



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.722710/2016-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.497 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos o Relator e a conselheira Fernanda Vieira Kotzias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-010.497 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.722710/2016-73

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/DCOMPs), 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/DCOMPs 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".

⁽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, exclusive 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 bebida 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, pêssogo 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 RPI, 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 bebidas” 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 preparação 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, a 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.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O Recurso é tempestivo, interposto por procuradores devidamente constituídos, e preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele passo a conhecer.

Entendeu a decisão recorrida que os insumos fabricados pela Recofarma não fariam jus à isenção prevista pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, uma vez que não teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola regional. No entendimento do julgador a quo, que corrobora a acusação fiscal, a fornecedora dos insumos ("kits") empregados pelo estabelecimento industrial não utiliza diretamente, em seu processo de industrialização, matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Para a recorrente, o Decreto-Lei nº 1.435/1975 outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais nele previstos em seu art. 6º e, assim, a Receita Federal não teria competência para desconsiderar o ato concessório do benefício outorgado pela SUFRAMA. Entendo, no entanto, que não se está a questionar a validade dos atos da SUFRAMA: seus atos em momento algum foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Neste sentido, ademais, decidiu esta turma no Acórdão CARF nº 3401003.750, por unanimidade de votos, de redatoria do Conselheiro Robson José Bayerl, no seguinte sentido:

- a) a SUFRAMA tem competência para verificar se o contribuinte preencheu os requisitos legais para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75;
- b) no caso específico dos insumos elaborados pela RECOFARMA, o preenchimento dos requisitos foi atestado pela Resolução do CAS nº 298/2007 que entendeu que, para fins de concessão do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, era suficiente a elaboração dos insumos com açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná;
- c) a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo válido com presunção de legalidade, legitimidade e veracidade e, pois, não pode ser desconsiderado pela RFB; e
- d) a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75 é lógica e coaduna-se com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, o qual compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional" para fins do crédito de IPI.

O acórdão, ao tratar da matéria em apreço, contou com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2012

IPI. ISENÇÃO. PRODUTOS EXTRATIVOS E AGRÍCOLAS DE PRODUÇÃO REGIONAL. AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIAPRIMA E MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EMPREGO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FICTO. DIREITO.

Nos termos do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, são isentos de IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291/67 (Amazônia Ocidental), garantindo-se o direito ao crédito do imposto, como se devido fosse, aos estabelecimentos que os empregarem como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

Transcreve-se abaixo, por pertinente, trecho do voto do Conselheiro Robson José Bayerl sobre a matéria, que adotamos como razão de decidir:

As razões do lançamento consistem, basicamente, na impossibilidade de aproveitamento dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834, em função do disposto no art. 2ºA da Lei nº 9.494/97, e também na ausência de previsão legal, ante o princípio da não cumulatividade (art. 153 da CF/88), de aproveitamento de créditos de IPI pela aquisição de produtos isentos.

A impugnação referenciou o direito de crédito no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (arts 82, III e 175 do RIPI/02), destacado expressamente nos documentos fiscais de aquisição de concentrado, além de contestar a impossibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.00477834.

Dentre as provas colacionadas a justificar o direito ao crédito a que alude o art. 6º do DL 1.435/75 (art. 82, III do RIPI/02), trouxe o recorrente a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 (fl. 533), que aprovou o projeto de atualização do empreendimento titularizado por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (RECOFARMA), fornecedora da matéria-prima isenta, e o Parecer Técnico nº 224/2007 (fl. 535), que relatou as verificações da atualização do empreendimento e relacionou as matérias-primas regionais utilizadas na industrialização do produto "concentrado para bebidas não alcoólicas", posteriormente vendidos aos fabricantes de bebidas, que o utilizarão como insumo na produção de bebidas.

