



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14090.720430/2019-11
ACÓRDÃO	3401-013.534 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/09/2018

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. GLOSAS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos, adquiridos de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/10/2016 a 30/09/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. *KITS* PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2016 a 30/09/2018

COISA JULGADA. EFICÁCIA.

Coisa julgada é uma qualidade que se agrega à declaração contida na sentença, assim entendida a resposta jurisdicional firmada apenas na parte

dispositiva. Nem o relatório e nem a fundamentação da sentença podem se revestir da coisa julgada, porque nestes não existe propriamente um julgamento. Se determinada matéria não integrou o pedido e não consta do dispositivo, não faz coisa julgada, ainda que importante para determinar o alcance da parte dispositiva.

PARECER TÉCNICO. ASPECTOS TÉCNICOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIAS.

Segundo o Decreto nº 70.235/72, a classificação fiscal não é aspecto técnico. Assim, os aspectos técnicos abordados nos pareceres encomendados pela impugnante podem ser aproveitados na análise levada a efeito no julgamento, mas o juízo acerca da classificação fiscal compete à autoridade julgadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2016 a 30/09/2018

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

Não se cogita de ilegalidade se o auto de infração foi lavrado com estrita observância do Decreto nº 70.23/72 e em consonância com as normas gerais disciplinadas pelo Código Tributário Nacional.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INCIDÊNCIA.

Atos normativos a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções etc., editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de

parágrafo único do art. 100 do CTN. Súmula CARF nº 4 e Súmula CARF nº 5. Súmula CARF nº 108.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar a preliminar suscitada e, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida e o lançamento fiscal, com a exigência de IPI, multa de ofício e juros de mora, bem como a não homologação dos pedidos de ressarcimento e compensações vinculadas. Vencido o Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

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

RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 44.444.907,08 (quarenta e quatro milhões, quatrocentos e quarenta e quatro mil, novecentos e sete reais, e oito centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme exibido no Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 2).

Consta na “Descrição dos Fatos” (e-fl. 3) a seguinte infração à legislação tributária:

CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS**INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) – BEBIDAS**

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial não recolheu o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados por se utilizar de créditos indevidos oriundos da aquisição de insumos (kits de concentrados) da RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ nº 61.454.939/0001-06, para a fabricação de refrigerantes.

Assim, a descrição completa dos fatos, bem como a fundamentação legal do Auto de Infração, encontra-se na **Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT nº 0252/2019, de 09 de outubro de 2019**, que segue em anexo, sendo parte integrante deste Auto de Infração. *(destaques do original)*

A Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0252/2019 (e-fls. 28238/28351) que instrui o auto de infração traz o detalhamento da infração acima, que segue em resumo.

» O procedimento fiscal foi motivado pelos pedidos de ressarcimento (PER) transmitidos pelo sujeito passivo NORSÁ REFRIGERANTES S/A, referentes aos períodos do 4º trimestre de 2016 ao 3º trimestre de 2018.

» Verificou-se que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada é oriunda de insumos destinados à fabricação de bebidas (refrigerantes, especialmente) adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, empresa situada na Zona Franca de Manaus.

» Foram consideradas, neste procedimento fiscal, as informações constantes dos e-dossiês nos 10010.038171/0616-91 e 10010.099543/0819-32, no que se refere ao processo produtivo do contribuinte, à auditoria *in loco* no estabelecimento industrial e às informações prestadas pelo principal fornecedor de matérias-primas (Recofarma).

» Enfatiza-se que, à época desses processos (e-dossiês), as informações constam em nome da Companhia Maranhense de Refrigerantes (CNPJ 06.272.199/0013-27), sucedida pela Norsa Refrigerantes S.A (CNPJ 07.196.033/0049-42).

» Os créditos decorrentes da aquisição de insumos da Recofarma foram objeto de glosa, cuja fundamentação divide-se em duas partes:

PARTE I – Créditos incentivados indevidos do IPI oriundos de produtos não elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional.

PARTE II – Créditos incentivados do IPI aproveitados indevidamente em função de erro de classificação fiscal e alíquota.

PARTE I – Insumos não elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional

A Recofarma é uma empresa situada na Zona Franca de Manaus que elabora produtos utilizados pelos adquirentes na fabricação de bebidas não alcoólicas da posição 22.02 da TIPI. Os produtos são comercializados por Recofarma em forma de *kits* constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

Nas notas fiscais de saída emitidas pela Recofarma, os “concentrados” foram classificados no código 2106.90.10 (preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas) com a indicação do Ex 01.

Não há destaque de IPI nas notas fiscais.

A contribuinte entende que os produtos estariam isentos do imposto com base no art. 81, incisos I e II;

e art. 95, inciso III (c/c art. 237) do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), apropriando-se de créditos de IPI, como se devido fosse o imposto.

Ressalte-se que se pretende analisar, não o direito à isenção do IPI sobre os *kits* de concentrados comercializados por Recofarma, mas sim a possibilidade da adquirente creditar-se do valor do imposto calculado como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com isenção.

Em relação aos bens que tenham saído da fábrica apenas com a isenção do art. 81, II, do RIPI/2010, própria para produtos indústria Conselho de Administração da SUFRAMA, a legislação não prevê o direito a crédito. A Norsa, contudo, alega que o seu direito ao aproveitamento dos créditos de IPI estaria amparado por decisões judiciais:

(1) pela coisa julgada no mandado de segurança coletivo MSC nº 91.0047783-4, que assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM;

(2) pelo entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), exposto no julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 212.484-RS, que asseguraria o mesmo direito.

A existência de decisão judicial proferida nos autos do MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela AFBCC perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, não sustenta a pretensão da empresa. A princípio, porque a ação foi ajuizada para discutir o direito de se creditar na aquisição de concentrado industrializado na Zona Franca de Manaus e que goza da isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 (produtos industrializados na ZFM para comercialização em outros pontos do território nacional), tudo com base no princípio da não-cumulatividade, sem debater, no entanto, o direito de se creditar de IPI com base no art. 237 do RIPI/2010 em razão da isenção do art. 95, III, cuja base legal é o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

De todo modo, nos termos do que declarado pelo STF, em sessão plenária realizada em 30/04/2014, em que se julgou o Agravo Regimental na Reclamação nº 7778, que por sua vez foi ajuizada em face do suposto descumprimento da decisão proferida naquele MSC, o provimento judicial proferido naquela ação coletiva teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, território do órgão prolator da decisão, o que não alcança a autuada, de modo que a decisão em questão não lhe favorece.

O nº RE 212.484-RS tem apenas aplicação inter partes e não alcança a Norsa. O incentivo fiscal na forma de crédito do IPI, devido aos bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, com base nos artigos 95 e 237 do RIPI/2010, é condicionado aos seguintes requisitos, que são cumulativos:

- a) que o produto seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária;
- b) que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental;
- c) que os projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- d) que o produto não seja o fumo do Capítulo 24 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 01) da TIPI;

- e) que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou

material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Com relação às condições estabelecidas nos itens **b**, **d** e **e**, desnecessárias maiores discussões a respeito. Acerca do item **c**, a Recofarma foi intimada a “apresentar cópia da Resolução SUFRAMA, cujo texto fique claro se o projeto foi para utilização da isenção da ZFM, referida no art. 81 do RIPI/2010 ou da Amazônia Ocidental referida no art. 95 do RIPI/2010”. Em resposta, foi apresentada a Resolução SUFRAMA nº 298, de 11 de dezembro de 2007.

Referente ao item **a**, intimada a informar sobre as matérias-primas empregadas na elaboração de cada *kit* concentrado, a Recofarma respondeu que todos os concentrados por ela produzidos são elaborados com matérias-primas regionais originárias da Amazônia Ocidental dentre as quais (i) o açúcar utilizado na produção do caramelo e do ácido cítrico e (ii) o álcool neutro, ambos oriundos da cana-de-açúcar, e (iii) o extrato de guaraná, oriundo da semente de guaraná.

Ocorre que nenhum dos três itens pode ser caracterizado como matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, pois nenhum deles é resultado de processo de extração de um vegetal. Trata-se, efetivamente, de produtos industrializados a partir da matéria-prima cana-de-açúcar (açúcar e álcool neutro) e da semente de guaraná (extrato de guaraná).

A utilização do termo “matérias-primas”, por si só, já define claramente que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo de industrialização do produto beneficiado, pois “matérias-primas” são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada. A legislação tributária não permite que se amplie a definição de palavras para fins de gozo de isenção.

A Resolução SUFRAMA nº 298/2007 concedeu o benefício para todos os produtos de Recofarma.

