



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.722710/2016-73
Recurso Embargos
Acórdão nº 3401-011.576 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Embargante CONSELHEIRO
Interessado LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA. E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

RESSARCIMENTO. OPÇÃO PELO SIMPLES.

Ao optar pelo Simples, a contribuinte fica sujeita à forma diferenciada de tributação, inclusive quanto ao IPI, sendo-lhe vedada a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos do IPI.

RESSARCIMENTO. INSUMO. CONCEITO.

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Embargos do conselheiro para julgar as matérias que deixaram de ser apreciadas pelo colegiado no Acórdão embargado, e, no mérito, (I) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao crédito decorrente da aplicação da alíquota de 20% utilizada em conformidade com a classificação 2106.90.10, ex. 01, adotada na nota fiscal pelo fornecedor, vencido, nesse ponto, o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), que dava provimento, (II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário (i) em relação à alteração de critério jurídico, (ii) em relação aos créditos pela aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes e (iii) em relação aos juros sobre a multa, e, (III) por voto de qualidade, em negar provimento em relação à exclusão da multa em virtude do parágrafo único do art. 100 do CTN, vencidos, nesse ponto, os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relatora), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rêgo, Carolina Machado Freire Martins, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, relativo aos tópicos (I) e (III), o Conselheiro Winderley Morais Pereira.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Redator designado (*ad hoc*)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado por suposta falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 568 a 575, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 4.382.854,90, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 9.696.941,27.

Transcrevo o relatório anexo ao r. acórdão de fls. 986-1011, posto que fiel aos eventos ocorridos até então, complementando-o ao final com o necessário.

Lançamento de ofício

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 568 a 575, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 4.382.854,90, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 9.696.941,27. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Termo de Constatação Fiscal das fls. 506 a 567 e seguem resumidos.

A auditoria teve por objetivo examinar Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), transmitidos pelo estabelecimento Sistema de Alimentos e Bebidas do Brasil Ltda. (SABB), sucedido em 2 de janeiro de 2013 por Leão Alimentos e Bebidas Ltda. O crédito alegado em tais PER/DCOMP é de ressarcimento de saldos credores do IPI apurados entre julho de 2011 e setembro de 2012, conforme demonstrativo que segue:

Pedido de Ressarcimento (PER)		Saldo credor do IPI				Processo
Número	Trimestre	Valor solicitado	Glosa			
			Valor	Tipo de crédito ⁽¹⁾		
				Básico	Incentivado	
05954.19252.280312.1.1.01-0928	2011/3	4.849.384,32	4.849.384,32	sim	sim	10783.901415/2014-08
21389.13109.040512.1.1.01-9220	2011/4	5.262.432,66	5.262.432,66	sim	sim	10783.901416/2014-44
38938.33553.211112.1.1.01-9420	2012/1	5.384.136,83	5.221.050,43	sim	sim	10783.901417/2014-99
02783.40484.291212.1.1.01-1616	2012/2	1.800.845,94	1.310.662,20	sim	sim	10783.901418/2014-33
05468.34377.280113.1.1.01-1864	2012/3	1.464.254,18	17.148,84	sim	não	10783.901419/2014-88
⁽¹⁾ Básico: "materiais utilizados que não tem contato com o produto final"; Incentivado: "kits de concentrados".						

Leão Alimentos e Bebidas Ltda. e SABB integram o chamado "Sistema Coca-Cola Brasil", na condição de engarrafadores de bebidas do Capítulo 22 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Tais bebidas são fabricadas com a utilização de insumos adquiridos do estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., localizado em

Manaus (AM) e também integrante do referido sistema, estabelecimento que detém 50% das quotas societárias de Leão Alimentos e Bebidas Ltda.

Em primeiro lugar, o autor do procedimento fiscal glosou créditos básicos do IPI, vale dizer, aqueles decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade desse imposto, os quais foram atribuídos às aquisições dos produtos adiante mencionados, porque esses créditos estão em desacordo com o art. 226, I, do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, combinado com o Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979: “Desinfetante Vortexx ES 3444”, “Desinfetante Whisper V – 52981”, “Detergente Alcalino Espuma Big Blue – 44046”, “Detergente Alcalino Bevro Sheen”, “Detergente Alcalino – Espuma Topax 32-7781”, “Detergente Neutro Liquid K – 12481”, “Lubrificante para Esteiras Dryexx” e “Lubrificante para Esteiras Lubodrive OS”.

Em segundo lugar, o Auditor-Fiscal glosou créditos incentivados do IPI, os quais não decorrem do princípio da não cumulatividade, e foram atribuídos a aquisições de insumos denominados “concentrados” para fabricação de néctares, fornecidos ao interessado pelo referido estabelecimento Recofarma, que os remete na forma de “kits” constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento em embalagem individual. Nas notas fiscais de saída emitidas por Recofarma para os engarrafadores não há lançamento (destaque) do IPI, existindo menção de que os produtos fornecidos são isentos desse imposto, com base nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Assinala o autor do procedimento fiscal que, com respeito ao art. 81, II, do RIPI, de 2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o benefício se restringe à isenção do IPI em favor do adquirente. A ausência de lançamento (destaque) do referido imposto nas notas fiscais respectivas exclui a possibilidade de crédito do IPI em favor do adquirente que utilize esses itens na fabricação de produtos tributados. Observa quanto à alusão feita pelo estabelecimento interessado, no curso da ação fiscal, sobre o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em favor de terceiro, que no referido recurso foi analisado o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade do IPI, sem adentrar na legislação que rege os benefícios fiscais próprios da Zona Franca de Manaus, especialmente no tocante ao cumprimento de requisitos para gozo da benesse, tampouco a classificação fiscal dos produtos e a decorrente alíquota do IPI a ser aplicada para cálculo do crédito admitido no âmbito do referido RE.

Quanto ao art. 95, III, do RIPI, de 2010, cuja base legal é o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, o benefício em favor do adquirente abrange, além da isenção do IPI na saída do estabelecimento fornecedor, também o direito de o adquirente se creditar do referido imposto, como se devido fosse, nos termos do art. 237 do mesmo regulamento, a título de incentivo.