A Resolução SUFRAMA 298/2007, teve como fundamento técnico para sua expedição, o Parecer Técnico nº 224/2007. Por ser oportuno ao deslinde da questão, vale o recorte de trecho do referido parecer técnico que lista os insumos regionais utilizados pela RECOFARMA:

d) Características técnicas do produto:

Definição:

O produto consiste 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.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro

- Odor: característico

- Densidade a 20°C: 136g/cm³

- Origem das matérias-primas regionais:

- (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
- (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo (AM), que também produz álcool.
- (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
- (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do Imposto de Importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-Lei n.º 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo no ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental, que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 475/76.

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus - PIM do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial n.º 08 - MPO/MCT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, manterá todas as etapas da industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima açúcar mascavo, localizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, conforme projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, Imagem como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir: a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem. b) DE MATÉRIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas. Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através do sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real. c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área
4	PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza, na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD. Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias à fabricação de corante caramelo.

f) Origem dos Insumos em valor (%):

Produto	Insumos Locais/Regionais (Amaz. Oriental)	Insumos Nacionais	Insumos Importados
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS (tipo: de cola)	21,27	35,08	43,65

Notas:

(1) Na elaboração do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, para o modelo de referência: "concentrado para bebidas refrigerantes, de sabor de cola", será utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo), processado no interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a matéria-prima regional extrato de guaraná.

CONCLUSÃO:

Somos favoráveis à aprovação do projeto objeto deste Parecer, por estar em conformidade com as normas da SUFRAMA e demais legislações do Governo Federal pertinente à matéria, e por apresentar viabilidade técnico-econômica, constituindo-se um empreendimento importante para a Região, haja vista sua contribuição para o fomento do Parque Industrial da ZFM e seu potencial de geração de emprego e renda.

Manaus, 01 de novembro de 2007.

Note-se que o açúcar cristal e mascavo, de produção regional, é adquirido pela RECOFARMA e enviado à DD. WILLIAMSON DO BRASIL, também localizada no Pólo Industrial de Manaus, para produção terceirizada do corante caramelo, também insumo do referido "concentrado".

Dentre os incentivos fiscais regionais, naquela oportunidade, requereu a RECOFARMA a isenção do art. 6º do DL 1.435/77.

As notas fiscais de aquisição de concentrado que respaldam o crédito não reconhecido pela fiscalização encontram-se às fls. 497/531, constando em seu corpo a alusão ao preceptivo.

O MSC 91.00477834, TRF 2ª Região, por seu turno, dentre os seus pedidos, arrolou o reconhecimento a todos os seus associados de aproveitar o crédito pela aquisição de produtos isentos da ZFM, conforme se verifica de sua petição inicial:

a) o deferimento, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.

b) a notificação do IMPETRADO, para que preste informações no prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e

c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida.

A sentença de primeiro grau julgou improcedente o pedido.

Em apelação, o TRF 2ª Região, reverteu a decisão para reconhecer o direito pleiteado.

A Fazenda Nacional, através do AI 252.8013, levou a questão ao STF, através de reexame de juízo negativo de admissibilidade do RE, cabendo ao Min. Marco Aurélio, em decisão monocrática, conhecer do agravo e negar-lhe provimento, por estar a decisão recorrida em consonância com a jurisprudência então vigente (fls. 596/601).

A decisão da DRJ afastou o aproveitamento do Mando de Segurança Coletivo nº 91.00477834, porém, reconheceu o direito ao crédito na compra do "concentrado para bebidas não alcoólicas" adquirido da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS, por força do disposto no art. 6º do DL 1.435/75, dado que a empresa tem projeto aprovado pela SUFRAMA e utiliza insumos regionais produzidos no interior do Estado do Amazonas, como atesta o Parecer Técnico nº 224/2007.

A PFN, em suas razões ao recurso de ofício, debate a impossibilidade do direito de crédito de IPI, nas aquisições isentas e a inobservância dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do DL 1.435/75, alegando que a RECOFARMA não utiliza produto de origem extrativa vegetal diretamente na fabricação do concentrado, pois o açúcar, produto extrativo vegetal, é utilizado na produção do corante caramelo, que, em si, não é um produto extrativo vegetal:

"Conforme se verifica dos documentos acostados aos autos, inclusive de documentos emitidos pela própria Suframa, o concentrado produzido pela Recofarma não é elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas sim com produtos intermediários/industrializados.