Entretanto, em nenhum momento o art. 6º do DL nº 1.435/75 dá a entender que a isenção se aplica automaticamente em relação a todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA. A isenção decorre de lei, cabendo a sua configuração o reconhecimento da adequabilidade da situação do fabricante à norma. Para usufruir do benefício, as empresas precisam atender a todos os requisitos previstos na legislação, e não só aquele constante do § 2º do art. 6º do DL nº 1.435/75.

A legislação não prevê que a SUFRAMA tem a atribuição de “conceder o incentivo fiscal”. Na isenção sob análise, não é exigido o despacho da autoridade administrativa de que trata o art. 179 do Código Tributário Nacional. Inexiste na legislação qualquer norma que limite total ou parcialmente o exercício da competência da Receita Federal na fiscalização do benefício sob análise.

Para justificar a concessão de um benefício tão oneroso aos cofres públicos, o legislador procurou se certificar de que o processo produtivo atenderia à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região, fator que foi

ressaltado na Exposição de Motivos do DL nº 1.435/75. O mecanismo escolhido para que isto ficasse demonstrado foi a aprovação do projeto pela SUFRAMA.

Entretanto, 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.

Antes de emitir a Resolução nº 298/2007, a SUFRAMA analisou projeto apresentado por Recofarma, que foi aprovado por meio do Parecer Técnico nº 224/2007. No projeto e no Parecer, não foram especificadas as matérias-primas utilizadas em cada produto a ser vendido por Recofarma, e o único processo produtivo expressamente descrito e analisado foi o do “concentrado para refrigerante de sabor cola”, onde é utilizado corante caramelo, insumo que não integra vários dos *kits* fornecidos para a Norsa Refrigerantes S/A. A autarquia, no legítimo uso de sua competência, emitiu a citada Resolução, tendo concluído que o projeto da Recofarma se constitui em um “empreendimento importante para a Região”. Entretanto, para determinação do efetivo direito à aplicação da isenção, bem como do crédito dela resultante, o Fisco, ao exercer sua competência, deve observar que o benefício sob análise é objetivo, sendo necessária a comprovação do cumprimento de todos os requisitos para cada produto específico.

PARTE II – Erro de classificação fiscal e alíquota

No ano de 2014, o Fisco efetuou em Manaus a coleta de *kits* elaborados por Recofarma, tendo providenciado a realização de exame laboratorial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer.

Os resultados dos exames laboratoriais constam de Laudos de Análise anexados ao presente processo.

A necessidade de realização de exame laboratorial decorreu das dificuldades para obtenção de informações sobre as características dos chamados “concentrados”.

Os *kits* (concentrados) para fabricação de refrigerantes são constituídos de dois ou mais componentes (ou partes), sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

No período abrangido pela fiscalização, a Norsa recebeu também *kits* sabor Coca-Cola, formados por duas partes envasadas em bombonas. A única referência existente de que as duas partes constituíam “um todo” era uma etiqueta autoadesiva afixada em cada contêiner.

Depois que as embalagens individuais são recebidas pelo estabelecimento, os componentes dos *kits* são misturados em operação de industrialização, na qual o engarrafador adiciona água ou xarope simples. Só aí passa a existir uma preparação. Em nova etapa, que também ocorre no estabelecimento da Norsa, a preparação líquida passa por tratamento complementar, resultando o refrigerante pronto para ser consumido.

Conforme se depreende, o insumo que as empresas tratam como se formasse uma mercadoria única e que é por elas denominado de “concentrado” (termo tecnicamente incorreto) é, na realidade, um conjunto (*kit*) de matérias-primas e produtos intermediários. As empresas se referem aos *kits* como se fossem uma mercadoria única, classificando-os no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de *kits* para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação dessa Regra.

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

Mesmo nas situações em que a forma de utilização da mercadoria é fundamental, a NESH não prevê que se deva analisar a motivação de destinatários específicos, mas sim as características que as mercadorias apresentam no momento do fato gerador, tais como a sua embalagem de apresentação ou o seu formato.

Evidentemente, o processo de elaboração de qualquer produto alimentício deve seguir etapas que obedecem às leis da física e da química. Mas a classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva.

A definição de classificação fiscal deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse comercial do fabricante.

Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características:

- a) que seja uma preparação composta;
- b) que não seja alcoólica;
- c) que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado;
- d) que própria para elaboração de bebida da posição 22.02;
- e) que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

No que se refere à condição citada na letra **a**, esclareça-se que a palavra “preparação” aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso. Não existe na legislação a hipótese de que um bem formado por componentes individuais não misturados possa ser enquadrado como uma preparação alimentícia.

Cada embalagem individual (por exemplo, embalagem que contenha uma mistura de extrato de noz-de-cola com outros aromatizantes e com corante caramelo) forma uma preparação composta. Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras **c** e **e**.

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

Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos *kits* para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada *kit*.

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

A Lei nº 8.918 de 14 de julho de 1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314, de 04 de setembro de 1997, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009. Em ambos, constam definições que explicitam o que se expôs anteriormente.

Em procedimentos fiscais recentes, constatou-se que os componentes mais importantes dos *kits* para fabricação de bebidas são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.9010, como uma “preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Essa preparação, todavia, não se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10, pois a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de “concentrado”.

No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, também tributado à alíquota zero do IPI.

Efetuada a glosa dos créditos indevidos, a Fiscalização reconstituiu a escrita fiscal, apurando saldo devedor em todos os períodos, tendo sido este o objeto do auto de infração. Na reconstituição da escrita, fez as seguintes observações:

» No RAIPI escriturado pelo contribuinte, o saldo credor em setembro de 2016 era de R\$ 2.559.061,62.

Porém, conforme análise realizada e registrada no âmbito do dossiê nº 10010.099534/0819-32 (Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0231/2019, de 16/09/2019), o saldo credor apurado em setembro de 2016 foi zero. Dessa forma, os ajustes foram realizados considerando a inexistência de saldo credor nesse período.

» Em dezembro de 2017, consta no RAIPI original o valor de R\$ 3.999.290,31 a título de “Entradas com Créditos IPI”. No PER/DCOMP nº 00706.14054.230118.1.1.01-1754, o total das entradas com créditos de IPI é de R\$ 2.335.981,03. Dessa forma, foram realizadas as glosas referentes à referida divergência, ou seja, foram aceitas somente as notas emitidas por outras empresas (e glosadas as emitidas pela Recofarma), no valor de R\$ 350.900,83.

» Os estornos dos créditos objetos de pedidos de ressarcimento foram registrados em “Outros Débitos IPI”. Como os pedidos de ressarcimento serão indeferidos, na planilha de reconstituição, esses valores foram reintegrados à escrita fiscal, evitando, assim, que sejam cobrados valores em duplicidade.

Cientificada do lançamento em 14/10/2019, a autuada apresentou sua impugnação em 11/11/2019 (e-fls. 28361/28411). Aduziu em sua defesa as razões que sumariamente se passa a expor.

01- Ilegalidade do auto de infração

Segundo o Fisco, o produto elaborado pela Recofarma não seria classificado no código 2106.90.10 Ex 01, porque seria comercializado na forma de *kits* e, portanto, não seria um produto único. Não obstante, não indicou os componentes dos produtos que deveriam ser classificados separadamente e em quais posições da TIPI, tendo apenas afirmado genericamente que os componentes mais

importantes deveriam ser classificados no código 2106.90.10 e os componentes que correspondem a uma mistura de ingredientes, em 2106.90.90.

Considerando a falta da precisa e individualizada reclassificação fiscal dos “componentes do concentrado”, o auto de infração é ilegal, porque infringiu o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determinam que o ato administrativo de lançamento deve conter a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e a fundamentação legal, e, em casos em que se discute a classificação fiscal de produto, a indicação dos produtos e sua específica e individualizada reclassificação fiscal.

02- Direito ao crédito com base em decisões judiciais

O referido MSC nº 91.00411 83-4 não é aplicável à impugnante, porque esta impetrou o MSI nº 95.0009470-3 para assegurar o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

A autoridade tributária se equivocou ao utilizar prova emprestada de processo em que a empresa responsável pela prática dos fatos geradores foi a Companhia Maranhense de Refrigerantes (CMR), que posteriormente foi sucedida pela Norsa.

Tendo em vista que os fatos geradores em discussão neste processo foram praticados pela Norsa e não pela CMR e, não tendo sido questionada a coisa julgada individual formada no MSI nº 95.0009470-3, deve ser reconhecido o direito ao crédito ficto de IPI, pois há fundamento formal, material, autônomo, independente e suficiente para manutenção do referido crédito de IPI.

Registre-se ainda que, em 25/04/2019, o Plenário do STF julgou em conjunto o RE nº 596.614 e o RE nº 592.897, este último sob a sistemática de repercussão geral, sendo fixada a tese de que há direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

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

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

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

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

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

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

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

04- Kit do concentrado: produto unitário e classificação fiscal

O Fisco adota o entendimento de que o produto elaborado pela Recofarma não seria um produto único e, assim, não poderia ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Todavia, a premissa de que o concentrado não homogeneizado não é, tecnicamente, um produto único está totalmente equivocada.