No caso concreto, o estabelecimento transmissor dos PER/DCOMPs de início referidos, SABB, sucedido por Leão Alimentos e Bebidas Ltda., escriturou e utilizou créditos incentivados do IPI considerando-se amparado pelo art. 237 do RIPI, de 2010. No cálculo do crédito, para apurar o IPI “como se devido fosse”, aplicou, ao valor dos “kits”, a alíquota da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) correspondente ao Ex 01 do código 2106.90.10, que é a classificação existente nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor Recofarma. O referido Ex 01 tem a seguinte descrição: “*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*”. Até 30 de setembro de 2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI eram tributados à alíquota de 27%, conforme Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. A partir de 1º de outubro de 2012, os produtos

enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 passaram a ser tributados à alíquota de 20%, em face do Decreto nº 7.742, de 30 de maio de 2012.

Em diligência fiscal, o estabelecimento Recofarma foi intimado a informar quais matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental foram empregadas nos “kits” para néctares, ao que respondeu: cana-de-açúcar, utilizada para a produção de álcool neutro e ácido cítrico.

Segue a fiscalização, dizendo que, de acordo com o informado por Recofarma, o álcool neutro ou o ácido cítrico são empregados em todos os “kits” para os néctares, ressaltando que o direito à isenção prevista no art. 95, III, do RIPI, de 2010, é condicionado ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: (a) que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclui as de origem pecuária; (b) que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental; (c) que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa); e (d) que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 da TIPI, nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 1) da TIPI. O Auditor-Fiscal verificou que a condição da letra “a”, antes mencionada, não foi atendida no caso concreto, porque o álcool e o ácido cítrico utilizados não são resultado de processo de extração de um vegetal, e, portanto, não podem ser chamados de “matérias-primas extrativas vegetais”. Acrescenta que não há emprego de sacarose (açúcar) na industrialização dos concentrados, mas, sim, de produtos industrializados que usam o açúcar como matéria-prima, como é o caso do álcool e do ácido cítrico, sendo este último fornecido para Recofarma por produtor localizado em São Paulo, fora da Amazônia Ocidental. Pondera, ainda, que a isenção do IPI não se aplica automaticamente em relação a todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados pela Suframa, mencionando que o projeto apresentado à fiscalização refere-se ao processo produtivo de concentrado para refrigerante sabor “cola”.

Sob essa perspectiva, o autor do procedimento fiscal concluiu que nos meses de julho de 2011 a maio de 2012 ocorreu o aproveitamento indevido do crédito incentivado de que trata o art. 237 do RIPI, de 2010, que teria suporte em notas fiscais emitidas por Recofarma, que deixou de utilizar em seu processo produtivo matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito indispensável para fruição do benefício pretendido por SABB, sucedido por Leão Alimentos e Bebidas Ltda., sem prejuízo da existência de outra motivação para a glosa em comento, a seguir descrita.

A par disso tudo, o crédito supostamente embasado no art. 237 do RIPI, de 2010, também carece de legitimidade, segundo o Auditor-Fiscal, porquanto os “kits” fornecidos por Recofarma foram enquadrados em classificação fiscal única e incorreta. Com efeito, recordando o que foi relatado anteriormente, os produtos fornecidos por Recofarma para os engarrafadores de bebidas do Capítulo 22 da TIPI são designados nas notas fiscais pelo termo “concentrado”, das marcas dos néctares a que se destinam, e são apresentados na forma de “kits” constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual. Tais “kits” são classificados, nas notas fiscais emitidas por Recofarma, no já referido Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao qual corresponde alíquota de 27% para o IPI.

Para o autor do procedimento fiscal, a classificação utilizada por Recofarma e por SABB para os “kits” está equivocada, pois tais produtos não se caracterizam como uma mercadoria única, passível de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, devendo ser classificados em códigos próprios para cada item do “kit”, aos quais corresponde, em sua maioria, alíquota zero, o que leva a um IPI calculado como se devido fosse também igual a zero, em prejuízo dos créditos utilizados.

O Auditor-Fiscal se valeu das Notas Explicativas para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), especificamente

o item XI da Nota Explicativa da Regra Geral Interpretativa 3 b (RGI-3b). Cita decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), hoje conhecido por Organização Mundial das Alfândegas (OMA), nas fls. 435 a 487, constando o original em inglês e a tradução para o português, sobre classificação fiscal de bases de preparação de bebidas, decisão cujo mérito restou incorporado às Nesh, no citado item XI da Nota Explicativa da RGI-3b. Também se reporta à documentação das fls. 418 a 434, original e traduzida, que explicita a semelhança entre “kits” para elaboração de bebidas e “kits” para elaboração de sanduíches, que foi constatada pela Alfândega dos Estados Unidos, ao incluir como um dos fundamentos de sua decisão justamente o item XI da Nota Explicativa da RGI-3b, como se depreende do teor da *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 então importados com a marca *Griddle Stacker TM*.

Sob outra perspectiva, o autor do procedimento fiscal ressalta que a classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria, em especial, a forma de apresentação, no momento da ocorrência do fato gerador, alertando que os “kits” não podem ser classificados como “preparação composta”, segundo mencionado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, pois os componentes dos “kits” não estão misturados, preparados, prontos para uso pelo adquirente, não se caracterizando como preparação. A mistura dos ingredientes, para o sujeito passivo, é mera operação complementar, ao passo que, para o autor do procedimento fiscal, é uma operação de industrialização autônoma. Considerando que os “kits” são formados por vários componentes acondicionados em embalagens individuais, trata-se de mercadorias que não estão prontas para uso pelo adquirente, que utiliza os insumos para elaborar néctares, demandando operação de industrialização intermediária. Após a etapa do processo industrial em que ocorre a mistura, forma-se uma preparação composta que ainda recebe tratamento complementar, com o acréscimo de ingredientes adicionais, inclusive a polpa da fruta, os quais não são adquiridos de Recofarma.