Nesse sentido, a Suframa (documento 3 juntado pela contribuinte junto com a impugnação) informa que o concentrado para fabricação de bebida sabor cola é feito com açúcar e álcool e, ainda, que o açúcar cristal é adquirido pela

Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, que produz o corante caramelo, matéria-prima dos concentrados da empresa.

(...)

Levando-se em conta que a Lei determina, para o gozo da isenção (art. 6º, caput, do DL 1435/75), que os produtos sejam produzidos com MATERIA PRIMA agrícola ou extrativa, e não com PRODUTO INTERMEDIÁRIO, correta a glosa dos créditos, ainda mais considerando-se que quando o legislador pretendeu tratar de insumos de forma genérica, o fez referindo-se não apenas à matéria-prima, mas também a produtos intermediários e materiais de embalagem, a exemplo do que se vê, inclusive, no dispositivo que permite o crédito na aquisição de produto isento (art. 6º, § 1º do DL 1435/72).

Apoiando sua tese, cita os Acórdãos nºs 3302002.673, 3302001.790 e 3403003.491, que chegaram às mesmas conclusões.

Esse o quadro factual.

Preambularmente, para melhor apreciar as questões postas, transcrevo o referido art. 6º do DL 1.435/75:

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

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

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

No caso vertente, a matéria-prima regional utilizada na produção do concentrado, segundo o Parecer Técnico nº 224/2007, é o açúcar cristal e o açúcar mascavo. Nos termos do caput do dispositivo, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Os açúcares cristal e mascavo são elaborados a partir da cana-de-açúcar produzida no interior do Estado do Amazonas, por pequenas propriedades rurais e pela Agropecuária Jayoro, esta localizada no Município de Presidente Figueiredo/AM, de maneira que resta atendido o primeiro requisito (produção na área da Amazônia Ocidental, conforme art. 1º, § 14º do DL 291/67).

Na sequência, consoante o parágrafo primeiro, os produtos referidos no caput, isto é, aqueles produzidos com matéria-prima agrícola e extrativa no caso dos

autos, os açúcares cristal e mascavo gerarão créditos do IPI, como se devido fosse, sempre que empregado como matéria-prima ou produto intermediário, na industrialização, em qualquer parte do território nacional, de produto sujeito ao pagamento do imposto.

O açúcar cristal produzido pela Agropecuária Jayoro, segundo o parecer técnico da SUFRAMA, é adquirido pela RECOFARMA e enviado, para industrialização do corante caramelo, pela DD. WILLIANSON DO BRASIL.

A PFN sustentou que o corante caramelo não seria matéria-prima de origem agrícola ou extrativa; entretanto, não há como negar que é componente seu o açúcar cristal (produto agrícola) de produção regional produzido pela Agropecuária Jayoro, revelando que o açúcar cristal seria, por assim dizer, a "matéria-prima da matéria-prima" na produção do concentrado, o que acarretaria a admissibilidade do creditamento *sub examine*.

Demais disso, o mesmo parecer técnico destacou, na letra "f", do item "7" (Compromissos assumidos pela empresa), fl. 544, que a RECOFARMA utilizaria, na produção do concentrado, 21,27% de insumos locais/regionais, sendo que, nos concentrados à base de cola, seria utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo).

A meu ver, o fato do açúcar ser utilizado como matéria-prima do corante caramelo e este como matéria-prima do concentrado, como antecipado, não retira o direito ao crédito do art. 6º do DL 1.435/75, até porque não é possível extrair do parecer técnico que todo o açúcar utilizado, no processo produtivo da RECOFARMA, seja destinado exclusivamente à produção do corante caramelo.

Como não bastasse, ainda segundo o mencionado parecer técnico, o açúcar cristal empregado na produção do corante caramelo é adquirido pela RECOFARMA e remetido, para industrialização desta matéria-prima, a empresa localizada na própria área do Pólo Industrial de Manaus.