Os DL nos 288/67 e 1.435/75, com redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, definem processo produtivo básico como sendo o conjunto de etapas que devem ser observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e delegam aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses PPB, devidamente auxiliados por um grupo técnico.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, estabeleceu o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles. Ao determinar o PPB dos concentrados, a Portaria estabelece que concentrado tanto pode ser homogeneizado como pode ser não homogeneizado, porque estatui que a etapa de homogeneizado do concentrado não é obrigatória. Para o PPB do corante caramelo, por sua vez, a Portaria é expressa ao estabelecer que deve ser um produto homogeneizado, pois obriga a homogeneização para a sua caracterização. Ou seja, quando a Portaria quis que o produto oriundo de PPB fosse só aquele homogeneizado, o fez de forma expressa e peremptória.

A etapa de mistura referida no PPB não se confunde com a da homogeneização; ocorre apenas entre as matérias-primas que estão no mesmo estado: sólidas com sólidas e líquidas com líquidas. É o que determina a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 quando estabelece a mistura das matérias-primas como etapa do PPB dos concentrados homogeneizados ou dos concentrados não homogeneizados.

Não há dúvida de que o produto elaborado pela Recofarma é um produto único. Desta forma, considerando o PPB definido na referida Portaria Interministerial e o

código SUFRAMA previsto na Portaria SUFRAMA nº 192, de 16 de agosto de 2000, essa autarquia, exercendo a sua competência, editou a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas Informações Textuais do Produto.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 é vinculatória para a RFB e para a SUFRAMA e sequer foi mencionada pela autoridade tributária. Essa Portaria torna inconsistente e insubsistente toda a extensa tese da Fiscalização e refuta a afirmativa fática e jurídica do fluxograma.

Registre-se, ainda, que o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) emitiu laudo técnico reconhecendo também que o produto fabricado pela Recofarma, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Essa natureza de produto único já foi atestada pelos órgãos aduaneiros dos Estados Unidos – *National Commodity Specialist Division*, caso em que foi examinado, inclusive, o mesmo concentrado objeto deste processo, visto que importado do Brasil, e também pelo órgão aduaneiro do Chile – *Chile Aduana Customs*.

Para que não fosse aplicada o código da TIPI 2106.90.10 Ex 01 aos produtos adquiridos pela impugnante, tal classificação teria que expressa e especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogeneizado, visto que o concentrado não homogeneizado é concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

O concentrado elaborado pela Recofarma sempre foi comercializado na forma de *kits* e sempre foi classificado fiscalmente considerando a sua condição de produto único, inclusive à época em que eram fabricados no Rio de Janeiro, sujeitando-se, portanto, à tributação, na medida em que não gozavam de isenção de IPI. Esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que atestou que as preparações para fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual 2106.90.10 Ex 01.

Verifica-se ainda que, em razão da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, restaram também examinadas pelo Poder Judiciário a natureza do produto elaborado pela Recofarma e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI.

Em 18/06/1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, concluindo que o concentrado fabricado pela Recofarma, era um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 2106.90, vigente à época da impetração do referido

MSI. Transitada em julgado, essa questão não pode mais ser discutida em processo algum, seja judicial, seja administrativo.

A edição do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, confirma que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01, pois os atos da RFB que respaldaram tal edição afirmam expressamente que a redução da alíquota dos concentrados classificados na referida posição visa a atingir os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente por força de decisão judicial transitada em julgado.

A Nota COEST/CETAD nº 071, de 30/05/2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para aprovação do Decreto nº 9.394/2018, reconhece expressamente que o produto elaborado pela Recofarma é classificado em 2106.90.10 Ex 01.

05- Adquirente de boa fé

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que a nota fiscal seja posteriormente declarada inidônea, posto que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação (Súmula nº 509).

Conforme já decidido pelo Plenário do STF, no julgamento das ADI nos 2.663 e 3.796, em relação à guerra fiscal, não se pode desconsiderar o crédito do adquirente sem antes cancelar o benefício do fornecedor.

Além disso, vale ressaltar que a lei não impõe ao adquirente a obrigação de alterar, de ofício, a classificação fiscal constante das notas fiscais idôneas, consoante o art. 62 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

06- Exigência dos acréscimos legais

É indevida a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária, tendo em vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.

É indiscutível que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, no que tange à definição do PPB do concentrado e às características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não) tem efeito normativo, assim como a Portaria SUFRAMA nº 192/2000, que estabelece o código correspondente para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados- código 0653.

A Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, também é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram e nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la.

Assim, ao utilizar o crédito de IPI na alíquota prevista para o código 2106.90.10 Ex 01, a impugnante agiu de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT

nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

07- Exigência de multa

Também seria incabível a imposição de multa em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64, que determina a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

No caso, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28/01/2008, relator Conselheiro Antônio Carlos Atulim; 02-02.752, de 02/07/2007, relator Conselheiro Antônio Bezerra Neto e 02-0.683, de 18/11/1997, relator Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima), o que atrai a aplicação do art. 486, II, “a”, do RIPI/2002, e do art. 567, II, “a”, do RIPI/2010, para fins de exclusão da multa exigida.

Ainda que se entendesse que o art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64 teria sido tacitamente revogado, o fato de o próprio art. 486, II, “a”, do RIPI/2002 e o art. 567, II, “a”, do RIPI/2010 excluírem a multa já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, independentemente de qualquer outra consideração, porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 determina a vinculação dos referidos órgãos administrativos às previsões em Decreto.

Por fim, a interessada pugna pelo cancelamento do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório do essencial.

A DRJ/RPO proferiu a decisão abaixo ementada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/09/2018

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. GLOSAS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos, adquiridos de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/09/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/09/2018

COISA JULGADA. EFICÁCIA.

Coisa julgada é uma qualidade que se agrega à declaração contida na sentença, assim entendida a resposta jurisdicional firmada apenas na parte dispositiva. Nem o relatório e nem a fundamentação da sentença podem se revestir da coisa julgada, porque nestes não existe propriamente um julgamento. Se determinada matéria não integrou o pedido e não consta do dispositivo, não faz coisa julgada, ainda que importante para determinar o alcance da parte dispositiva.

PARECER TÉCNICO. ASPECTOS TÉCNICOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIAS.

Segundo o Decreto nº 70.235/72, a classificação fiscal não é aspecto técnico. Assim, os aspectos técnicos abordados nos pareceres encomendados pela impugnante podem ser aproveitados na análise levada a efeito no julgamento, mas o juízo acerca da classificação fiscal compete à autoridade julgadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/09/2018

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

Não se cogita de ilegalidade se o auto de infração foi lavrado com estrita observância do Decreto nº 70.235/72 e em consonância com as normas gerais disciplinadas pelo Código Tributário Nacional.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto

comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INCIDÊNCIA.

Atos normativos a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções etc., editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, “d”, da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário em que repisa os argumentos de sua impugnação, acrescentando que houve reconhecimento da correção da classificação fiscal que tem utilizado em sentença exarada nos autos da Ação Anulatória (AO) nº 1003920-70.2018.4.01.3200.

Ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs as suas contrarrazões em que defende a **manutenção** do auto de infração e rebate os argumentos da recorrente em relação a créditos de IPI, classificações fiscais e direito ao aproveitamento de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, alegando:

- i) **Ausência de Ilegalidade no Auto de Infração:** sustenta que o auto de infração, que resultou de análise de Pedidos de Ressarcimento (PERDCOMP), foi devidamente fundamentado e não apresenta qualquer ilegalidade na reclassificação fiscal dos componentes dos kits adquiridos pela Norsa. A alegação de que não houve reclassificação individualizada dos componentes não merece prosperar, pois a autoridade fiscal indicou os códigos NCM corretos.
- ii) **Erro de Classificação Fiscal e Direito ao Crédito de IPI:** a principal razão do lançamento, o erro de classificação fiscal dos produtos adquiridos pela Norsa, resultou na aplicação incorreta de alíquotas de IPI, pois, na realidade deveriam ser zero. Portanto, ainda que houvesse direito em abstrato ao crédito de IPI para insumos isentos da Zona Franca de Manaus, esse direito

não seria aplicável, pois a alíquota do IPI é zero, impedindo a geração de créditos.

- iii) **Coisa Julgada Limitada:** não merece guarida a alegação de que o direito ao crédito de IPI está garantido por uma decisão judicial transitada em julgado, pois coisa julgada formada na decisão anterior não abrange a classificação fiscal ou as alíquotas aplicáveis, que são pontos centrais na controvérsia atual. Ou seja, os limites objetivos da coisa julgada não alcançam a classificação fiscal e a alíquota, portanto, não há coisa julgada sobre esses aspectos.
- iv) **Ausência de posicionamento da Administração Tributária em sentido favorável à classificação fiscal defendida pelo particular:** Não assiste razão à recorrente quanto à afirmação de que a própria RFB teria reconhecido expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA, na Zona Franca de Manaus, deve ser classificado na posição 21.06.90.10, Ex. 01. A Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018, apenas estimou o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados classificados no Código TIPI 2106.90.10, Ex. 01, **sem referência alguma às características dos produtos em questão e às regras do Sistema Harmonizado.** Nenhum desses fatos mencionados pela recorrente se equiparam aos instrumentos normativos listados no art. 26-A do Decreto 70.235/19723, motivo pelo qual não vinculam os órgãos de julgamento. Tampouco o art. 24 da LINDB, cuja hipótese não abarca o contencioso administrativo-tributário e isto estaria consolidado na jurisprudência do CARF não reconhece a incidência do art. 24 da LINDB no âmbito do processo administrativo-fiscal.
- v) **Classificação Fiscal dos Kits de Concentrados:** os kits adquiridos pela Norsa são compostos por partes que devem ser classificadas individualmente, e não como um único produto (concentrado), conforme alega a recorrente, conforme as regras do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, ao contrário, devem ser classificados individualmente, cada um dos seus componentes.
- vi) **Irrelevância de Decisão Judicial em Ação Anulatória:** A sentença favorável em outra ação judicial (Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200) é irrelevante ao presente processo, a uma porque decisão não transitou em julgado e a duas porque não produz efeitos em relação à Norsa, que não era parte naquele processo.
- vii) **Classificação fiscal: regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado e características dos produtos adquiridos pela fabricante de bebidas:**

- a. **Interpretação do Sistema Harmonizado:** não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de mercadorias, não sendo vinculantes, no âmbito tributário, conclusões firmadas no Relatório Técnico do INT, em favor de determinada classificação fiscal. Conceito deturpado de “preparação composta”, pois tais preparações não são simplesmente “preparações com mais de um componente”, mas sim aquelas definidas conforme a Nota Explicativa 7 do código 2106 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado. Preparações destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar, conforme Nota Explicativa 12 do mesmo 2106. A definição casuística da classificação das mercadorias deve observar as normas hermenêuticas previstas nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A Regra 3 b) tem sua aplicação bloqueada por força da Nota Explicativa IX. Aplica-se a Regra 1 para cada item separadamente. A origem da Nota Explicativa IX é justamente um caso de idêntico ao que se discute nestes autos.
- b. **Compreensão das competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Suframa:** a aprovação, pela SUFRAMA, de projetos industriais de estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus não interfere na competência fiscal para a definição da alíquota de IPI incidente sobre as operações correspondentes.
- c. **Irrelevância da suposta boa-fé da adquirente para efeito de aproveitamento da classificação fiscal incorreta:** É inoponível ao Fisco a alegada boa-fé quanto ao creditamento realizado com base na classificação fiscal feita pelo fornecedor.

viii) Legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária: art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo art. 100 do CTN, que passou a exigir que as decisões administrativas tivessem caráter normativo, com base em disposição literal de lei.

Em suma, a Procuradoria defende a legalidade do auto de infração, com base em erros de classificação fiscal e no fato de que, mesmo na hipótese de créditos sobre insumos isentos, a alíquota zero impede o creditamento.

É o relatório.

VOTO

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

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

A matéria devolvida à apreciação deste colegiado diz respeito, especialmente, à classificação fiscal adotada pela recorrente para o que denomina “concentrados” e sua incorreção, segundo afirma a fiscalização, e os efeitos daí decorrentes, incluída a impossibilidade de creditamento de IPI nas aquisições de tais produtos, o que levou a glosa de tais créditos e, consequentemente, ausência ou pagamento a menor de IPI, exigido no lançamento juntamente com a corresponde multa de ofício e seus consectários legais. Em síntese, o recurso voluntário pugna por:

- A) Ilegalidade do auto de infração;
- B) Direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de produtos isentos;
- C) Da classificação fiscal
 - C.1) Da orientação geral contida em ato público reconhecendo a classificação fiscal;
 - C.2) Do reconhecimento da classificação fiscal na ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200;
 - C.3) Da aplicação da coisa julgada formada no MS nº 95.0009470-3;
- D) Idoneidade das NFs e qualidade da recorrente como adquirente de boa-fé;
- E) Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária

Passemos a apreciação de cada um dos conjuntos argumentativos.

Preliminar. Da ilegalidade do auto de infração

Como se leu no relatório, a recorrente alega que o auto de infração seria ilegal por não haver indicação detalhada da classificação fiscal dos componentes dos kits de “concentrados” que adquire da RECOFARMA com o que haveria infringido o art. 10 infringiu o art. 10 do Decreto

nº 70.235/72 e o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determinam que o ato administrativo de lançamento deve conter a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e a fundamentação legal, e, em casos em que se discute a classificação fiscal de produto, a indicação dos produtos e sua específica e individualizada reclassificação fiscal.

Veja-se:

Segundo o Fisco, o produto elaborado pela Recofarma não seria classificado no código 2106.90.10 Ex 01, porque seria comercializado na forma de *kits* e, portanto, não seria um produto único. Não obstante, não indicou os componentes dos produtos que deveriam ser classificados separadamente e em quais posições da TIPI, tendo apenas afirmado genericamente que os componentes mais

importantes deveriam ser classificados no código 2106.90.10 e os componentes que correspondem a uma mistura de ingredientes, em 2106.90.90.

Considerando a falta da precisa e individualizada reclassificação fiscal dos “componentes do concentrado”, o auto de infração é ilegal, porque infringiu o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determinam que o ato administrativo de lançamento deve conter a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e a fundamentação legal, e, em casos em que se discute a classificação fiscal de produto, a indicação dos produtos e sua específica e individualizada reclassificação fiscal.

Ora, basta uma simples conferência na **Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0252/2019**, que serve de fundamento para as glosas de IPI, para notar que houve reclassificação motivada dos componentes dos kits e indicação de suas classificações fiscais:

Assim, como nenhum componente se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.

A **Solução de Consulta SRRF02/Diana nº 5/2010**, de 20/05/2010, ratificada pela **Informação Coana/Ceclam nº 8/2015**, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante sabor laranja:

a) NCM 2106.90.10 - Preparação para aromatização de bebida refrigerante, com sabor laranja, constituída de água potável (70%), gomas naturais de laranja (20,44%), aromatizante sabor laranja

(5,8%), corantes, ácido cítrico anidro e conservantes, em embalagem de 50kg;

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

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

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

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

Em procedimentos fiscais recentes, constatou-se que os componentes mais importantes dos kits para fabricação de bebidas são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código **2106.9010**, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, **cuja alíquota do IPI é zero**.

Essa preparação, porém, não se classifica no **Ex 01** do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de “concentrado”.

No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código **2106.90.90**, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, **também tributado à alíquota zero do IPI**

É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o **art. 237, c/c art. 95, III**, ou do **art. 81, II** (amparado por decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do **RIPI/2010**, a **NORSA REFRIGERANTES S.A** não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da **RECOFARMA**, **haja vista que o valor do imposto “ como se devido fosse” é zero!** (fl. 28.349, destaques no original).

Como se vê, a fiscalização não incorreu em ilegalidade em relação ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e tampouco em relação ao disposto no art. 142 do CTN. Aliás, bom frisar, trata-se de auto de infração decorrente de glosas de crédito de IPI. Ou seja, não houve alegações de ocorrência de outros fatos geradores, senão aqueles constantes da escrita fiscal da recorrente.

Neste sentido, acertada a decisão recorrida em relação a este ponto. Junto, portanto, os seus fundamentos como razões para decidir. Reproduzo-os:

Ora, um simples exame do auto de infração (e-fls. 2/22) permite constatar que todos os elementos exigidos pelo Decreto nº 70.235/72 encontram-se ali presentes. Igualmente, o lançamento cumpre com todos os requisitos discriminados no art. 142 do CTN.

Ocorre que o caso em tela ocupa-se da glosa de créditos. Em função da glosa de créditos, a escrita fiscal foi reconstituída, resultando em saldos devedores, cujos correspondentes créditos tributários é que foram objeto do lançamento. Não houve apuração de novos débitos e os fundamentos para as glosas encontram-se extensamente detalhados nos autos.

Nesta situação, para aproveitar-se de eventuais créditos que entenda ter direito, deve a interessada demonstrar a sua procedência. Não se olvide que, por envolver a fruição de créditos, cabe à requerente o ônus da comprovação da sua existência. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), adotado de forma subsidiária na esfera administrativo tributária:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do

direito do autor.

(...)

Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os

documentos destinados a provar suas alegações.

(...)

Como se viu, o Fisco (o autor, no caso) não alegou a ocorrência de outros fatos geradores do IPI (fatos constitutivos do seu direito), senão aqueles já registrados nos livros fiscais. Por outro lado, se a contribuinte (o réu, no caso) alegar a

existência de créditos que possam ser utilizados na dedução dos débitos de IPI apurados (fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor), deve comprová-los.

Enfim, não se cogita de ilegalidade do auto de infração.

Por outro lado, a recorrente não discutiu, nem em sua impugnação, nem em seu recurso voluntário, o acerto da classificação fiscal adotada pela fiscalização, tratando de discutir tão somente que a classificação por ela adotada seria acertada. De se concluir, portanto, que as classificações adotadas pelo fisco para os componentes, individualmente, é matéria não impugnada.

Assim, voto por rejeitar as alegações de ilegalidade do auto de infração.

Direito ao crédito com base em decisões judiciais

A recorrente alega ter direito aos créditos de IPI, pois estaria amparada em decisões judiciais

O referido MSC nº 91.00411 83-4 não é aplicável à impugnante, porque esta impetrou o MSI nº 95.0009470-3 para assegurar o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas isentas, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

A autoridade tributária se equivocou ao utilizar prova emprestada de processo em que a empresa responsável pela prática dos fatos geradores foi a Companhia Maranhense de Refrigerantes (CMR), que posteriormente foi sucedida pela Norsa.

Tendo em vista que os fatos geradores em discussão neste processo foram praticados pela Norsa e não pela CMR e, não tendo sido questionada a coisa julgada individual formada no MSI nº 95.0009470-3, deve ser reconhecido o direito ao crédito ficto de IPI, pois há fundamento formal, material, autônomo, independente e suficiente para manutenção do referido crédito de IPI.

Registre-se ainda que, em 25/04/2019, o Plenário do STF julgou em conjunto o RE nº 596.614 e o RE nº 592.897, este último sob a sistemática de repercussão geral, sendo fixada a tese de que há direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Outra vez, não assiste razão à recorrente.

De fato, considerando haver erro na classificação fiscal dos produtos adquiridos pela recorrente, não lhe socorrem as decisões mencionadas. Vejamos o que diz a decisão recorrida:

[...]

Todavia, não se trata apenas de discutir a existência do direito de crédito.

Apesar de a discussão encontrar-se encerrada no que concerne ao aproveitamento de créditos com base no referido dispositivo legal, relativamente ao contribuinte especificado, indubitavelmente, cabe à autoridade tributária examinar se o valor creditado pelo sujeito passivo em sua escrituração está correto, posto que o provimento judicial apenas assegurou o aproveitamento do crédito relativo ao imposto que incidiria na aquisição dos insumos, caso não houvesse o benefício da isenção. As sucessivas decisões proferidas no curso da ação judicial não dispuseram a respeito da classificação fiscal dos *kits* para refrigerantes, aspecto que dela não é objeto e que será analisado no próximo tópico deste voto.

Em outras palavras, a definição do *quantum* faz parte da lide, o que implica na análise da alíquota aplicável. Significa dizer que o mérito do lançamento há que ser apreciado.

Acerca da aplicação do quanto decidido no RE nº 592.891/SP, submetido a julgamento na sistemática da repercussão geral, trata-se da tese fixada pelo tema 322, assim enunciada:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, §2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Logo se vê que o direito reconhecido é, em essência, o mesmo havido no MSI nº 95.0009470-3. Dessarte, aproveitam-se as mesmas considerações a ele efetuadas.

Em primeiro lugar, em relação à coisa julgada formada no MS nº **95.0009470-3**, bem lançadas as contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional quando afirmam que os limites objetivos da coisa julgada não alcançam a discussão acerca da classificação fiscal e tampouco das alíquotas que são os pontos cruciais da discussão nestes autos. Em relação a isso, importante conferir o que diz a União:

A alíquota incidente na operação de venda dos supostos “kits” não foi questão acobertada pela coisa julgada constituída no Mandado de Segurança Coletivo.

O pedido veiculado na inicial do Mandado de Segurança pela empresa Refrescos Cearenses S.A., sucedida pela ora recorrente, encontra-se assim redigido:

5.1. Por todo o exposto a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, *inaudita altera pars*, de MEDIDA LIMINAR para não ser compelida 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 do 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 ao Delegado da Receita Federal.

b) a concessão, *inaudita altera pars*, de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência da diferença e IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção, com fundamento em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas referidas na letra a) supra (...);

c) que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição da matéria-prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus (fl. 28.506).

Como se percebe, nem mesmo o código NCM completo foi mencionado na inicial. Ainda que tivesse sido, isso não implicaria formação de coisa julgada a respeito do tema, conforme será demonstrado.

O crédito a ser aproveitado com base na sentença supostamente favorável à recorrente depende da aferição do código completo NCM e da alíquota correspondente, o que deveria ser apurado nas fases de liquidação/execução do julgado. Ao se reconhecer, no âmbito administrativo, que a alíquota incidente é zero, não há crédito a ser apurado.

É relevante destacar que, além de a demanda não contemplar o código NCM completo, **a classificação fiscal correta não foi objeto daquele processo, nem fez parte dispositivo da sentença**. Em consequência, sobre esse tema não operou o efeito preclusivo da coisa julgada (art. 469 do CPC/1973).

A leitura das peças processuais acostadas aos autos revela que a alíquota incidente na saída dos produtos adquiridos da Recofarma não foi objeto daquela lide.

De fato, a coisa julgada invocada pela recorrente não interfere no deslinde do presente litígio administrativo-fiscal, uma vez que o motivo do lançamento não está inserido nos limites objetivos da sentença transitada em julgado², assim

disciplinado no art. 468 do CPC/1973 (correspondente ao art. 503 do CPC em vigor):

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos **limites da lide e das questões decididas**.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos **limites da questão principal expressamente decidida**.

Depreende-se de tais normas que “a imutabilidade, ínsita à coisa julgada, somente atinge a parte dispositiva da sentença, na qual se estabeleceu a lei do caso concreto. Todo o restante, ou seja, a fundamentação e o relatório, não restam imutáveis” (MARINONI, Luiz Guilherme. *Processo de conhecimento*, 12ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 648).

Como ressalta Fredie Didier Jr., o advérbio “expressamente”, inserido no art. 503 do CPC/2015 “serve para reforçar a regra de que não há coisa julgada implícita – ou seja, não há coisa julgada do que está implícito na decisão ou do que não foi decidido”, o que, aliás, já prevalecia no sistema processual anterior (*Curso de direito processual civil*, v. 2., 10ª ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015, p. 525).

Com efeito, não houve provimento declaratório sobre a natureza dos supostos kits concentrados, nem tampouco sobre a correta classificação fiscal correspondente, consoante se verifica no **dispositivo da sentença**:

Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem (...) para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem (fl. 28.518).

Assim, o direito ao creditamento na aquisição de insumos isentos foi a única questão acobertada pela coisa julgada.

A sentença declarou o direito de o contribuinte aproveitar créditos de IPI na aquisição de concentrado saído da Zona Franca com isenção, mas **não declara, em hipótese alguma, que os produtos por ela adquiridos se enquadram de fato na classificação fiscal por ela pretendida**.

[...]

Em suma: a coisa julgada não garante automaticamente o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, na forma pretendida, porquanto a classificação fiscal e de alíquota – questão fundamental para a quantificação do crédito – não constou no dispositivo da decisão transitada em julgado, o que, aliás, não podia ocorrer, uma vez que o tema não integrou a causa de pedir.

Em relação à necessidade de pronunciamento da PGFN acerca da necessidade de serem cumpridas as determinações dos artigos 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002,

com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, está correta a decisão de piso. Da mesma forma, coberta de razão a recorrente em afirmar já existir tal pronunciamento hoje. Trata-se da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 2020.

Todavia, os termos em que emitido tal parecer não permitem dizer que assiste razão à recorrente em relação a matéria discutida no presente processo. De fato, existe o parecer de que o tema foi objeto, mas não se pode dizer que tenha sido a sua conclusão no mesmo sentido do pleito do particular em relação ao que se discute nos presentes autos. Vejamos o que diz o Parecer constante da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 2020:

[...]

a) Os bens adquiridos junto às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus não podem ser produtos finais, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem;

b) O julgamento se limitou às hipóteses de isenção, portanto, não estão abrangidas as hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

c) Para se falar em creditamento, é necessário que o produto tenha tributação positiva na TIPI, ou seja, repete-se não é possível o creditamento se não houver uma alíquota na TIPI;

d) Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos de empresas situadas dentro Zona Franca de Manaus por empresas situadas fora da região.

[...]

24. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto da presente Nota Explicativa na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) – Tema 322 RG – RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que “há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

Ou seja, é evidente que o Parecer da PGFN mencionado, restringe, como restringiu a Suprema Corte em sua decisão, a existência do direito ao crédito às matérias-primas adquiridas junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, não abrangidas as demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não tributadas. Outrossim, necessário que o bem tenha alíquota positiva na TIPI, seja adquirido da Zona Franca de Manaus por empresa fora da região. Ademais, apenas insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus são abrangidos pela decisão.

O lançamento fundado nas glosas de crédito do IPI, a partir de reclassificação das mercadorias adquiridas pela recorrente, afirma, justamente, que não se trata de produtos isentos, mas sim de produtos cuja alíquota é zero. Os únicos requisitos a que se adequa o presente caso são que a empresa fornecedora está na Zona Franca de Manaus e a adquirente está situada fora de tal região. Ademais, não se trata de isenção, mas de alíquota zero, bem como não é o caso de alíquota positiva na TIPI.

Ora, por todo o exposto, o que se pode afirmar é que não há decisão judicial que ampare o creditamento por parte da recorrente em relação aos produtos que adquire da Recofarma.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

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

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

No Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298, de 11 de dezembro de 2007, a SUFRAMA aprovou, para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a verticalização do projeto industrial de fabricação do concentrado decorrente da utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante

caramelo e/ou extrato de guaraná, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aplicação do art. 24 da LINDB

Preliminarmente é oportuno registrar que, apesar de ser passível de conhecimento a petição apresentada depois de pautado o presente processo para julgamento, na medida em que nela estão veiculados novos argumentos acerca

de matéria previamente impugnada e debatida em recurso voluntário, deve ser afastada a pretendida aplicação do art. 24 da LINDB que assim dispõe:

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

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

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

Acrescente-se, ainda, o fato de a norma em referência ter sido editada em face das atividades de controle das contratações públicas, e os prejuízos que sua aplicação traria ao contencioso administrativo obstaculizando o seu aperfeiçoamento e evolução mediante a consolidação de jurisprudência que, quando editada, não dispunha de qualquer atributo normativo na forma da legislação complementar desde antes vigente.

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

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

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

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

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

Vejamos.

O que se pode extrair do pronunciamento em uma entrevista, que não é pronunciamento público com o sentido que lhe quer dar a recorrente, do Secretário da RFB na época, é que haverá redução de alíquota de produtos classificados em determinado código (fora da tarifa, diga-se, um ex-tarifário) que tem sido utilizado pelos fabricantes de refrigerantes. Nenhuma palavra acerca da correção da classificação utilizada. Como, então, concluir que a classificação estaria correta? Somente se houvesse fundamento em outra premissa que não aparece expressamente no raciocínio da recorrente, mas lhe daria suposto fundamento. Algo como “Ou aceita a classificação que adoto ou não se mencione a classificação que adoto.” Ou seja,

caso haja pronunciamento a respeito da classificação que adota a recorrente, então deve ser considerada correta tal classificação.

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

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

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

Kit do concentrado: produto unitário e classificação fiscal

Por fim, ponto central da discussão que se trava nestes autos, as alegações em torno da correção da classificação adotada pela recorrente. De modo resumido, ela alega:

O Fisco adota o entendimento de que o produto elaborado pela Recofarma não seria um produto único e, assim, não poderia ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Todavia, a premissa de que o concentrado não homogeneizado não é, tecnicamente, um produto único está totalmente equivocada.

Os DL nos 288/67 e 1.435/75, com redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, definem processo produtivo básico como sendo o conjunto de etapas que devem ser observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e delegam aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses PPB, devidamente auxiliados por um grupo técnico.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, estabeleceu o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles. Ao determinar o PPB dos concentrados, a Portaria estabelece que concentrado tanto pode ser homogeneizado como pode ser não homogeneizado, porque estatui que a etapa de homogeneizado do concentrado não é obrigatória. Para o PPB do corante caramelo, por sua vez, a Portaria é

expressa ao estabelecer que deve ser um produto homogeneizado, pois obriga a homogeneização para a sua caracterização. Ou seja, quando a Portaria quis que o produto oriundo de PPB fosse só aquele homogeneizado, o fez de forma expressa e peremptória.

A etapa de mistura referida no PPB não se confunde com a da homogeneização; ocorre apenas entre as matérias-primas que estão no mesmo estado: sólidas com sólidas e líquidas com líquidas. É o que determina a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 quando estabelece a mistura das matérias-primas como etapa do PPB dos concentrados homogeneizados ou dos concentrados não homogeneizados.

Não há dúvida de que o produto elaborado pela Recofarma é um produto único. Desta forma, considerando o PPB definido na referida Portaria Interministerial e o código SUFRAMA previsto na Portaria SUFRAMA nº 192, de 16 de agosto de 2000, essa autarquia, exercendo a sua competência, editou a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI e pelas Informações Textuais do Produto.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 é vinculatória para a RFB e para a SUFRAMA e sequer foi mencionada pela autoridade tributária. Essa Portaria torna inconsistente e insubsistente toda a extensa tese da Fiscalização e refuta a afirmativa fática e jurídica do fluxograma.

Registre-se, ainda, que o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) emitiu laudo técnico reconhecendo também que o produto fabricado pela Recofarma, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Essa natureza de produto único já foi atestada pelos órgãos aduaneiros dos Estados Unidos – *National Commodity Specialist Division*, caso em que foi examinado, inclusive, o mesmo concentrado objeto deste processo, visto que importado do Brasil, e também pelo órgão aduaneiro do Chile – *Chile Aduana Customs*.

Para que não fosse aplicada o código da TIPI 2106.90.10 Ex 01 aos produtos adquiridos pela impugnante, tal classificação teria que expressa e especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogeneizado, visto que o concentrado não homogeneizado é concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

O concentrado elaborado pela Recofarma sempre foi comercializado na forma de *kits* e sempre foi classificado fiscalmente considerando a sua condição de produto único, inclusive à época em que eram fabricados no Rio de Janeiro, sujeitando-se, portanto, à tributação, na medida em que não gozavam de isenção de IPI. Esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela

Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que atestou que as preparações para fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual 2106.90.10 Ex 01.

Verifica-se ainda que, em razão da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, restaram também examinadas pelo Poder Judiciário a natureza do produto elaborado pela Recofarma e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI.

Em 18/06/1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, concluindo que o concentrado fabricado pela Recofarma, era um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 2106.90, vigente à época da impetração do referido MSI. Transitada em julgado, essa questão não pode mais ser discutida em processo algum, seja judicial, seja administrativo.

A edição do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, confirma que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01, pois os atos da RFB que respaldaram tal edição afirmam expressamente que a redução da alíquota dos concentrados classificados na referida posição visa a atingir os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente por força de decisão judicial transitada em julgado.

A Nota COEST/CETAD nº 071, de 30/05/2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para aprovação do Decreto nº 9.394/2018, reconhece expressamente que o produto elaborado pela Recofarma é classificado em 2106.90.10 Ex 01.

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

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 que dará sabor a esta (como constatado na fiscalização e não o nega a Recorrente). 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, 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.

A fim de verificar a correta classificação fiscal da mercadoria em questão (kits) **necessário se faz analisar o funcionamento do instituto da classificação.**

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) toma por base a **Convenção Internacional do Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas. A Convenção do SH é a base dos Acordos de comércio negociados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 182 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário desta Convenção desde 31/10/1986 (tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988). A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 1988.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, **já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto à classificação fiscal objeto da disputa.** Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

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

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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

O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a **classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.** O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização,

equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Conforme já mencionado, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinou a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os **componentes individuais deveriam ser classificados separadamente**. A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica à do Secretariado, ou seja, **quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas**.

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

NOTAS EXPLICATIVAS A SH E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RGI 3(b), devendo ser classificadas de forma separada. A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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

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

A nota acima foi criada pela antiga CCA (atual OMA) 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.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, **em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH**. O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

No que diz respeito ao pleito da recorrente sobre a adequação da classificação fiscal adotada, **a lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas** do Sistema Harmonizado (NESH). Embora não sejam vinculantes, os trabalhos do CCA certamente auxiliam o intérprete, se necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

Assim, entende-se que a decisão deste colegiado deve alinhar-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA, devendo, portanto, ser negado provimento ao Recurso Voluntário em relação à classificação fiscal adotada pela recorrente.

Adquirente de boa fé

A recorrente traz à colação a Súmula nº 509 do STJ no REsp:

Enunciado

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (SÚMULA 509, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014)

Fonte(s)

DJe 31/03/2014 RSSTJ vol. 44 p. 93 RSTJ vol. 233 p. 827

Referência Legislativa

LEG:FED LCP:000087 ANO:1996

ART:00023

LEG: FED LEI:005869 ANO:1973

***** CPC-73 CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973

ART:0543C

LEG: FED RES:000008 ANO:2008

(SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ)

LEG:FED LEI:005172 ANO:1966

***** CTN-66 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ART:00136

E diz a recorrente:

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que a nota fiscal seja posteriormente declarada inidônea, posto que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação (Súmula nº 509).

Conforme já decidido pelo Plenário do STF, no julgamento das ADI nºs 2.663 e 3.796, em relação à guerra fiscal, não se pode desconsiderar o crédito do adquirente sem antes cancelar o benefício do fornecedor.

Além disso, vale ressaltar que a lei não impõe ao adquirente a obrigação de alterar, de ofício, a classificação fiscal constante das notas fiscais idôneas, consoante o art. 62 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Entretanto, não nos parece ser aplicável ao caso a jurisprudência sumulada pelo STJ em sua Súmula nº 509. Em todos os seus precedentes e na própria Súmula trata-se de discussão quanto à possibilidade de o adquirente de boa-fé de mercadoria cuja nota fiscal vier a ser declarada inidônea desde que demonstrada a veracidade da compra e venda. Ou seja, a boa-fé revela-se com a demonstração da veracidade da operação de compra e venda. Ora, se o creditamento no caso do ICMS for dependente somente da idoneidade das Notas Fiscais, não haverá obstáculo para que ele, demonstrada a boa-fé, possa ser mantido.

Não é o caso em relação ao creditamento do IPI. Aliás, fosse esse o caso, a questão da declaração de inidoneidade de notas fiscais como obstáculo ao creditamento, a solução nem precisaria da Súmula nº 509, pois a Lei nº 9.430, de 1996, que prescreve a não produção de efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa declarada inapta, regula os efeitos da declaração de inidoneidade no parágrafo único do artigo 82, de maneira semelhante ao disposto na Súmula nº 509, qual seja a veracidade da operação de compra e venda

que, no contexto legal, traduziu-se por comprovação do pagamento do preço e recebimento dos bens, direitos, mercadoria ou utilização dos serviços adquiridos. Vejamos:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Mas, como já se disse, não é esse o caso. O caso é que o creditamento ainda que comprovada a veracidade da operação de compra e venda é dependente da classificação fiscal que se adote e, como já se verificou, o fisco entendeu que a classificação equivocada da recorrente deve ser revista. Ao fazer a revisão, encontrou classificações fiscais que não geram crédito em favor da recorrente, pois não se trata de produtos adquiridos com isenção de empresa situada na Zona Franca de Manaus, mas sim de produtos sujeitos à alíquota zero, isto é, sem alíquota positiva na TIPI.

Assim, a questão é relativa à obrigação de a adquirente verificar a correção da classificação fiscal e, em caso de não estar de acordo com a classificação errada, comunicar ao vendedor e ao fisco. Ou seja, tal obrigação de verificar encontrar-se ou não no âmbito de aplicação da regra disposta no artigo 62 da Lei nº 4.502, de 1964.

Tal questão já foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em Recurso Especial da própria recorrente para situação idêntica e que resultou no Acórdão nº 9303-015.038, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013 APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62. A leitura do art. 62 da Lei no 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou

enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE no 592.891/SP.

Assim, diante da identidade de situação, não resta outra decisão a tomar, senão adotar as razões de decidir do julgado da Câmara Superior, que tem o papel de uniformizar a jurisprudência do CARF, como se minhas fossem a fim de decidir a questão:

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa, trata sobre a (in)existência de obrigação para o adquirente da mercadoria de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na respectiva Nota Fiscal de entrada.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei no 4.502/1964, concluíram unanimemente os julgadores que a classificação fiscal está inserida na redação do texto vigente, sendo dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal, devendo o adquirente comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

No Recurso Especial, o Contribuinte alega que o art. 62 da Lei no 4.502/1964 não estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal, que os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atua1) expressamente suprimiram essa obrigação; e (c) o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI (Decretos), por força do art. 26-A do Decreto no 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “...prescrições legais e regulamentares” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal.

No Relatório Fiscal, afirma o Fisco que houve erro na classificação fiscal do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero). Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. O fisco, recorde-se, realizou a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos “kits” (fls. 302 a 313; 343 a 359), solicitando Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo (fls. 64 a 101).

Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO. Confira-se trecho do Relatório Fiscal (fl. 32 e 36):

“(…) A alíquota da citada exceção tarifária (“Ex 01”) vigente à época dos fatos (4o trim./2012 - 4 o trim./2013) era de 20% (Decreto no 7.660, de 23/12/2011, alterado pelos Decreto no 7.742, de 30/05/2012), com redução de 50% nos termos do Decreto no 8.017, de 17/05/2013 (concentrados que contenham extrato de semente de guaraná)”. “(…) No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, também tributado à alíquota zero do IPI. É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o art. 237, c/c art. 95, III, ou do art. 81, II (amparado por decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do RIPI/2010, a CMR não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da RECOFARMA, haja vista que o valor do imposto “como se devido fosse” é zero!” (grifo nosso)

O Contribuinte afirma que as Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Primeiramente, cabe ressaltar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

De outro lado, alega-se que alguns dos Regulamentos do IPI anteriores (RIPI de 1972, 1979 e 1982), ao regulamentar o art. 62 da Lei n o 4.502/1964, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na redação do RIPI 2002 (Decreto no 4.544, art. 266) e na atual redação do art. 327 do RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, que passou a ter a mesma redação do art. 62 da referida Lei no 4.502/1964. Confira-se:

Lei 4.502/1964:

“Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou,

ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

§ 1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.” (...) (grifo nosso)

RIPI/2020 - Decreto 7.212/2010:

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

§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).

§2º A comunicação feita com as formalidades previstas no §1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei no 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).” (...) (grifo nosso)

Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei 4.502/1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento “...estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento” (grifo nosso). E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme §1º). No primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017), recorro que se tratava de caso de nulidade da autuação, na parte impactada pela discussão a respeito da classificação fiscal, em processo em que o autuante sequer remeteu a reclassificação a qualquer regra do Sistema Harmonizado, e a decisão de piso tratou do tema em uma página, com pouca técnica. A falha no enquadramento e as deficiências do lançamento me levaram a acompanhar o relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, inclusive no item referente

à apropriação indevida de créditos, tendo em conta o destaque do fornecedor com alíquota que seria maior. Naquela ocasião, invocou o relator como fundamento o Acórdão no 3402-00.719, em que o colegiado unanimemente assentou:

“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.” (grifo nosso)

E destacou o relator do Acórdão nº 3401-003.751, após citar tal precedente, que “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”, reconhecendo que, em casos específicos pode ser exigido do fornecedor a verificação da classificação da mercadoria. Nesse raciocínio acompanhamos o relator, naquela ocasião, diante da precariedade do lançamento, e do afastamento do erro de classificação, com a declaração de nulidade, o que colocava em xeque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analizando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão n.º 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

“RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO. A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.”

Por ter participado de ambos os julgamentos (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017, e no 3401-005.943, de 27/02/2019), acompanhei a evolução do entendimento do colegiado sobre o tema, separando o que seria uma imputação de responsabilidade por penalidade decorrente da ausência de cumprimento de uma obrigação da simples responsabilização por tomada de crédito indevido, em situações recorrentes e em que o conhecimento do fornecedor (inclusive de sua localização geográfica e de seu processo produtivo) afeta o benefício fiscal concedido.

Verificando o lançamento de que trata o presente processo, percebe-se que o adquirente não alega que a classificação apontada pelo fornecedor estava incorreta. Pelo contrário, o tema da classificação é debatido, entendendo a recorrente que o fornecedor havia aplicado o código NCM (e o “Ex Tarifário”) corretos no produto transacionado.

Depois de laudos técnicos atestou-se no presente processo a mesma conclusão existente em vários outros: que o “Ex Tarifário” não se aplicava à mercadoria, que não se tratava de “concentrado”, e que a mercadoria era tributada à alíquota zero, não gerando crédito.

Não se aplica ao recorrente multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação. Mas impede-se que se credite indevidamente de tributo, ainda mais quando se sabia desde 2010, qual era a classificação correta, como narra o relator no acórdão recorrido (fl. 10377):

“Ressalte-se que a administração tributária, desde 2010, já analisou estes produtos e concluiu por uma determinada classificação fiscal. Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma solução de consulta afirmando a classificação fiscal 2106.90.10, tal qual dada pela fiscalização nestes autos. (...)”

No que se refere à verificação de regularidade das notas fiscais, à luz do comando do art. 62 da Lei no 4.502/1964, tema que chega a este colegiado uniformizador de jurisprudência, assim decidiu o acórdão recorrido (fl. 10379):

“(...) entendo que a classificação fiscal está incluída na redação do texto vigente ao dizer que é dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. A interpretação deste dispositivo, a meu ver, não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também à análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.”

Reforça essa necessidade a metodologia de crédito adotada na sistemática da não cumulatividade para o IPI. Não pode ser tomado crédito indevido de uma operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei no 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, no Recurso Extraordinário no 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê, v.g., entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa à “...destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”).

Assim, a leitura do art. 62 da Lei no 4.502/1964 demanda ponderação, que todos os precedentes aqui citados efetuaram, diante dos casos concretos analisados em cada julgamento. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, ainda mais quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE n o 592.891/SP.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário no 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”. Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN no 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Assim, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Exigência dos acréscimos legais. Legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária

Para a recorrente é indevida a cobrança de multa de ofício, juros de mora e correção monetária conforme argumenta e abaixo reproduzimos:

É indevida a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária, tendo em vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.

É indiscutível que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, no que tange à definição do PPB do concentrado e às características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não) tem efeito normativo, assim como a Portaria SUFRAMA nº 192/2000, que estabelece o código correspondente para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados- código 0653.

A Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, também é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram e nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la.

Assim, ao utilizar o crédito de IPI na alíquota prevista para o código 2106.90.10 Ex 01, a impugnante agiu de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

Suscita a recorrente a impossibilidade de exigência de multa, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN e do art. 76, II, 'a', da Lei 4.502/64, uma vez que teria agido de acordo com normas complementares e com jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos.

Complementa a tese dizendo que a multa, os juros de mora e a correção monetária não seriam devidos porque a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, seria ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do “concentrado”, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Novamente, sem razão a recorrente. O art. 100 do Código Tributário Nacional determina que:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Conforme o próprio teor do referido comando legal, para que se possa pretender a aplicação do seu parágrafo único, necessário que a hipótese se enquadre num de seus incisos.

No que concerne à previsão do inciso I, há que se registrar que os *“atos administrativos normativos são aqueles que contém um comando geral do Poder Executivo, visando a correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos, é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados”*⁷. O ato da SUFRAMA não possui esse comando geral, pois foi editado especificamente para um determinado sujeito de direito.

Quanto à hipótese prevista no inciso II do dispositivo – “decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa” –, o entendimento desse Conselho (a exemplo do acórdão nº 101-92167) é de que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares **quando a lei lhes atribua eficácia normativa**. Não sendo assim, possuem eficácia apenas para as partes envolvidas no processo administrativo fiscal, sem comportar a extensão a outras lides.

Os atos integrantes da denominada “legislação tributária” e, especificamente, das denominadas “normas complementares”, nos termos dos arts. 96 e 100 do CTN, não incluem decisões administrativas em geral. O inciso II do art. 100 do CTN, como já salientado, reconhece como norma tributária as decisões administrativas tão-somente quando houver lei que lhes atribua eficácia normativa.

Quanto às “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, cumpre assinalar que o termo “observadas”, no texto legal, tem a conotação de que a autoridade administrativa ao praticar, ou deixar de praticar um ato, ou conjunto de atos discricionários, analisou-os e julgou-os adequados àquela determinada situação.

Como se pode facilmente constatar, as práticas reiteradas das autoridades administrativas nada mais são do que os usos e costumes da Administração. Nesse sentido, para que se forme uma prática reiterada devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada (requisito objetivo) e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada (requisito subjetivo). Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva de longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica.

Não é qualquer ato praticado por autoridades administrativas que pode ser considerado como norma complementar. Somente os atos em relação aos quais é permitida certa discricionariedade, quando praticados reiteradamente, podem ser considerados como normas complementares nos termos do art. 100 do CTN. Por outro lado, os atos de natureza vinculada,

quando praticados em desacordo com a legislação, não estão sujeitos a validação e não podem ser considerados como normas complementares. Nesse sentido, confira-se a **jurisprudência do CARF**:

Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/07/2002 a 31/05/2005

NORMAS COMPLEMENTARES.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas somente podem, eventualmente, serem consideradas normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos quando forem práticas discricionárias e reiteradamente observadas, isto é, minuciosa, exaustiva e conscientemente tomadas. Práticas, ainda que reiteradas, fora do campo da discricionariedade, jamais podem ser tomadas como normas complementares.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa Selic, porquanto o Código Tributário Nacional (art. 161, § 1º) outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei. Não é da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

Recurso voluntário negado.

Não será deferida a perícia quando os autos reuniram os elementos necessários à formação da convicção do julgador (Acórdão nº 3401-002.563).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/08/2013

PRÁTICAS REITERADAS OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. PROCEDIMENTOS VINCULADOS A ATOS NORMATIVOS. SOLUÇÃO DE CONSULTA Somente os atos que permitem certa discricionariedade podem se enquadrar nos termos do art. 100, III, do CTN. Atos vinculados, procedidos de outra forma que não a disposta na legislação, não estão sujeitos a validação naqueles termos. A decisão em processo de consulta produz efeitos, apenas e tão-somente, em relação aos produtos por ela especificamente tratados (Acórdão nº 3201-005.512).

Sendo o lançamento um ato administrativo vinculado, consoante disposto nos arts. 3º e 142 do CTN, e, uma vez que, no direito tributário pátrio, vige o princípio da legalidade estrita, as práticas reiteradas das autoridades administrativas só podem se formar em caráter *praeter legem* (que não é regulado pela lei), como forma de suprir a lei nos casos omissos, o que não se dá na hipótese concreta. Portanto, na situação em análise, não é aplicável o art. 100 do CTN, sendo,

destarte, impositiva a aplicação da multa, juros e correção monetária sobre o crédito tributário apurado pela fiscalização.

Em relação ao art. 76, II, "a" da Lei 4502/64, pede-se vênia para transcrever trecho do voto condutor do acórdão nº 3403-003.323, que também afasta sua aplicação a caso semelhante aos dos autos:

Por fim, a defesa pleiteia a exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter observado as decisões administrativas que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

Embora esse dispositivo legal realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "(...) **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; (...)**", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se tacitamente revogado desde outubro de 1966.

O art. 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece que a lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior.

Ora, no caso concreto, o art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que estas possuíssem eficácia normativa.

Considerando a revogação tácita da lei anterior e também a inexistência de lei atribuindo eficácia normativa às decisões mencionadas no recurso, deve ser mantida a penalidade sobre o crédito tributário remanescente neste processo. (d. n.)

Na mesma linha de entendimento, o recente **Acórdão nº 3301-003.005** tem a seguinte ementa:

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA A QUE A LEI ATRIBUA EFICÁCIA NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA.

É verdade que o artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, dispensa a aplicação de penalidades em relação aos que agiram "(...) 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". A despeito de referida prescrição ainda constar do Regulamento do IPI, aludida norma não foi recepcionada pelo CTN, já que o artigo 100, inciso II, atribui força de norma concernente a "decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa", unicamente, àqueles "a que a lei atribua eficácia normativa".

Diante da inexistência de decisão administrativa nos termos do artigo 100, inciso II, do CTN, impossível exonerar a multa de ofício lavrada contra o sujeito passivo.

Assim, não há razão para se excluir a penalidade imposta à recorrente, haja vista que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo art. 100 do CTN, que passou a exigir que as decisões administrativas tivessem caráter normativo, com base em disposição literal de lei.

Ademais, na hipótese de se entender que não houve a revogação tácita acima defendida, o que se diz por respeito ao debate, cabe destacar que a premissa defendida para afastar a multa de ofício consiste na afirmação de que a CSRF tinha jurisprudência no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal.

Sucedendo que, nos precedentes mencionados, a discussão envolvia a incidência de multa por infração à legislação tributária, **diversamente do que se debate no presente caso.**

O Acórdão nº 02-02.895, por exemplo, traz em seu relatório a seguinte descrição da controvérsia:

Trata-se de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional interposto com fulcro na contrariedade à lei, em face do Acórdão nº 2 202-15.355, por meio do qual deu-se provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa regulamentar do IPI prevista no art. 368 c/c 364 do RIPI/82, lançada contra o adquirente de produtos com erro de classificação fiscal e alíquota, por descumprimento do disposto no art. 173 do mesmo regulamento.

Percebe-se que, **em momento algum, a jurisprudência administrativa assentou a possibilidade de o adquirente se creditar do IPI com base em alíquota correspondente à classificação fiscal incorreta.**

Assim, não há fundamento para exclusão da multa de ofício, dos juros de mora e da correção monetária.

Aliás, há entendimento pacífico neste tribunal administrativo quanto à incidência de juros moratórios, sumulado conforme abaixo:

Súmula CARF nº 4 A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais." (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5 São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo

quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

.....
.....
Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar arguidas, para no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida e o lançamento fiscal, com a exigência de IPI, multa de ofício e juros de mora, bem como a não homologação dos pedidos de ressarcimento e compensações vinculadas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira

ACÓRDÃO 3401-013.534 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 14090.720430/2019-11

DOCUMENTO VALIDADO