Nessa mesma linha de raciocínio, a fiscalização pondera que o referido Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI trata de uma mercadoria que, por diluição, resulta na bebida final, o que não é o caso dos “kits”, que não tem capacidade de diluição no estado em que foram fornecidos para SABB. Cita e transcreve dispositivos da Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe, em especial, sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, do Decreto nº 6.871, de 4 de junho de 2009, que regulamenta a citada Lei nº 8.918, de 1994, e da Instrução Normativa nº 12, de 4 de setembro de 2003, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, que aprova o regulamento técnico para fixação dos padrões de identidade e qualidade gerais para suco tropical, os padrões de identidade e qualidade dos sucos tropicais de abacaxi, acerola, cajá, caju, goiaba, graviola, mamão, manga, mangaba, maracujá e pitanga; e os padrões de identidade e qualidade dos néctares de abacaxi, acerola, cajá, caju, goiaba, graviola, mamão, manga, maracujá, pêssego e pitanga.

Por fim, no tocante à autuação, o demonstrativo de créditos indevidos das fls. 490 a 505 explicita os valores das glosas efetuadas, por período de apuração e por tipo de glosa: créditos básicos, referentes aos itens ali designados como “materiais utilizados que não tem contato com o produto final”, a saber, material de limpeza e lubrificantes para esteiras, e créditos incentivados, referentes ao que consta no demonstrativo como “kits de concentrados”. O demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal das fls. 488 e 489 evidencia os saldos devedores do IPI, de responsabilidade do interessado.

Impugnação

Cientificado da exigência em 18 de julho de 2016, conforme Aviso de Recebimento (AR) da fl. 578, o sujeito passivo apresentou, em 8 de agosto de 2016, pelo que se vê no Termo de Solicitação de Juntada da fl. 599, a impugnação das fls. 600 a 693, subscrita por advogados, credenciados pelos documentos das fls. 694 a 735, e instruída com os documentos das fls. 736 a 980, alegando, em síntese, o que segue resumido, com

diversas menções à jurisprudência administrativa e judicial, que o impugnante considera pertinentes ao caso.

Afirma a defesa que o concentrado fornecido por Recofarma é beneficiado pela isenção do IPI de que trata o art. 81, II, do RIPI, de 2010, e pela isenção de que trata o art. 95, III, do mesmo diploma, sendo que, no caso dessa última, o próprio RIPI autoriza o crédito do IPI, como se devido fosse, em favor do adquirente do concentrado. Em que pese isso, o autor do procedimento fiscal glosou o crédito, pelos seguintes motivos: (a) o concentrado não poderia ter sido classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, por não ser um produto único, devendo ser adotadas as classificações para os componentes; (b) a Suframa não teria competência para conceder benefícios fiscais, mas para aprovar projeto técnico econômico, que é um dos requisitos para o benefício; (c) Recofarma não utilizou matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, de produção regional da Amazônia Ocidental, de maneira direta, no concentrado; (d) a Resolução nº 298, de 11 de dezembro de 2007, do Conselho de Administração da Suframa (CAS) (fls. 404 e 405) e o Parecer Técnico de Projeto nº 298, de 1º de novembro de 2007 (fls. 406 a 417), aprovaram o projeto exclusivamente para o concentrado do tipo “cola”, não podendo ser estendido a outros tipos de concentrado fornecidos por Recofarma; (e) o RE 212.484-2/RS, que reconheceu o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, não teria assegurado a classificação fiscal do concentrado, nem a aplicação da alíquota de 27% para cálculo do crédito do referido imposto; (f) a idoneidade das notas fiscais não seria suficiente para autorizar o aproveitamento do crédito do IPI, dada a falta de previsão legal para crédito na ausência de pagamento do imposto na etapa anterior; e (g) os produtos de limpeza e lubrificantes não teriam sido empregados diretamente na produção das bebidas, ficando excluídos do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

O impugnante argumenta que o auto de infração viola o art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), porquanto alterou retroativamente o critério jurídico já aceito pela fiscalização do IPI em procedimentos fiscais anteriores, nos quais não houve qualquer questionamento sobre a classificação fiscal do concentrado fornecido por Recofarma, que sempre ocorreu no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, tampouco rejeitou a correspondente alíquota do IPI. Ressalta que a atividade do lançamento é vinculada, conforme art. 142 do CTN, razão pela qual o autor do procedimento fiscal sempre esteve obrigado a examinar todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária.

A alteração do critério jurídico, segue a defesa, teve origem na ciência, em 22 de dezembro de 2014, do auto de infração lavrado contra o fornecedor Recofarma, para exigência de multa em razão de ter supostamente classificado o concentrado de forma equivocada, sob o argumento de que tal insumo não poderia ser enquadrado em uma única posição, além do que não teria sido cumprido um dos requisitos para isenção do IPI de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, que é a utilização direta de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Referida autuação aguarda julgamento de recurso voluntário no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). À vista disso, o novo critério jurídico adotado pela fiscalização deveria alcançar fatos geradores ocorridos a partir de 22 de dezembro de 2014, sendo que a autuação ora discutida abrange períodos anteriores a essa data.

Acrescenta que o Parecer nº 405, de 14 de março de 2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) adotou a classificação do concentrado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, reconhecendo o direito ao crédito do IPI ao adquirente do concentrado para bebidas, à alíquota de 27%.

Sob outra perspectiva, a defesa alega que a Suframa é autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tendo como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico sustentável da Zona Franca de Manaus, mediante geração, atração e consolidação de investimentos. Para cumprir tal objetivo, foi outorgada à Suframa, pelo Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010, competência

exclusiva para aprovar os projetos industriais para fruição dos benefícios previstos no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-lei 1.435, de 1975, bem assim para determinar e administrar quaisquer questões inerentes aos referidos benefícios. Consequentemente, resta sem suporte a imputação fiscal de que a Suframa carece de competência para promover a classificação fiscal do concentrado fornecido por Recofarma.

A classificação fiscal do concentrado fornecido por Recofarma é matéria definida pela Suframa, conforme Resolução CAS nº 298, de 2007, e Parecer Técnico de Projeto nº 224, de 2007. A Suframa inclusive reconhece que o concentrado pode ser entregue desmembrado em partes, ou em preparações químicas, sem que isso desnature a condição de produto único do concentrado, passível de classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Em resposta a pedido de informações dirigido pelo autor do procedimento fiscal à Suframa, essa superintendência esclareceu que fiscaliza o fornecedor Recofarma, não havendo qualquer ressalva ou divergência em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do projeto aprovado pela Resolução CAS nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, de 2007.