Em minha visão, o açúcar cristal utilizado, ainda que indiretamente, na produção do concentrado de bebidas não alcoólicas produzido pela RECOFARMA, emprega cana-de-açúcar, produto agrícola, plantada em áreas do interior do Amazonas, de modo que atende ao segundo requisito.

Por fim, a RECOFARMA possui projeto aprovado pela SUFRAMA, atendendo assim à terceira exigência.

Concernente ao argumento deduzido pela PFN, ao questionar a referência a duas bases legais para respaldo da isenção, art. 6º do DL 1.435/75 (que garante o crédito pretendido) e o art. 9º do DL 288/67 (que não garante o direito de crédito), quando deveria ser indicada o dispositivo específico, entendo que tal situação, no caso vertente, pelas especificidades do processo, não prejudica a fruição do benefício fiscal, haja vista que ambas as isenções foram pleiteadas pela RECOFARMA no projeto de atualização aprovado pela Resolução nº 298/2007, consoante item "4" (Incentivos pleiteados), do parecer técnico, de maneira que a SUFRAMA, no uso de suas atribuições, reconhece que a peticionante atende aos requisitos para ambas as isenções.

Acentue-se que não se está, nesse ínterim, a afirmar que a competência para o reconhecimento das isenções invocadas pertenceria à SUFRAMA, como pode parecer à primeira vista, mas tão somente que, cuidando-se de isenções condicionadas à observância de certas exigências, caberia à SUFRAMA, no limite de suas atribuições, reconhecer que o peticionante, no caso a RECOFARMA, preencheria os requisitos previstos na legislação e estaria apta a usufruir dessa vantagem fiscal, cumprindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a fiscalização da correta apuração do tributo, aí incluído o aproveitamento de créditos do imposto (IPI).

Por outro lado, se porventura a empresa RECOFARMA não vem obedecendo ao projeto aprovado pela SUFRAMA, com o emprego compromissado das matérias-primas agrícolas de origem de produção regional, cabe à fiscalização da RFB, também na medida de suas atribuições, investigar a situação com profundidade e apurar as respectivas infrações e responsabilidades, não, porém, imputar esse ônus probatório ao beneficiário da vantagem fiscal, como ocorrido.

Mesmo porque, o lançamento não desce a essa minúcia – ausência de preenchimento dos requisitos para fruição dos benefícios do art. 6º do DL 1.435/75 –, limitando-se a denegar o direito ao crédito pela aquisição de produtos isentos com fulcro no princípio da não cumulatividade insculpido no art. 153 da CF/88, uma vez ultrapassada a possibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.00477834, conforme se verifica da seguinte passagem do TVF:

Porém, os créditos de IPI apropriados pelo sujeito passivo na linha “Outros Créditos” do Livro de Registro de Apuração do IPI, relativos às aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06 e situada na Zona Franca de Manaus (ZFM), especificadas na tabela acima, são indevidos, uma vez que não houve destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pela referida pessoa jurídica e inexistente amparo legal para o sujeito passivo aproveitar-se de tal crédito.

Convém mencionar que o sujeito passivo se credita do IPI correspondente a 27% (vinte e sete por cento) do valor das aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

A apropriação de créditos de IPI relativos a aquisições desoneradas do imposto afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, cuja premissa básica consiste em compensar o débito ocorrido na saída do estabelecimento do sujeito passivo com o crédito referente ao imposto que fora cobrado na operação anterior relativo à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens. Não havendo exigência do IPI nas aquisições desses insumos, não há valor algum a ser creditado.

Portanto, ainda que se admitisse o não cumprimento de todos os requisitos, o que se faz exclusivamente como concessão dialética (uma vez que, no entender desse Conselheiro, houve atendimento às exigências legais), não seria possível manter o lançamento nos termos em que lavrado, porque não foi essa a sua motivação, o que representaria inovação indevida do seu fundamento-jurídico.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular para reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito de IPI.

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 insculpada 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 o 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, revolido 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.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS

A contribuinte se baseia na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código NCM/SH nº 2106.90.10. No entendimento da autoridade fiscal, referendado pelo julgador de primeiro piso, o texto da posição não faz referência à possibilidade de apresentação em

embalagens individuais, uma vez que o Ex 01 utiliza as palavras “*preparação*”, “*concentrado*” e “*capacidade de diluição*”, que indicam se tratar de um produto apresentado em corpo único. Baseia seu raciocínio no fato de que as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais, como os que compõem os kits recebidos de Manaus, possa ser classificado em código único:

Mercadorias fornecem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das **posições e subposições**, bem como das notas de seção, capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, conforme consta no art. 17 do RIPI, de 2010. Consequentemente, a consulta e a decisão subsequente se restringiram à posição 2106, referente a “preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições” e às correspondentes subposições 2106.10, referente a “concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas”, e 2106.90, referente a “outras”.

Nesse âmbito, vale dizer, de posição (2106) e de subposição (2106.90), o entendimento externado em 1985 pelo CCA (fls. 435 a 487), foi no sentido de que, mesmo que capacidade de diluição, ficaria excluída a classificação única na nomenclatura do Sistema Harmonizado, devendo ocorrer a classificação individual dos ingredientes. Naquela ocasião, foi descartada a classificação única que seria possível com base nas RGI-2a e 3-b. Descartou-se a classificação única com base na RGI 2-a em razão do item III na Nota Explicativa dessa regra. Também foi descartada a classificação única pela RGI-3b, porquanto as bases das bebidas claramente não são misturas, tampouco são produtos compostos, pois produtos compostos devem constituir uma única entidade, o que não é o caso, e também deixam de satisfazer os critérios indicados no item X da Nota Explicativa da RGI-3, referente a mercadorias apresentadas em sortidos. O CCA concluiu, então, que os ingredientes devem ser classificados individualmente, pela RGI-1. Esse entendimento do CCA resultou na Nota XI da RGI-3b, assim redigida:

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.

É certo que, no Brasil, a subposição 2106.90 sofreu desdobramentos, especialmente o item 2106.90.10, referente a “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, e no qual foi instituído o Ex 01, referente a “*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*”. Mas para fazer jus ao enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 o produto deve apresentar cumulativamente as seguintes características:

- a) ser uma preparação composta;
- b) não ser alcoólico;
- c) ser extrato concentrado ou sabor concentrado;
- d) ser próprio para elaboração de bebida da posição 22.02; e

e) ter capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

O impugnante deseja aproveitar crédito do IPI com base em classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 de “kits” contendo alguns – não todos – ingredientes de bebidas da posição 22.02. Conforme antes evidenciado, os “kits” adquiridos de Recofarma atendem, no máximo, a três das condições antes mencionadas, a saber, as das alíneas “a”, “b” e “d”, faltando, principalmente, a polpa da fruta e a capacidade de diluição, o que descarta o enquadramento no Ex discutido.

Note-se que o próprio impugnante sustenta, com acerto, que a classificação deve ocorrer pela aplicação da RGI-1, mas insiste na caracterização dos “kits” como mercadoria única passível de classificação no Ex 01 do código 2106.90.10, o que é um erro, como ficou demonstrado. A solução do litígio se dá, então, com base na RGI-1, mas em relação aos componentes dos “kits”, ao contrário do que deseja o interessado.

Sobre a invocação do art. 112, I, do Código Tributário Nacional, cumpre esclarecer que inexistente dúvida na solução do presente litígio, no tocante à glosa em debate, de créditos incentivados do IPI.

Consequentemente, como nenhum componente dos “kits” em causa se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, restaria definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento sobre o qual se debruçou o autor do procedimento fiscal com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais, concluindo que esses ingredientes classificam-se, em sua maioria, em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota **zero**, em prejuízo do crédito calculado “como se devido fosse”. E mesmo que alguns componentes dos “kits” sejam tributados pelo IPI a alíquotas diferentes de zero, o fato de a descrição dos “kits” nas notas fiscais ser de mercadoria única, no caso, “concentrados”, aos quais corresponde valor tributável global, não discriminado por componente, fica inviabilizado o eventual cálculo do crédito residual do IPI, “como se devido fosse”, também por esse outro motivo.

Sobre a alegada plena competência da Suframa para dispor sobre a isenção do IPI discutida e para determinar a classificação fiscal dos produtos alcançados pelo projeto aprovado em favor de Recofarma, deve-se considerar que não compete à Receita Federal imiscuir-se nos critérios próprios daquela autarquia para praticar atos de sua competência, tampouco fiscalizar os compromissos assumidos pelos executores dos mesmos projetos. A aprovação do projeto do fornecedor pelo Conselho de Administração da Suframa é um dos requisitos para fruição do benefício de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, e foi satisfeito, mas essa aprovação, ao contrário do que pensa o impugnante, não legitima, de per si, o crédito incentivado do IPI em discussão.

A Suframa é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que administra a Zona Franca de Manaus com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais. O mecanismo escolhido pelo legislador para que as empresas possam usufruir de benefícios fiscais decorrentes de sua instalação na ZFM e na Amazônia

Ocidental é a comprovação de que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agroindústria da região, o que se dá mediante a aprovação pela Suframa. No entanto, embora todos os produtos isentos devam atender à política de desenvolvimento da região, nem todos os produtos que atendam à política de desenvolvimento da região fazem jus à isenção.

Observe-se que a administração fazendária e seus servidores fiscais tem, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei, conforme art. 37, XVIII, da Constituição da República Federativa do Brasil, e arts. 194 e 195 do Código Tributário Nacional. Compete à Receita Federal, além de classificar produtos na TIPI, conforme demonstrado anteriormente, exercer a fiscalização do IPI, nos termos dos arts. 505 a 508 do RIPI, de 2010, o que foi feito no presente procedimento fiscal, tendo sido glosados créditos irregulares do citado imposto.

Entendo, no entanto, assistir razão à recorrente neste particular.

Da leitura da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25/02/1998 é possível se derivar a definição do PPB dos concentrados para bebidas não-alcoólicas, oportunidade em que a norma reconhece que o produto é único, composto por partes líquidas e sólidas, devendo a sua homogeneização ocorrer "*quando necessário*". Tal disposição indica que o aplicador está diante de produto uno (concentrado para bebidas não-alcoólicas), entregue pelo fornecedor de maneira desmembrada ("kits"), conclusão esta que se encontra em estreita conformidade com a Resolução CAS 298/2007 e pelo Parecer Técnico nº 224/2007, além de estar de acordo com as informações constantes do laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que concluiu que as preparações oriundas do PPB constituem um "*produto único*", o que deve ser acatado pelo julgador nos termos do §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/1972, por se tratar de aspecto técnico, sem jamais assumir a pretensão de classificar a mercadoria, o que o inquinaria de nulidade.

A Posição 2106.90.10 se refere a "preparações compostas não-alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)", sendo que nos Ex 01 e Ex. 02 aponta justamente para sua utilização na elaboração da bebida, com a particularidade de o Ex 01 compreender as "preparações compostas" destinadas à "elaboração de bebida na posição 22.02", sendo de todo descabida a interpretação no sentido de que tal destaque tarifário se refere unicamente ao concentrado já homogeneizado:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	27

Neste sentido, a encomiosa declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão CARF nº 3402004.988, de 21/03/2018, vencido pelo voto de qualidade:

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH,

aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em **aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações**, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

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

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

Verifica-se, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um **deus ex machina** um artifício encontrado pelo auditor para negar o crédito pretendido pelo contribuinte. Para isso, utilizou-se de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norte-americana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados. Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido atécnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

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

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

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

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

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

*Ou seja, a preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, **conjuntamente e após tratamento**, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02. Isso é corroborado quando se compulsa a NESH XI à RGI/SH 3, que traz exceção expressa à aplicação da regra 3 de interpretação do SH:*

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

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

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

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

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

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

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

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

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

E prossegue no subitem 7:

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC.

Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

Há uma preocupação expressa com uma limitação técnica, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscalizadora. Isso não implica dizer que o auditor necessite pesquisar a realidade econômica e mercadológica para definir a classificação fiscal de todas as mercadorias, mas apenas daquelas cujas

disposições do NCMSH e a respectiva NESH tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

E mais, vejamos o subitem 12:

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou bebidas ou de outras bebidas, constituídas por exemplo, por: (...) Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias.

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

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

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

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

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

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

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

a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
b) Apresentados ao mesmo tempo; c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

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

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do U.S. Customs and Border Protection, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela

classificação de mercadorias, para sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

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

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

Na tradução juramentada, anexa ao TVF: Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único.O preparado líquido para bebida, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adoçado, acrescido à sua denominação. Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o bebida, e qualifica-se como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

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

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão a quo não apenas **inovou** na argumentação trazida por extenso TVF, como também **anexou** documentos novos ao processo!

Permito-me citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:

Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, **anexei ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira CCA (atual OMA)**, obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/201428).

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

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

(...)

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

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão a quo. Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

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

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

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

Conclusão *Ante o exposto, voto por dar provimento parcial para reconhecer o direito de crédito relativo às aquisições de produtos compostos por extrato de guaraná.*

Nesse ponto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário em relação a este ponto específico.

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 hão 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 “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, 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

Apesar de concordar com a aplicação do art. 76, II, a, da Lei nº 4502/64, no presente caso, dei provimento ao Recurso Voluntário no que tange ao crédito decorrente da aquisição do Kit de bebida não alcoólica, de forma que entendo não se falar em multa nesse aspecto específico.

De outro lado, a Recorrente não demonstrou existirem decisões definitivas autorizando o aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes, devendo ser mantida a multa nesse caso.

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.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro, redator designado.

1. Com a máxima vênia ao sempre bem fundamentado voto do sempre sábio Conselheiro Leonardo, ousou dele divergir no tema **CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS DE BEBIDA**, o que faço nos termos abaixo:

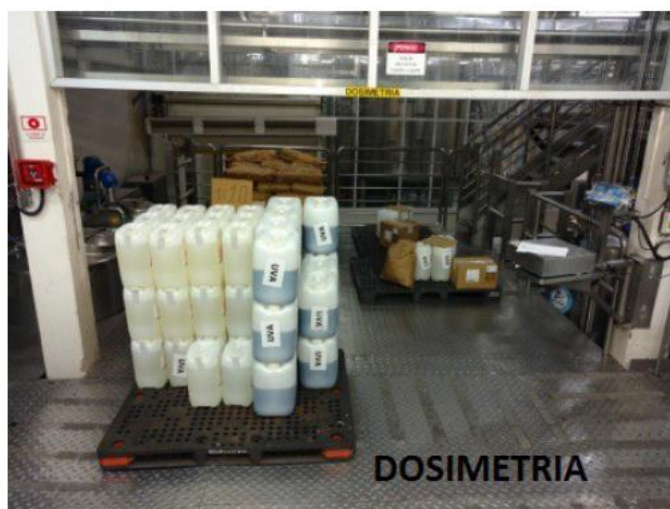
2. A lide se divide em duas: regras aplicáveis para a classificação fiscal dos produtos adquiridos pela **Recorrente** e a classificação fiscal dos produtos adquiridos pela **Recorrente**. No entanto a **Recorrente** debate apenas e tão somente sobre as regras aplicáveis para a classificação fiscal. Em assim sendo, resta precluso o direito da **Recorrente** de, uma vez afastada a classificação conjunta, questionar a classificação de cada um dos itens.

2.1. Antes de debater sobre **CLASSIFICAÇÃO FISCAL** necessário perscrutar sobre a composição física das mercadorias. De forma resumida (porquanto já explanado por duas vezes no decorrer deste voto), as mercadorias adquiridas pela **Recorrente** são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos (Goma Xantana, Vitamina C, Ácido Acetoacético, Sucralose, etc), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar.

2.1.1. Cada uma das mercadorias acima passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da **Recorrente**: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtração e envase.

2.1.2. Já no estabelecimento da **Recorrente** (utilizando descrição para lá de sucinta do processo produtivo descrita em resposta em procedimento fiscal) as mercadorias do dito kit passam por um processo de mistura com outras mercadorias, inclusive a polpa da fruta que dará sabor a esta (como constata a fiscalização e não nega a **Recorrente**).

2.1.3. Com tudo isto se quer dizer que os produtos chegam ao estabelecimento do fornecedor da **Recorrente** em separado, os produtos são produzidos em separado pelo fornecedor da **Recorrente**, os produtos são utilizados no processo produtivo da **Recorrente** em separado, os produtos são compostos de matérias em estados diferentes (sólidos e líquidos), em assim sendo (com a máxima vênias as vozes em sentido contrário), são produtos absolutamente distintos. Em verdade a única coisa que *une* o referido kit é o pallet em que são transportados do estabelecimento do fornecedor ao estabelecimento da **Recorrente**:



2.1.3.1. Ora, por força da RGI 5 da NESH (aplicável a toda e qualquer classificação) a embalagem não altera a classificação fiscal dos produtos, muito menos um pallet ainda que coberto por filme.

2.1.4. Chamar cada um dos insumos ou os insumos reunidos de Kit faz tanto sentido quanto chamar a água com açúcar cristal (utilizada na primeira fase do processo produtivo da **Coca-Cola**) ou a água a polpa de fruta (utilizada na fase final e produção no estabelecimento da **Recorrente**) de Kit. Todos são insumos para bebida, assim como tecido, botão e linha são insumos para camisas, nem por isto podem ser classificados como kit para fabricação de camisas.

2.2. Portanto, sem prejuízo da capacidade argumentativa (e criativa) dos patronos da **Recorrente**, a RGI 1 das NESH é absolutamente inaplicável para o conjunto. Por sinal, as regras para classificação de conjunto de mercadorias são a RGI 2 e RGI 3. Apenas estas podem indicar se mercadorias fisicamente separadas podem ser consideradas uma única mercadoria – tal como pretende a **Recorrente**.

2.2.1. De plano, se descarta a RGI 2 a) vez que esta não se aplica, normalmente (isto é, salvo exceções expressas) às mercadorias descritas nas Seções I a VI – esta última justamente onde se localiza a classificação fiscal adotada pela **Recorrente**. A RGI 2b) é aplicável para produtos misturados, nos quais, com algum esforço de criatividade, poder-se-iam enquadrar os produtos fabricados pela **Recorrente**.

2.2.2. A RGI 2b), efetivamente, não veicula uma regra de classificação; ela dispõe acerca de uma situação na qual será utilizada outra regra de classificação, qual seja, a 3 b):

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.

2.2.3. Se entendêssemos que mercadorias produzidas em separado, acondicionadas em separado, utilizadas em processo industrial em separado pudessem ser entendidas como uma mistura (que é justamente o contrário de separado - e aqui vai o esforço de criatividade) os kits adquiridos pela **Recorrente** poderiam ser classificados em conjunto por força da RGI 3 b); poderiam, mas não seriam, por força do que dispõe, expressamente a Nota XI da RGI 3 b):

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

2.2.3.1. A nota acima (que, por sinal, lateraliza toda a discussão travada até aqui) foi criada pela CCA (atual OMA) uma e justamente na análise de *Kits* para fabricação de bebidas – um deles (Fanta) adquirido pela própria **Recorrente** e outros com composição química muito semelhante àquela dos outros produtos adquiridos:

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)
Hidroxianisol butilado	Ocultado (w/w)

2.2.3.2. Embora não sejam vinculantes, os trabalhos preparatórios do CCA certamente auxiliam o intérprete – evidentemente, se fosse necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

2.3. Desta feita, fixado que cada um dos componentes do dito *kit* devem ser classificados em separado e inexistindo qualquer argumento contra a classificação destes itens (em separado) de rigor a manutenção da autuação neste ponto.

3. Pelo exposto, admito, uma vez que tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a este nego provimento no tema classificação fiscal dos concentrados.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro