimento por elas adotado. Se não agrega substancial valor ao rol de fundamentos de que lançaram mão tais autoridades, também não acarreta qualquer prejuízo ao raciocínio que sustenta precitado entendimento, sobejamente defendido ao longo do referido relatório.

Para finalizar, cabe lembrar que o invocado Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) deve ser adotado, nos termos do Decreto 70.235/72, em seus aspectos técnicos. A aplicação das regras de classificação de mercadorias, para fins tributários, é de competência da RFB, como já antes

explicitado. Não é por outra razão que o referido Decreto 70.235/72 determina que a classificação fiscal de mercadorias não é aspecto técnico (art. 30).⁴

Portanto, não cabe o argumento de que Parecer do INT teria fixado a classificação fiscal do “concentrado” pretendida pela Impugnante (bem como a alíquota), posto que tal matéria está na esfera de competência da RFB.

Direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos

Inicialmente, alega a Impugnante que o direito ao crédito de IPI relativo a aquisição de insumos isentos se assenta em duas bases legais: o art. 95, III, do Ripi 2010, e o art. 81, II, do Ripi 2010. Afirma que a própria Fiscalização teria reconhecido essa situação.

Assim sendo, sustenta que, para que fosse efetuada a glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de “concentrados” isentos oriundos da ZFM e elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, seria necessário refutar todos os fundamentos que embasam o direito ao crédito relacionado a cada uma das duas isenções. Entretanto, a autoridade fiscal teria efetuado a glosa com base apenas no entendimento de que a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 não seria aplicável à Impugnante. Portanto, restaria argumento, não impugnado pela autoridade fiscal, suficiente e bastante para a manutenção dos créditos de IP, qual seja, o art. 6º do DL 1.435/75. E, finalmente, caso assim não se entenda, restaria o direito à manutenção do crédito com base no entendimento firmado pelo STF no RE nº 212.484.

O argumento não procede. Na verdade, a Fiscalização apenas noticiou que a base legal do incentivo, informada pela fornecedora do “concentrado” nas notas fiscais eram o art. 95, III, do RIPI/2010, e o art. 81, II, do RIPI/2010. Daí não cabe a conclusão de que a Fiscalização estaria aceitando, implicitamente, que o benefício reconhecido pela Suframa acarretasse o direito ao crédito da Impugnante.

Além disso, o fundamento para a glosa dos créditos de insumos adquiridos (“concentrados”) foi o equívoco na classificação fiscal dos referidos insumos e, conseqüentemente, o equívoco no cálculo do crédito de IPI. Assim, não é correta a afirmação de que “a autoridade fiscal teria efetuado a glosa com base apenas no entendimento de que a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 não seria aplicável à Impugnante”. Embora o erro de classificação fiscal tenha sido o fundamento principal da autuação (item 113 do Termo de Verificação Fiscal), a Fiscalização não deixou de tecer considerações sobre a impossibilidade de apropriação dos créditos com base no art. 237 do RIPI/2010 (itens 14, 97 e 98 do Termo de Verificação Fiscal). Neste particular, não basta que a Suframa tenha reconhecido a aplicação da isenção. A respeito da competência da Suframa e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, lembre-se o que já ficou antes no presente voto. Além disso, cabe lembrar a impossibilidade de ser beneficiado produto que apenas contenha produto de origem regional. A norma é bastante clara no sentido de que o produto que poderá gozar da isenção (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI

⁴ Esse é um dos fatos novos trazidos pela Impugnante em sua manifestação acerca da diligência determinada pela DRJ/JFA.

para o adquirente) deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los.

Correto, portanto, o entendimento da Fiscalização de que os insumos adquiridos pela Impugnante não são originados de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais e, portanto, não atendem os requisitos para de gerar crédito do IPI para o adquirente.

Registre-se, ainda, no que se refere ao cumprimento do PPB, que o projeto aprovado pela Suframa trata de um determinado produto: “concentrado”. Em rigor, o que sai do estabelecimento industrial do fornecedor são vários produtos distintos que serão “misturados” já no estabelecimento da adquirente (Impugnante) e, só então, será efetivamente obtido o “concentrado” (portanto, o concentrado é industrializado fora da Zona Franca de Manaus).

No que se refere ao suposto cabimento do crédito com base no RE nº 212.984, cabe lembrar o que ficou dito nas CONSIDERAÇÕES INICIAIS do presente voto, no sentido de que o entendimento fixado no RE 212.984 não se aplica senão ao favorecido naquela demanda judicial.

Concluindo, deve ser mantida glosa de créditos promovida pela Fiscalização.

Direito ao Crédito de IPI com base no MSC nº 91.0047783-4

A Fiscalização informa que tem conhecimento da decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 e afirma que, em decisões anteriores, Delegacias de Julgamento não teriam reconhecido referido fundamento.

Neste aspecto, a Impugnante pondera que recentes decisões monocráticas transitadas em julgado proferidas no âmbito do STJ [REsp Nº 1.117.887-SP e 1.295.383-BA], garantiram a aplicação da coisa julgada formada no mencionado MSC a associados da AFBCC localizados em qualquer ponto do território nacional, devendo, da mesma forma, a autoridade administrativa aplicá-lo ao presente caso.

Ainda que se reconheça que, em 23/02/2017, transitou em julgado a decisão do STJ proferida no âmbito do **MSC nº 91.0047783-4** (RESP 1.438.361-RJ) e que, portanto, teria sido, segundo a Impugnante, restabelecido o entendimento de que a coisa julgada no referido MSC aproveita a todos os associados independentemente de limitação territorial (nos termos da decisão de 1º instância)⁵, é de se notar que tal fato em nada a favoreceria. Esse fundamento, ainda que fosse acatado, não seria suficiente para afastar a base da presente autuação - ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Foi isso que justificou as glosas de créditos considerados indevidos. Segundo a Fiscalização:

97) Conforme detalhado em Anexo a este Relatório denominado “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, no caso de componente de kit fornecido por Recofarma que

⁵ Conforme argumenta a Impugnante em sua manifestação acerca da diligência solicitada pela DRJ/JFA. A propósito, cite-se o Acórdão nº 3401004.244 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, nos autos do processo nº 10840.723212/201191, contra o qual não houve interposição de recurso, pela PFN, à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

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

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

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

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

Mas, segundo a própria Fiscalização, há um único insumo tributado à alíquota positiva. Vejamos:

98) As únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pelo contribuinte são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5% (a base para tal enquadramento consta do Anexo a este Relatório).

Restaria, portanto, analisar o direito ao crédito relativo a este insumo. Foi o que fez a Fiscalização ao se manifestar sobre a inexistência do direito ao crédito mesmo nesse caso:

98.2 – Apenas por hipótese, ainda que houvesse direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada nas operações objeto do presente Relatório.

98.3 – A fiscalizada recebeu os componentes dos kits como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente. Desta maneira, a empresa recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais.

98.4 – Portanto, não seria possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, o que impediria que se determinasse a parcela do crédito a que o contribuinte faria jus. De qualquer maneira, a parcela em questão seria ínfima em relação ao total de créditos aproveitados pela fiscalizada no período objeto deste Relatório.

Perfeito o raciocínio. Como se sabe, o direito ao crédito de IPI não é absoluto, sendo regido por normas legais e regulamentares. Assim, é manifesto que “os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade” (art. 251 do RIPI/2010) e que um dos requisitos da Nota Fiscal é “a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação” (art. 413, IV,b).

No caso concreto, o alegado direito ao crédito não resiste à impossibilidade de que se identifique corretamente o produto adquirido pela Impugnante e mesmo que se quantifique o valor da operação (fundamental para o cálculo de eventual crédito de IPI).

Além disso, cabe registrar que não seria o caso sequer de determinar a realização de diligência para apurar eventual crédito de IPI, posto que seria impraticável a sua realização, como bem afirmou a autoridade fiscal (item 98.4, acima). Cabe lembrar a respeito, que o art. 18 do Decreto nº 70.237/72 afirma que “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, (...)”. Pelo exposto, sob o argumento aqui analisado, não merecem reparos as glosas efetuadas pela Fiscalização.

DA EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA

Inicialmente é de se esclarecer que inexistente, no presente processo, exigência a título de correção monetária, razão pela qual torna-se impertinente tal alegação, neste aspecto.

Menciona a impugnante, a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária em face do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que “estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária”, e acrescenta que “a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado (no caso, a IMPUGNANTE), porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é”. Pretende, portanto, seja aplicado ao presente caso o disposto no inciso I e § único, do art. 100, do CTN⁶.

Mencione-se, a propósito, que a matéria acerca da competência da SUFRAMA e do alcance dos atos por ela expedidos já foi anteriormente debatida no presente voto, no qual, em apertada síntese, restou consignada a competência da SUFRAMA para a expedição dos mencionados atos e a sua validade no âmbito da competência legal e da área de atuação atribuída àquele Órgão, atos estes válidos para os fins a que se destinam, dentre os quais não se inclui, entretanto, a classificação fiscal, afastando-se, desse modo, todos os argumentos apresentados pela Impugnante no sentido de que a Suframa estabelecera a classificação fiscal do produto nos atos administrativos por ela editados, que têm efeito normativo em relação aos adquirentes do “concentrado”, que deverão observá-los. SUFRAMA e RFB adotam procedimentos distintos para fins distintos, no âmbito de suas respectivas competências legais, não cabendo àquele Órgão tomar parte nos aspectos tributários do benefício fiscal.

Desse modo, uma vez afastada a classificação fiscal adotada para o produto adquirido cujo crédito incentivado foi escriturado pelo adquirente (no caso presente, a atuada, CMR), procedeu a Autoridade Fiscal a glosa dos créditos (haja vista que pela classificação fiscal adotada pelo Fisco a alíquota atribuída na TIPI corresponde a zero, e, assim, nenhum valor de crédito decorre da

⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

aquisição daquele produto) e, tratando-se de infração fiscal caracterizada pelo creditamento indevido, aplicou ao IPI devido apurado após a reconstituição da escrita fiscal a multa de ofício legalmente prevista no art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007, cujo teor se repete no art. 569 do RIPI/2010⁷.

Inaplicável, ao presente caso, portanto, o I e parágrafo único, do art. 100, do CTN.

Alega, ainda, a impossibilidade de exigência de multa em face da existência de decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferida em processos fiscais no sentido de não caber ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal e também no sentido de reconhecer o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento Plenário do STF no julgamento do RE 212.484/RS. Pondera que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 permanece em pleno vigor e foi repetido nos RIPIs posteriores ao CTN, a exemplo do art 567, II, "a", do RIPI/10⁸, cuja aplicação pelos órgãos julgadores torna-se obrigatória, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Assim dispõe o citado art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

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

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

Mencione-se, a propósito, que, posteriormente à edição da Lei nº 4.502/64 foi editado o CTN [Lei nº 5.172/66], que acerca do assunto assim dispôs no seu art. 100, II e parágrafo único:

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

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

⁷ Art. 569. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido (Lei no 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

⁸ Art. 567. Não serão aplicadas penalidades:

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

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

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

Nota-se, daí, que o CTN, ao tratar da exclusão de penalidades, restringiu a aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei n.º **4.502/64**, que vigia anteriormente à sua edição. Explico: a partir da vigência do CTN, somente haveria exclusão de penalidades e juros de mora para o contribuinte que observasse decisão administrativa definitiva da qual não fosse parte no processo específico se houvesse uma lei que atribuísse eficácia normativa às referidas decisões administrativas. E isso, até o presente momento, não existe.

Nesse sentido o recente PARECER NORMATIVO COSIT N.º 23, de 06/09/2013, aprovado pelo Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil, já citado no item II – Considerações Iniciais do presente voto, editado para atualização do Parecer Normativo CST n.º 390, de 1971, que tratava da matéria, cuja ementa e fundamentos foram redigidos nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

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

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei n.º 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei n.º 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto n.º 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III.

(...)Fundamentos:

(...)5. Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

6. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

7. Há que se ressaltar, por oportuno, que, nos termos do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Regimento do CARF, Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, o Ministro da Fazenda poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição

de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente.

(...)10. Esclareça-se, finalmente, que o Parecer Normativo do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil é ato administrativo de natureza normativa, por força do disposto no art. 1º, inciso III, combinado com o art. 280, inciso III, todos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 2012, incluindo-se, portanto, entre os atos normativos apontados no art. 100, inciso I, do CTN.

Observe-se que entre os dispositivos legais indicados no mencionado Parecer Normativo encontra-se a Lei n.º 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”. Sendo o Parecer Normativo um ato normativo expedido por autoridade administrativa, insere-se no conceito de norma complementar a que se refere o art. 100, I, do CTN, devendo, pois, ser observado não só por esta julgadora [nos termos do artigo 7º da Portaria MF n.º 341, de 12/07/2011, in verbis: Art. 7º São deveres do julgador: IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.] como também pelos contribuintes.

Mencione-se, por oportuno, que se aplicam à alegação de que permanece em pleno vigor o art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64 em face da inclusão do seu teor nos Regulamentos do IPI editados posteriormente ao CTN – a exemplo do art 567, II, "a", do RIPI/10 –, as mesmas considerações retro no que pertine à restrição da sua aplicação pelo parágrafo único, do art. 100, inciso II, do CTN.

E por fim, como dito em parágrafo precedente, a multa de ofício questionada está legalmente prevista na própria Lei 4.502/64, no art. 80, caput, com a redação dada pelo art. 13 da Lei n.º 11.488/2007, cujo teor se repete no art. 569 do RIPI/2010. Tratando-se dispositivo de lei válido, vigente e eficaz (diferentemente do art. 76, II, ‘a’, cuja aplicação foi posteriormente restringida) correta está a sua aplicação.

Carece de fundamento, portanto, a argumentação no sentido de afastamento da aplicação da penalidade e dos demais acréscimos, mantendo-se, assim, a exigência da multa de ofício.

Da alegada inaplicabilidade da multa de 3% sobre o valor da operação de entrada dos “concentrados”

A Fiscalização aplicou a multa de 3% sobre o valor das operações que deram origem a créditos incentivados, em razão de erros e inexatidões na EFD:

Mês	Valor mensal	Multa 3%
dez/2013	11.511.914,61	345.357,44
jan/2014	10.190.304,20	305.709,13
fev/2014	9.723.330,71	291.699,92
mar/2014	556.850,94	16.705,53
mar/2015	13.166.394,13	394.991,82
abr/2015	13.946.674,71	418.400,24
mai/2015	13.728.112,52	411.843,38
jun/2015	9.742.969,19	292.289,08
jul/2015	8.788.279,35	263.648,38
ago/2015	12.194.443,35	365.833,30
set/2015	16.550.990,82	496.529,72
out/2015	17.742.479,00	532.274,37
nov/2015	16.304.043,90	489.121,32
dez/2015	11.012.156,32	330.364,69

Referidos erros e inexactidões foram assim resumidos:

a) no período de dezembro de 2013 a março de 2014, a IMPUGNANTE teria equivocadamente escriturado créditos de IPI com base em notas fiscais emitidas em nome de SPAIPA, empresa que, como visto, foi sucedida pela IMPUGNANTE; e

b) no período de março de 2015 a dezembro de 2015, a IMPUGNANTE (i) teria escriturado 187 entradas de concentrado para refrigerantes adquirido da RECOFARMA com indicação de NCM referente a outro produto e (ii) não poderia ter registrado o respectivo crédito de IPI no livro registro de entradas relativamente a cada nota fiscal, pois não se trataria de crédito básico, mas sim de crédito incentivado e, pois, se válidos fossem tais créditos, deveriam ter sido escriturados englobadamente no campo de "outros créditos", procedimento até então realizado pela empresa sucedida (SPAIPA), antes do período em questão.

Alega a Impugnante ser incabível a multa pelos seguintes motivos:

- Em 30/11/2013 (durante o procedimento de fiscalização), a SPAIPA sofreu processo de cisão parcial e parte de seu patrimônio foi incorporado pela Impugnante. Ela sucedeu o fundo de comércio e as operações de SPAIPA, no mesmo endereço; e, por um curto período, (dezembro de 2013 a março de 2014), as notas de venda do concentrado continuaram a ser emitidas em nome de SPAIPA. Como a Impugnante sucedeu a SPAIPA em todos os direitos e obrigações, não houve qualquer irregularidade na escrituração de créditos de IPI referentes às notas emitidas em nome de SPAIPA (seria, no máximo, irregularidade formal).

- no período de março a dezembro de 2015, a Impugnante registrou créditos de IPI originados da aquisição de "concentrado" como se fosse créditos básicos e, além disso, escriturou 187 aquisições de "concentrados" com a indicação da NCM de outro produto. Mesmo que os créditos de concentrados sejam incentivados, o RIPI não obriga a sua escrituração apartada dos créditos básicos. Além disso, a própria RFB, em soluções de Consulta, teria indicado que referidos créditos incentivados deveriam ser escriturados nos termos dos arts. 251 a 255 do RIPI, tal como fez a Impugnante. Finalmente, quanto ao erro de

indicação da NCM (187 casos entre 1.336 operações) trata-se de mero erro de digitação, ressaltando-se que a alíquota utilizada foi a correta.

Pois bem.

A multa de que se trata está prevista no art. 57 da Medida Provisória 2.158/2001:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

(...)

Reputo estarem configurados os elementos necessários para a aplicação da multa. Não cabe, no âmbito da penalidade de que ora se trata, a discussão sobre dolo, sobre a necessária busca do resultado lesivo ao Fisco ou sobre a natureza do erro.

Os erros são incontroversos.

Cabe apenas algum detalhamento sobre a escrituração dos créditos incentivados. Ao argumentar que aplica o art. 251, inciso I, do RIPI/2010, o que seria suficiente, em sua visão, a Impugnante tergiversa. É que o dispositivo em comento obriga a escrituração do crédito na efetiva entrada da mercadoria. Mas não é isso o que está em discussão. O que a Fiscalização afirma é que o crédito em tela, dada a sua característica de incentivado (portanto, não decorrente da aplicação da regra da não-cumulatividade) não deveria ser escriturado juntamente com os demais créditos (básicos). Nada mais correto do que escriturar tais créditos incentivados em campo específico (“Outros Créditos”) com indicação, inclusive, da base legal que legitima tal escrituração. A falta dessas informações configura, certamente, inexatidão e omissão.

Correta, portanto, a exigência da multa de 3% nos períodos apontados pela Fiscalização.

Da alegada inaplicabilidade da multa de 150%

A Fiscalização aplicou, ainda, multa de 150% (com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96) relativamente aos períodos de março a dezembro de 2015, pelo fato de haver “informações falsas na EFD, dissimulando a situação das compras efetuadas, através da informação de que existe destaque do IPI nestas notas e também alterando a classificação fiscal, o que dificultaria a

fiscalização da Receita Federal do Brasil na identificação dos créditos indevidos de IPI, ou seja, impedindo ou retardando o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos fatos.”

Eis como foi aplicado o aumento da multa (de 75% para 150%):

(omissis)

A Impugnante se insurge contra a o aumento da penalidade para 150% pelo fato de não haver dolo, fraude ou simulação nos procedimentos por ela adotados. Além disso, teria utilizado a alíquota correta para o creditamento e que, em 2016, corrigiu o equívoco. Finalmente, afirma que mesmo que os créditos de concentrados sejam incentivados, o RIPI não obriga a sua escrituração apartada dos créditos básicos.

Neste aspecto, assiste razão à Impugnante.

Os erros de escrituração apontados pela Fiscalização não configuram as hipóteses de que tratam os arts. 71, 72 (e nem do 73) da Lei nº 4.502/64. Vejamos:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento** por parte da autoridade fazendária:*

*I - da **ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das **condições pessoais de contribuinte**, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a **impedir** ou **retardar**, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, ou a **excluir** ou **modificar** as **suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Vê-se que a intenção do legislador foi proteger o núcleo da obrigação tributária, qual seja o fato gerador. As infrações detectadas pela Fiscalização não se relacionam com o fato gerador praticado pela Impugnante. Longe disso. Diz respeito, ao contrário, aos aspectos relativos aos créditos do IPI.

Inaplicável, portanto, sob esse ponto de vista, o conceito de sonegação ou o de fraude e, dessa maneira, estão ausentes os pressupostos que possibilitariam a aplicação da penalidade aumentada.

Assim sendo, cabe reduzir a multa de 150% para 75%, nos seguintes termos:

(omissis)

Da solicitação de aplicação do art. 112 do CTN

Argumenta a Impugnante que não caberia a aplicação simultânea da multa qualificada e da multa de 3% para os mesmos fatos.

Invoca a aplicação do art. 112 do CTN à matéria:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em sua visão, deveria ser aplicada a penalidade mais favorável.

Em que pese o fato de ser bastante discutível a aplicação do art. 112 ao caso que ora se analisa, é certo que a análise do argumento trazido pela Impugnante tornou-se desnecessária porque o presente voto reconheceu a improcedência do aumento da multa de ofício para 150%, ficando mantida a multa de 3% sobre o valor das operações que originaram os créditos de IPI, nos períodos apontados pela Fiscalização.

EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Argumenta a Impugnante a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade.

Esclareça-se, de início, que na constituição do crédito tributário, são lançados o tributo, a multa de ofício e os juros de mora sobre o imposto devido. Ou seja, os lançamentos são efetuados sem a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Somente depois do vencimento da multa de ofício, que ocorre após o prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração [ou da notificação de lançamento], fica ela sujeita aos juros de mora.

Logo, os alegados juros de mora sobre a multa de ofício não constam do lançamento de ofício, conformando-se em matéria a ser enfrentada/questionada pelo sujeito passivo na fase de cobrança, quando do pagamento/recolhimento do crédito tributário, não se vislumbrando, na presente fase processual [de julgamento da impugnação], a instauração de litígio sobre a questão a suscitar análise por esta Delegacia de Julgamento.

Assinale-se, entretanto, a título de esclarecimento, que o Código Tributário Nacional [Lei nº 5.172/66] dispõe, em seu art. 161, que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”. O conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora também sobre a multa.

A matéria foi tratada no Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, que homologa o entendimento constante do PARECER nº 01/98, da DISIT/SRRF/10ª RF, que concluiu, com base nos arts 29 e 30 da MP nº 1.621-31, de 13 de janeiro de 1998, nos art. 84 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e no art. 13 da lei 9.065 de 20 de junho de 1995, que a partir de 01/01/1997, as

multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Mencione-se, também a título ilustrativo, que o CARF já editou Súmula sobre o assunto, uniformizando, em seu âmbito, o entendimento acerca da matéria:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, julga-se a Impugnação parcialmente procedente para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, nos termos da tabela abaixo, mantidas as demais exigências contidas nos Autos de Infração.

Algumas considerações adicionais.

Como já dissemos, no concernente à classificação fiscal, o entendimento adotado no acórdão recorrido é idêntico ao que aqui já adotamos em relação a contribuinte diverso. Ilustramos com o que decidido no **Acórdão nº 3201-005.476, de 17/06/2019**, em cujo voto vencedor assim dispôs o il. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo:

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 do TVF, 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 Fl. 2295 DF CARF MF 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 esteres (acetato de etilo, acetato de amilo, 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)

Hidroxissol butilado 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 n.º 189/2015, constante dos autos, e-fls. 1342 a 1349
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 do 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 n.º 189/2015, constante dos autos, e-fls. 1349 a 1352 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-fl. 1358 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.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas 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.

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

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Esse entendimento vem sendo adotado por outras turmas de julgamento desta 3ª

Seção:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. CPC.

Nos termos do art. 503 do CPC, a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. E nos termos do art. 504 do CPC, não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença.

A classificação fiscal, não constando da parte dispositiva da decisão, não é abrangida pela coisa julgada.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS “KITS”. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96.

COMPETÊNCIA. SUFRAMA.

Nos termos do art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal; do art. 6º, inciso I, alínea “b” da Lei n.º 11.457/2007; dos arts. 564 e 790 do Decreto n.º 6.759/2009; e do art. 50 da Lei n.º 9.430/96, a competência para a classificação fiscal de mercadorias é da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

(Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, Acórdão n.º 3401-006.881, de 24/09/2017)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIACÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário podem, excepcionalmente, ser apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS ADQUIRENTE.

O adquirente das mercadorias é responsável pela correta classificação fiscal das mesmas, ainda que tenha adquirido de terceiros sob a mesma classificação.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma suposta infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE POR FORÇA DE DECISÕES PROFERIDAS POR ÓRGÃOS SINGULARES OU COLETIVOS DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

Com o advento do Código Tributário Nacional, para que exista a exclusão de penalidade por força de decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa é necessário que lei lhe atribua eficácia normativa, o que não existe.

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

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

CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Os denominados "kits ou concentrados para refrigerantes" devem ser classificados individualmente, nos termos da NESH.

(Rel. para Acórdão Cons. Gilson Macedo Rosenberg Filho, Acórdão nº 3302-006.579, de 26/03/2019).

Por fim, cabe pontuar que, como visto, o cerne da questão litigiosa diz com o erro de classificação fiscal dos kits ou concentrados, de sorte que em nada socorre a Recorrente a aplicação, para o caso concreto, da decisão proferida pelo STF quanto ao direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção.

A isenção, aliás, é sabido, constitui uma espécie de não incidência tributária (doutrina mais contemporânea), enquanto, na tributação à alíquota zero, o produto está dentro do campo de incidência do imposto.

Ademais, o tratamento tributário aplicável a uma determinada operação comercial decorre de lei, não do só alvitre das partes envolvidas, hipótese em que a competência para tributar passaria, pura e simplesmente, do legislador para o contribuinte. Um completo absurdo.

Há que se ressaltar, também, em reforço ao que constou do acórdão recorrido, que a prática reiterada de que fala o art. 100, III, do CTN constitui uma série de atos comissivos da Administração Fazendária, não do contribuinte. Tanto que o mesmo dispositivo especifica quais atos reiterados podem ser considerados normas complementares – somente aqueles praticados pelas “autoridades administrativas”. Assim, o fato de a fiscalização nunca ter questionado a classificação fiscal de determinado produto saído do estabelecimento industrial não significa que, em algum momento, possa vir a fazê-lo e a cobrar, se for o caso, o imposto recolhido a menor em período anterior à constatação do erro perpetrado. Obviamente, o caso aqui é diferente daquele em que a classificação fiscal foi objeto de consulta adrede apresentada.

Com relação ao recurso de ofício, entendemos acertado o afastamento da multa qualificada.

É que, como é sabido, a conduta intencional perpetrada pelo contribuinte, em sendo o caso, deve restar plenamente configurada, não se podendo atribuí-la a uma mera divergência de interpretação da legislação tributária, ainda que dela resulte recolhimento a menor de tributos.

Também não vemos razão para manter a multa isolada.

Entendemos que o fundamento da sua aplicação se confunde, em parte, com o próprio mérito do litígio (a escrituração de produto com classificação fiscal incorreta). Ademais, sequer embasamento legal trouxe a fiscalização para demonstrar que os créditos incentivados não deveriam ser escriturados juntamente com os demais créditos (básicos).

Por fim, cumpre registrar que as alegações de ilegalidade do auto de infração, por ausência de arbitramento e falta de provas, bem como o suposto equívoco quanto à forma de escrituração das notas fiscais de venda dos concentrados para bebidas não alcoólicas são matérias que não constaram da impugnação, constituindo inovação recursal. Portanto, preclusas a sua apreciação por este Colegiado.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de ofício e **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa isolada de que trata o art. 57, III, a, da Medida Provisória 2.158/2001.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