Note-se que, para a Suframa, o produto elaborado por Recofarma é o concentrado para bebidas definido como preparações químicas utilizadas como matéria-prima de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado, classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao passo que, para o autor do procedimento fiscal, o concentrado para bebidas fabricado por Recofarma não formaria um produto único, devendo cada parte integrante ser classificada em uma posição distinta.

No caso, não foi instaurado procedimento administrativo algum perante a Suframa, objetivando a alteração da definição do produto beneficiado pela isenção e pelo crédito ficto, tampouco foi editado qualquer ato da Suframa alterando tal definição e respectiva classificação fiscal, razões suficientes para dizer que o procedimento fiscal discutido viola o devido processo legal e configura evidente preterição do direito de defesa.

A aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI/SH) não legitima a conclusão a que chegou o autor do procedimento fiscal, de não admitir a classificação do concentrado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, adotada pela Suframa e seguida por Recofarma. Pelo contrário, a RGI-1, que tem aplicação prioritária em relação às demais regras, corrobora a classificação adotada pela Suframa e seguida por Recofarma. O autor do procedimento fiscal subverteu a ordem de aplicação das RGI/SH, porquanto aplicou as RGI 2 e 3 antes de aplicar a RGI-1.

Além disso, louvou-se em decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira que não é aplicável no direito brasileiro, e se aplicável fosse, legitimaria a classificação adotada por Recofarma no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, com a ressalva que segue. Existiria uma aparente divergência, pois o Conselho de Cooperação Aduaneira, ao aplicar a RGI-1, decidiu pela classificação fiscal dos componentes do concentrado de forma isolada, enquanto o impugnante utilizou a classificação fiscal do produto como um todo. Ocorre que na legislação dos países envolvidos na consulta que motivou a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira o concentrado não é classificado numa posição específica, como o é na legislação brasileira.

Para a defesa, é equivocado o argumento do autor do procedimento fiscal, no sentido de que a mistura das partes integrantes do concentrado, feita no estabelecimento do impugnante, corresponderia a uma operação de industrialização, nos termos do art. 4º, I, do RIPI, de 2010, dizendo o impugnante que ocorre, na verdade, mero tratamento complementar, disciplinado no item 12 das Nesh referentes à posição 2106.

Sustenta que não tem relevância, para fins de classificação fiscal do concentrado, o fato de SABB ter adquirido a polpa ou o suco concentrado da fruta de outro fornecedor e não

de Recofarma, porque tais insumos são utilizados pelo impugnante no processo produtivo da bebida final, não sendo componentes do concentrado fornecido por Recofarma.

Invoca o art. 112, I, do Código Tributário Nacional, para alegar que, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao infrator.

Em que pese a aprovação de projeto pela Resolução CAS nº 298, de 2007, o autor do procedimento fiscal concluiu que Recofarma não faria jus à isenção de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, pela não aplicação direta de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais na fabricação dos concentrados, mas, sim, de produtos industrializados com essas matérias-primas. Todavia, ao aprovar o Parecer Técnico de Projeto nº 224, de 2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298, de 2007, a Suframa entendeu que era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para gozo da isenção do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo na produção do concentrado produzido a partir de cana-de-açúcar e de semente de guaraná, adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental. O álcool, a propósito, é considerado matéria-prima pela Suframa, e não simples aditivo. A Suframa tem competência exclusiva para aprovar projetos de estabelecimentos industriais situados na sua região de atuação, definir o processo produtivo básico do produto incentivado, aprovar a concessão do benefício fiscal do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, aos produtos objeto do processo produtivo básico (PPB) por ela definido e cancelar a concessão do respectivo benefício, bem como administrar e fiscalizar quaisquer questões inerentes a esse benefício. Essa competência decorre do Decreto nº 7.139, de 2010, e, quando questionada a respeito pela Receita Federal e pelo Carf, a Suframa esclareceu, que fiscaliza periodicamente as instalações industriais de Recofarma, conforme atestado no Laudo de Produção e Relatório de Acompanhamento de Projetos Industriais, e que não há qualquer ressalva ou divergência em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do projeto aprovado pela Resolução CAS nº 298, de 2007, integrado pelo Parecer Técnico nº 224, de 2007. Resta, portanto, um conflito de interpretação entre a Suframa e a Receita Federal, sendo que essa última deve agir perante a primeira, para cancelar, pelos meios previstos, a concessão do benefício, e não simplesmente desconsiderar a outorga promovida pela Suframa.

Além disso, o autor do procedimento fiscal afirmou que alguns concentrados teriam sido elaborados com insumos oriundos de fornecedores localizados em São Paulo, fora da Amazônia Ocidental. O que ocorre, ao contrário, é que todos os concentrados adquiridos de Recofarma contém pelo menos um insumo oriundo da Amazônia Ocidental, bastando compulsar os correspondentes Demonstrativos do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação - Eletrônico (DCR-E), o que é suficiente para o gozo do benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975. Repete que todos os concentrados são elaborados com matérias-primas regionais originárias da Amazônia Ocidental, dentre elas o açúcar utilizado na produção do ácido cítrico e o álcool neutro, ambos oriundos da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal regional cana-de-açúcar. É verdade que, em relação a alguns concentrados, o fornecedor Recofarma deixou de apresentar os competentes DCR-E, documentos aos quais o impugnante não tem acesso, em razão do que, se esses demonstrativos forem considerados imprescindíveis à solução do litígio, deve ser realizada diligência para esclarecimento da situação.

Sob outro aspecto, o autor do procedimento fiscal está equivocado ao dizer que, mesmo aceitando a validade do benefício concedido pela Suframa, ele seria aplicável exclusivamente ao concentrado do tipo “cola”, porquanto o Parecer Técnico nº 224, de 2007, aprovou projeto para esse tipo de concentrado, o que não é verdade, em face do art. 13 da Resolução CAS nº 202, de 2006, segundo o qual os empreendimentos regularmente implantados na Zona Franca de Manaus ficam dispensados da apresentação de projetos de atualização, diversificação ou ampliação conforme roteiro

pleno, desde que o pleito refira-se a produtos similares ou congêneres, classificados na mesma posição e subposição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), com os projetos já aprovados pela empresa e não envolva a fixação de limites anuais adicionais de importação. É desnecessário, pois, aprovar projeto para cada tipo de concentrado.

A defesa alega que as notas fiscais idôneas emitidas por Recofarma mencionam a isenção do IPI de que trata o art. 81, II, do RIPI, de 2010, enquadramento que legitima o crédito desse imposto ao adquirente. Afirma, para tanto, que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, que trata, em favor de terceiro, de situação idêntica à discutida no presente processo, foi assegurado o direito ao crédito do IPI, à alíquota de 27%, em favor de adquirente de concentrado isento, oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de bebidas cuja saída é sujeita ao IPI. Acrescenta que o entendimento exarado no RE nº 212.484-2/RS ainda subsiste, até que a matéria seja reapreciada no âmbito do RE nº 592.891/SP, sob o regime de repercussão geral.

O interessado argumenta que as notas fiscais idôneas emitidas por Recofarma mencionam a isenção do IPI de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, a qual legitima o crédito desse imposto ao adquirente, em face do art. 237 do mesmo diploma regulamentar. À vista disso, foi em decorrência dessas circunstâncias que o adquirente escriturou e utilizou os referidos créditos, o que ocorreu de boa-fé, sem que tenha decidido, por sua conta e risco, apurar créditos pela alíquota de 27%. O impugnante sustenta que o crédito subsiste inclusive na hipotética inidoneidade de notas fiscais, desde que evidenciadas a boa-fé e a efetiva aquisição dos produtos, o que afasta, no caso concreto, a responsabilidade objetiva na prática da infração, estabelecida no art. 136 do Código Tributário Nacional.

Para a defesa, a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos, porquanto o art. 100 do Código Tributário Nacional estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança das citadas parcelas. No caso, a Suframa, no uso da competência outorgada pelo Decreto nº 7.139, de 2010, expediu a Resolução CAS nº 202, de 2006, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, de 2007, para aprovar o projeto industrial tendente ao gozo da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, em favor do concentrado fabricado por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., classificando esse produto no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, e autorizando o crédito correspondente. À vista disso, independentemente de estar correta ou equivocada a referida classificação fiscal, fato é que ela constou de ato administrativo com efeito normativo para os adquirentes do concentrado, dentre eles, o interessado neste processo.

O impugnante afirma que o art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, exclui a imposição de multa aos que tiverem agido ou pago o IPI 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. Refere que na solução do litígio formado no processo 15956.720043/2013-16, em instância especial, pelo Acórdão 9303-003.517, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu, em caso idêntico ao presente, que deve ser excluída a multa de ofício na exigência do IPI decorrente de glosa de créditos desse imposto, na aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, conforme arts. 486, II, “a”, do RIPI, de 2002, e 567, II, “a”, do RIPI, de 2010, dispositivos regulamentares cuja observância é obrigatória, conforme art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A glosa de créditos pela aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes é equivocada, diz a defesa, porque se refere a produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral, os quais integram obrigatoriamente o processo produtivo de bebidas, por exigências sanitárias. O impugnante invoca o art. 226, I, do RIPI, de 2010, e o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, para dizer que o conceito de produto intermediário é amplo, alcançando também os bens que, embora não sejam consumidos no processo de

fabricação, exercem uma ação direta sobre o produto fabricado. Os lubrificantes, por seu turno, também integram o processo produtivo das bebidas, porquanto são indispensáveis para que as caixas deslizem nas esteiras.

O interessado argumenta que a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício implica majoração indireta da referida penalidade, além do que não se pode falar em mora na exigência da multa. Reporta-se ao art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, que trata da impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de mora, referindo que a multa de mora enquadra-se na categoria das multas punitivas. Alude também ao art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os quais, para a defesa, não legitimam a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

O impugnante pede, então, o deferimento do pedido de diligência formulado no item 4.4.36 da defesa, a nulidade da autuação, por preterição do direito de defesa, e, quanto ao mérito, a improcedência do lançamento de ofício, para que reste exonerado do crédito tributário.

Ar. DRJ proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da administração tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

É descabida a alegação de nulidade do lançamento de ofício, em que não ocorreu a alegada preterição do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se pedido de diligência tendente a elucidar matéria que não interfere na solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DO IPI. AMAZÔNIA OCIDENTAL. “KITS” DE PRODUTOS UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. CRÉDITO INDEVIDO.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos com a isenção da Amazônia Ocidental, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para “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". 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.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DO IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS. "KITS" DE PRODUTOS UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. CRÉDITO INDEVIDO.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de "kits" de produtos com a isenção da Zona Franca de Manaus, utilizados na elaboração de bebidas.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA E DE LUBRIFICANTES PARA ESTEIRAS. CRÉDITOS INDEVIDOS.

Aquisições de produtos de limpeza e de lubrificantes para esteiras, itens excluídos dos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, não legitimam o aproveitamento de créditos de IPI.

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É legítimo o lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, por falta de recolhimento desse imposto, decorrente de reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, pela ocorrência de glosa de créditos indevidos.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, exercida para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 1.100-1166, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que aduz seu direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do Decreto-lei nº 1435/75. Sustenta ainda o direito ao crédito relativo à isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288/67. Alega ainda a ilegalidade do auto por ausência de motivação, haja vista não indicar quais as partes do concentrado estariam sujeitas à alíquota zero – ilegalidade que não poderia ser sanada, pois violaria o art. 146 do CTN.

Sustenta ainda que não cabe se falar em responsabilidade da recorrente por suposto erro na classificação fiscal do concentrado.

Defende que o produto adquirido é mercadoria única, conforme laudo do instituto nacional de tecnologia, o que não poderia ser afastado, ainda mais quando a autoridade fiscal não apresentou sequer laudo técnico para amparar o suposto equívoco no qualificação.

Sustenta também ser competência da SUFRAMA efetuar a classificado fiscal dos produtos incentivados objeto de projeto industrial aprovado para fruição dos benefícios fiscais

previstos no art. 9º do DL no 288/61 e no art. 6º do DL no 1.435/75 e fabricados conforme PPB definido em Portaria Interministerial.

E que historicamente, os concentrados para bebidas não alcoólicas sempre foram classificados em uma única posição do TIPI. Os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior (inclusive as residuais), e enfatizaram unicamente a sua destinação, condicionando a sua aplicação a utilização dessas preparações compostas na fabricação das bebidas do Capítulo 22. O que foi mantido nas TIPIs 2002, 2006 e inclusive na 2016.

Protesta ainda pela aplicação dos arts. 100 e 112 do CTN, bem como a impossibilidade de exigência de multa nos termos do art. 76, II, da Lei 4502/64.

Alegou por fim haver direito aos créditos decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes, haja vista se integrarem ao processo produtivo. Inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e dos lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP no 1.075.508 - SC, DJe de 13. 10 .2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização das bebidas.

Por fim, defende não incidirem juros sobre a multa de ofício.

Em sessão realizada em 24 de julho de 2019 esta e. Turma decidiu, por maioria de votos, em sobrestar o julgamento até a decisão definitiva do STF nº RE 592.891/SP, vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan, que votava pelo julgamento do processo no estágio em que se encontra.

Ao julgar a questão, o e. Supremo Tribunal Federal desproveu o Recurso da União em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.

Acórdãos no mesmo sentido:

RE 592891 ED PROCESSO ELETRÔNICO JULG-14-02-2020 UF-SP TURMA-TP
MIN-ROSA WEBER N.PÁG-020 DJe-053 DIVULG 11-03-2020 PUBLIC 12-03-2020
REPUBLICAÇÃO: DJe-003 DIVULG 11-01-2021 PUBLIC 12-01-2021

Apresentados embargos de declaração, eles foram rejeitados.

Em sessão de julgamento realizada em 15/12/2021, esta turma se reuniu e, por maioria de votos, decidiu negar provimento ao recurso tão somente em relação à classificação fiscal dos kits de concentrados em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

INSUMOS (KITS) PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES.
CLASSIFICAÇÃO FISCAL EM SEPARADO.

Por força do quanto disposto expressamente pela Nota XI da RGI 3b) da NESH “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” devem ser classificados nas respectivas posições e não em conjunto.

O que ensejou embargos a apresentação de embargos pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto para que fossem analisadas as demais questões de mérito.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Os embargos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade.

DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS POR DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR

De fato, a contribuinte ora recorrente figura como terceiro adquirente dos concentrados para bebidas não alcoólicas, tendo sido a fornecedora (Recofarma) a emissora das notas fiscais e, logo, responsável pela descrição dos produtos e pela sua classificação fiscal, o que levou a recorrente a utilizar a alíquota utilizada para fins de cálculo do crédito do IPI. Por outro lado, observo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 determina que o adquirente verifique se os produtos ingressados no seu estabelecimento e as notas fiscais que o acompanham atendem às prescrições legais aplicáveis à espécie, chegando as normas regulamentares (RIPI de 1972, 1979

e 1982) à minúcia de preverem expressamente que tal exame contemplaria também a correção da classificação fiscal.

A discussão, portanto, se refere à extensão da obrigatoriedade de que o adquirente verifique a correção dos documentos fiscais de lavra dos fornecedores, e se tal verificação contempla ou não a análise quanto à classificação fiscal.

Já decidiu esta turma, no Acórdão CARF nº 3401003.838, de 28/04/2017, por unanimidade de votos, ser descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

IMPOSSIBILIDADE DE SE PROCEDER À GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR.

É descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Art. 225 RIPI e art. 49 CTN, sob pena de duplo enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, sendo cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 CTN. Os deveres dirigidos à contribuinte adquirente inerentes ao art. 266 do RIPI, salvo exigências específicas que defluem da própria norma, são aqueles evidentes, decorrentes da simples análise da mercadoria e dos documentos fiscais, não sendo cabível se exigir que o adquirente verifique a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor.

Transcreve-se, abaixo, por pertinente, o voto proferido e acompanhado por unanimidade naquela oportunidade:

Isto porque, se o fornecedor da mercadoria realizou indevidamente destaque a maior de IPI, não havendo qualquer indício ou hipótese nos autos de simulação ou de fraude, não há, na situação presente, qualquer prejuízo à Fazenda, mas verdadeiro enriquecimento ilícito. Devido à repercussão econômica do tributo, ao fornecedor caberia, em tese, proceder à restituição das quantias pagas a maior desde que satisfeitos os "requisitos diabólicos" do art. 166 do Código Tributário Nacional, tocando à contribuinte recorrente prover a autorização expressa em virtude dos chamados "efeitos translativos" do tributo.

Observe-se que, a concretizar o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição de 1988, o art. 225 do RIPI (Decreto nº 7.212/2010) estabelece que a não-cumulatividade do IPI é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte-adquirente para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. No mesmo sentido, o art. 49 do Código Tributário Nacional determina que o montante devido do imposto é "a diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados".

Assim, de uma perspectiva econômica, ao se autorizar a glosa dos créditos tomados pela autuada, admite-se, em verdade, um arrasto cumulativo sobre a cadeia econômica, pois a empresa terá realizado o recolhimento de seu imposto sobre o preço de saída e terá cancelado o crédito correspondente.

Há de se considerar, por outro lado, a obrigação insculpida no RIPI e dirigida ao adquirente da mercadoria:

RIPI Art. 266. 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 assim se estão acompanhados dos

documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

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

A decisão recorrida admite, corretamente, que tal dispositivo não obriga a adquirente a "(...) verificar a classificação fiscal da mercadoria e a alíquota consignadas nas notas fiscais", mas considera que o efeito de tal constatação é unicamente afastar a aplicação da pena do art. 492 do RIPI. Assim não nos parece: ao se concluir que a dicção do art. 266 do RIPI não obriga o adquirente a verificar classificação fiscal e alíquotas das notas fiscais emitidas por seus fornecedores, inviabiliza-se a própria glosa dos créditos correspondentes. Observe-se, neste sentido, a completa impraticabilidade da norma caso a leitura fosse diversa: estar-se-ia a exigir de uma contribuinte como a recorrente, que adquira possivelmente milhares de peças e insumos, a análise fundamentada de cada item adquirido. Conjetura-se que não haveria suficientes tributaristas no mercado fosse esta a interpretação.

Desnecessário dizer que o desígnio da norma evidentemente não é este. O objetivo do dispositivo é alcançar apenas aquilo que o adquirente "sabe ou deveria saber", sobre erros formais ou de identificação imediata ou evidente. Em outras palavras: cabe à adquirente examinar se os produtos estão rotulados, marcados, selados (caso estiverem sujeitos ao selo de controle) e se estão acompanhados dos documentos exigidos, e se tais documentos satisfazem às prescrições (formais) do Regulamento. Quando a exigência de verificação é específica, exigindo-se um verdadeiro *dever de fiscalização* ou de colaboração do adquirente, a norma é expressa, *e.g.* ao exigir que verifique se a mercadoria está selada, *estando a fornecedora sujeita* ao selo de controle, o que obriga a empresa a saber se há ou não a sujeição de seu fornecedor à norma em apreço.

No **Acórdão CARF nº 340200.719**, proferido em 27/07/2010, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, pondera-se justamente sobre os limites do art. 266 do RIPI e da própria responsabilidade que o dispositivo atribui ao adquirente. O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores:

"Não há dúvida de que o adquirente de produtos pode ser responsabilizado por infrações relativas às mercadorias compradas sempre que a lei assim o dispuser. E assim é o caso quando tais mercadorias estejam submetidas à exigência de selagem. Em tais circunstâncias deve o adquirente recusar o recebimento daquelas que, a ele sujeitas, não o portem. Essa obrigação está expressamente prevista nos artigos legais citados no auto de infração: 253 e 266 do RIPI/98.

Ocorre que, a meu sentir, não é disso que se cuida.

É que, a meu ver, a norma apenas alcança as situações em que o adquirente sabe, ou deveria saber à vista dos atos legais e normativos que regem a espécie, que o produto recebido está sujeito à exigência de selagem.

(...) Quanto aos cigarros e aos relógios de pulso ou de bolso isso não apresenta qualquer dificuldade visto que a regra é a exigência, cabendo poucas exceções para sua dispensa" (seleção e grifos nossos).

Assim, em alguns casos muito específicos é possível se responder à seguinte indagação realizada pelo relator: "(...) *deveras, como se pode exigir do adquirente que questione o seu fornecedor acerca da classificação por ele adotada?*", sendo o caso do selo bastante

emblemático. Em outros casos, como no presente, em que nem a lei nem as disposições infralegais exigem o conhecimento da alíquota correta aplicável (repita-se: não havendo indícios ou acusação de simulação ou fraude), não pode o aplicador realizar, por vontade própria, tal exigência, claramente excessiva. Para além das exigências específicas, portanto, a obrigação dos adquirentes é aquela decorrente da cognição perfunctória, aferível mediante simples conferência dos documentos e da mercadoria, conforme transparece da ementa do acórdão em referência:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 12/09/2003

OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

*A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou **pela simples identificação da mercadoria**. Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.*

Recurso provido

De fato, não se controverte que a contribuinte realizou o cálculo do crédito decorrente da aplicação da alíquota de 20% em conformidade justamente com a classificação no Código NCM/SH nº 2106.90.10 ex 01 feita pelo fornecedor do insumo, justamente aquela adotada pelo seu fornecedor.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado neste particular.

VEDAÇÃO À ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Já conhecida por este colegiado a posição deste Relator a respeito do convívio harmônico dos institutos da revisão fiscal e da revisão tributária do lançamento, como, e.g., externado minudentemente no Acórdão CARF nº 3401004.020, de nossa relatoria, proferido em sessão de 28/11/2017, passamos a sintetizar nossas convicções para, em seguida, partir à análise do caso concreto.

A revisão fiscal, assim como a aduaneira, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar, textualmente: (i) regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; (ii) aplicação de benefício fiscal; e (iii) exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

Diversa é a revisão tributária (do lançamento): enquanto na primeira o que se revisa são os fatos que deram ensejo a um vínculo jurídico-tributário, nesta o que se reavalia são os critérios do próprio lançamento. Enquanto na revisão fiscal os fatos corretos substituem os

incorretos e dão ensejo a um novo lançamento, nesta o que se revisa é, diante dos mesmos fatos, o próprio lançamento que, revolidado em suas entranhas, é reconfigurado.

Assim, a revisão fiscal ou aduaneira prevista, e.g., pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, em uma relação de completa compatibilidade. Na dicção do decreto-lei, o Estado poderá revisar os erros de fato, as inconsistências, o não pagamento dos tributos incidentes sobre a importação. O Código Tributário Nacional impõe, como norma geral de matéria tributária, a condição de que não sejam transmutados os critérios jurídicos.

Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, está sujeita à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 que converge para a previsão do art. 149 do Código Tributário Nacional: lança-se de ofício quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento de declaração obrigatória (inciso IV), ou quando se comprova omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada (inciso V), ou diante da ação ou omissão do sujeito VII), ou deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, o (inciso VIII), ou se comprovada fraude ou falta funcional, ou mesmo omissão por parte da autoridade fiscal (inciso IX). Assim, diante de um *novo* arranjo fático, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo* lançamento (**de ofício**). Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**.

Passa-se, assim, à apreciação das provas e, na espécie, o que se denota é que a contribuinte alega ter sido questionada sobre a classificação fiscal adotada apenas a partir de 22/12/2014, momento em que foi intimada do auto de infração, marco inaugural da possibilidade da adoção de um novo critério jurídico por parte da Administração.

Entendemos que, para o exercício da liberdade ser considerado intangível, é necessário que haja uma base de confiança exercida e posteriormente frustrada. 40. É possível se afirmar que tal base é regida por critérios orientadores tais como a permanência, no sentido de não-modificabilidade, bem como a durabilidade da relação no tempo, que sejam aptos a conduzir a uma aparência de legitimidade que aumentem a confiança depositada pela contribuinte em seu relacionamento com as autoridades fiscais e aduaneiras.

Por outro lado, ao perscrutarmos os indícios para a reconstrução da intensidade da confiança, deparamo-nos com uma manifestação em grau baixo, pois construída sobre negativas, ou seja, o fato de antes não ter sido questionada a respeito da classificação. Não se está diante, por exemplo, de um despacho administrativo específico apontando para a correção do código NCM adotado, ou uma solução de consulta, ou qualquer comportamento positivo da Administração no sentido de indicar a formação de uma convicção, não sendo possível se falar, portanto, de uma manifestação estatal posterior contraditória por parte da Administração que, no primeiro momento em que acessou o repertório fático em concreto, procedeu à lavratura de um auto de infração, como aponta a própria recorrente, de maneira a declarar expressamente qual seria o seu entendimento sobre a matéria, diverso daquele adotado pela contribuinte, o que culminou, no caso em apreço neste momento, de maneira coerente, com a lavratura do auto de infração sob disputa.

É evidente que existem graves e severas restrições ao poder de revisão dos atos administrativos, fundadas na crença na palavra do Estado, mas a proteção da confiança do cidadão, como um dos fatores materiais da boa-fé, deve ser avaliada de acordo com os seus respectivos requisitos de aplicação e, no presente caso, não se vislumbra a cristalização de qualquer critério anterior: **a partir do conhecimento ou possibilidade de conhecimento dos fatos**, a autoridade passou a verificar a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames, fixando, de maneira inaugural, um critério jurídico objeto de recalcitrância pela contribuinte por meio de recurso próprio, que ora se aprecia.

Assim, voto por conhecer, mas julgar improcedente o recurso voluntário neste particular.

GLOSA DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA E LUBRIFICANTES

Como se sabe, o crédito do IPI rege-se pelo que ficou conhecido como crédito físico, o que limita a tomada de créditos nesse imposto.

Assim, em que pese entendermos o racional que orienta o contribuinte, dele devemos discordar. Transcrevo excerto do voto proferido na r. DRJ adotando-o como razão de decidir:

Sobre a inconformidade quanto à glosa de créditos do IPI nas aquisições de produtos de limpeza e de lubrificantes, dizendo que não há dúvida de que os produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral integram o processo produtivo de bebidas, já que inerentes à produção e de uso obrigatório, por exigências sanitárias, cumpre dizer que os citados itens não se enquadram nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), à luz do art. 226, I, do RIPI, de 2010, a seguir transcrito:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, **embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

..... (destacado na transcrição)

Verifica-se que se incluem entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles itens que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. O alcance da expressão “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização” é estabelecido pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que assevera:

.....

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos “que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”.

10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, **é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “stricto sensu”**, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização **função análoga a destes**, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 – A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediata e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

.....(destacado na transcrição)

Os produtos de limpeza e os lubrificantes para esteiras, identificados no relatório que antecede este voto, embora tenham sido efetivamente consumidos no processo produtivo de bebidas, **não guardam qualquer semelhança com matérias-primas e produtos intermediários por não exercerem função análoga aos referidos insumos**. Deve-se enfatizar: são produtos de limpeza e lubrificantes para esteiras.

À vista disso, tais aquisições não legitimam crédito do IPI, devendo ser mantida a glosa.

ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de “kits” não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que, portanto, estaria resguardada de multa e juros, nos termos do § único do art. 100 do CTN:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Entendo assistir razão à recorrente. O artigo 100 do CTN trata genericamente de atos expedidos por autoridades administrativas, não podendo a Recorrente ser punida, no caso em que adotou o entendimento expedido pela SUFRAMA.

Assim, acolho os embargos, com efeitos infringentes para afastar penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

JUROS SOBRE MULTA

Incide sobre a matéria a inteligência da 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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar parcial provimento recurso voluntário interposto, mantida a autuação tão somente em relação aos créditos referentes aos produtos de limpeza e de lubrificantes.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO, nos termos acima prolatados.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator Designado *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto fornecida pelo redator original do voto vencedor, Conselheiro Winderley Moraes Pereira, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Aquisição de insumos em operações anteriores

Em que pese a posição do I. Relator, divirjo de duas matérias que constam do seu voto, referente a possibilidade de apuração de créditos em operações anteriores, que não se comprovaram líquidos e certos e aplicação do art. 100 do CTN.

Ao analisar a matéria referente aos créditos é relevante seguir a legislação tributária, que exige para a apuração de créditos, a certeza e liquidez. Essa premissa é condição *sine qua non* para fruição de créditos, não é possível permitir que sejam utilizados créditos tributários que não se mostram líquidos e certos e nesse caso não existe de maneira prévia um agravamento ou premissa da existência de conduta atípica do contribuinte, portanto, não é que se falar em dolo ou boa-fé do contribuinte, mas, simplesmente analisar a premissa fática da liquidez e certeza dos créditos.

No caso em tela, os créditos foram oriundos de aplicação de alíquota em operação anterior que se mostrou equivocada e portanto, o valor maior de alíquota que o corretamente aplicado enseja que a diferença entre os créditos da alíquota correta e aquela equivocadamente

utilizada na operação anterior não pode ser utilizada para redução de tributos devidos pelo Recorrente.

Assim, com todas as vênias ao nobre Relator, entendo como correta os procedimentos adotados pela Autoridade Tributária.

Quanto à segunda matéria objeto de divergência, trata-se de aplicação do art. 100, que o Relator considerou como possível ao entender que o contribuinte teria sido orientado para aplicação de normas administrativas.

O Código Tributário Nacional, resguarda o contribuinte, quando age de acordo com orientação da Administração Tributária, a não sofrer a aplicação de penalidade, nos termos previstos no seu art. 100, transcrito a seguir.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

O procedimento adotado pelo contribuinte de apurar créditos que não se mostraram líquidos e certos não pode ser considerado como orientação administrativa a Legislação prevê a utilização de créditos líquidos e certos como já esclarecido neste voto quanto a apropriação de créditos.

Não existe nos autos nenhuma orientação da administração resguardando o procedimento adotado pelo contribuinte.

Assim, para essa matéria que também divirjo do Ilustre Relator, entendo que não é possível a aplicação do art. 100 do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues