



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 14090.720754/2017-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.546 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Matéria** IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados  
**Recorrente** NORSA REFRIGERANTES S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013

COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA ACERCA DA MATÉRIA SOLIDIFICADA. PREJUDICIAL AO MÉRITO

A existência de coisa julgada permitindo o crédito de IPI na aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus impede a análise do crédito presumido na instância administrativa.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE.

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.

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

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Para que se caracterize como mudança de critério jurídico, é preciso que a Administração Tributária tenha analisado um fato e o qualificado juridicamente. Não representa mudança de critério de jurídico o auto de infração, cujo lançamento decorreu da glosa de créditos incentivados/fictos, por erro de enquadramento na classificação fiscal da TIPI, quando não houve manifestação anterior da Administração neste sentido nem mesmo um lançamento de ofício anterior, cuja conclusão fiscal foi por outra classificação fiscal do produto.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL DADA PELO FORNECEDOR DOS PRODUTOS. NECESSIDADE DE CONFERÊNCIA PELO ADQUIRENTE.**

Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, conforme art. 62 da Lei nº 4.502/1964, aí se incluindo a classificação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte o recurso voluntário e na parte conhecida negar provimento, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Marcos Roberto da Silva (Suplente Convocado), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração (fls. 02-15) lavrado em 15/09/2017 para constituição de crédito tributário de IPI na monta de 63.270.378,60 (sessenta e três milhões, duzentos e setenta mil, trezentos e setenta e oito reais e sessenta centavos) para o período que compreende o 04º trimestre de 2012 até 04º trimestre de 2013. A acusação fiscal reside na utilização de crédito indevido, sob a rubrica "outros créditos", decorrentes 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.

As verificações acerca da correta apuração do IPI devido, objeto deste Auto de Infração, foram realizadas quando da análise de 05 Pedidos de Ressarcimento (PERDCOMP) referentes aos Períodos de Apuração (PA) 4º Trimestre/2012 a 4º Trimestre/2013, apresentando também pedidos de compensação DCOMP para utilização dos supostos créditos referentes ao Ressarcimento de IPI para quitação de débitos tributários junto à Fazenda Nacional.

Quadro I – Pedidos de Ressarcimento (PER).

| PEDIDO DE RESSARCIMENTO        | DT. TRANSMISSÃO | PERÍODO DE APURAÇÃO | TIPO DE CRÉDITO   | VALOR (R\$)  |
|--------------------------------|-----------------|---------------------|-------------------|--------------|
| 30686.71506.190215.1.5.01-5370 | 19/02/2015      | 4º Trimestre/2012   | Ressarcimento IPI | 1.719.029,08 |
| 09391.82621.170415.1.5.01-6124 | 17/04/2015      | 1º Trimestre/2013   | Ressarcimento IPI | 0,01         |
| 21883.18230.240415.1.1.01-3508 | 24/04/2015      | 2º Trimestre/2013   | Ressarcimento IPI | 157.453,13   |
| 00446.39162.240415.1.1.01-0998 | 24/04/2015      | 3º Trimestre/2013   | Ressarcimento IPI | 719.600,41   |
| 36791.74043.290515.1.1.01-0201 | 29/05/2015      | 4º Trimestre/2013   | Ressarcimento IPI | 718.589,96   |

Quadro II – Declarações de Compensação (DCOMP).

| DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO      | DT. TRANSMISSÃO | PERÍODO APURAÇÃO  | TIPO DE CRÉDITO   | VLR. TOTAL DEBITOS (R\$) |
|--------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|--------------------------|
| 38833.74616.300315.1.7.01-0536 | 30/03/2015      | 4º Trimestre/2012 | Ressarcimento IPI | 1.383.679,64             |
| 35470.09713.210915.1.3.01-5184 | 21/09/2015      | 4º Trimestre/2012 | Ressarcimento IPI | 335.349,13               |
| 22981.07802.310815.1.3.01-9438 | 31/08/2015      | 2º Trimestre/2013 | Ressarcimento IPI | 27.310,85                |
| 27375.17955.131015.1.7.01-2661 | 13/10/2015      | 2º Trimestre/2013 | Ressarcimento IPI | 106.808,33               |
| 18448.19180.301115.1.3.01-9335 | 30/11/2015      | 2º Trimestre/2013 | Ressarcimento IPI | 23.333,95                |
| 19179.45304.131015.1.7.01-2961 | 13/10/2015      | 3º Trimestre/2013 | Ressarcimento IPI | 668.792,73               |
| 07286.30982.301115.1.3.01-0652 | 30/11/2015      | 3º Trimestre/2013 | Ressarcimento IPI | 50.807,68                |
| 33993.31370.131015.1.7.01-8355 | 13/10/2015      | 4º Trimestre/2013 | Ressarcimento IPI | 718.589,96               |

Depreende-se do relatório fiscal de fls. 16-42 que a análise dos créditos pleiteados no PER foram confrontados e confirmados com a Escrituração Fiscal Digital – EFD-IPI do contribuinte, onde se verificou que a maior parte dos créditos do IPI escriturados é oriunda de insumos destinados à fabricação de bebidas (refrigerantes, especialmente) adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA (doravante RECOFARMA), CNPJ 61.454.393/0001-06, empresa situada na Zona Franca de Manaus.

Consta ainda deste relatório que se tomou prova emprestada do processo nº 10010.038171/0616-91 quanto às informações detalhadas do processo produtivo do contribuinte, quanto à auditoria in loco no estabelecimento do sujeito passivo, bem como em relação às informações prestadas pelo seu principal fornecedor de matérias-primas, a empresa RECOFARMA.

Afirma a autoridade fiscal que a autuação fundamenta-se em duas partes distintas e independentes, a PARTE I, correspondente aos *créditos incentivados indevidos do IPI oriundos de produtos não elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional* e a PARTE II, correspondente aos *créditos incentivados do IPI aproveitados indevidamente em função de erro de classificação fiscal e alíquota*.

### **Parte I - créditos incentivados indevidos do IPI oriundos de produtos não elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional**

A fiscalização afirmou que a maior parte dos créditos de IPI escriturados pela fiscalizada no período sob análise (4º trimestre/2012 a 4º trimestre/2013) é oriunda de insumos destinados à fabricação de refrigerantes, descritos na NF como “concentrados” ou “kits de concentrados” (NCM 2106.90.10), adquiridos da empresa RECOFARMA localizada na Zona Franca de Manaus. 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.

Todavia, não há destaque de IPI nas notas fiscais de saída emitidas pela RECOFARMA, pois entende-se 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 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.

A autuada, ora Recorrente, escriturou crédito por estas aquisições isentas dos kits de concentrado, como se tributado fosse. A alíquota de IPI vigente à época dos fatos (4º Trim./2012 a 4º Trim./2013) para os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 era de 20% (Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, alterado pelos Decreto nº 7.742, de 30/05/2012, e Decreto nº 8.017, de 17/05/2013).

Estes concentrados adquiridos de fornecedores localizados na ZFM, gozam da isenção prevista no art. 81, II do RIPI/2010. Em razão deste dispositivo, os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, estarão isentos se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.

Para este benefício fiscal, não há previsão legal permitindo o crédito de IPI, aplicando-se a alíquota correspondente na TIPI para a classificação fiscal do produto. Assim, não haveria possibilidade de crédito para estas aquisições.

Intimada para justificar a razão do creditamento, a Recorrente informou a existência de coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo MSC nº 91.0047783-4 que assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), da qual a Recorrente faz parte, o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM (petição inicial do MSC em fls. 166-184) e também em razão do 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 fiscalização descartou a argumentação e entendeu que o crédito é indevido, isso porque o RE 212.484-RS citado tem aplicação apenas entre as partes e não alcança a Recorrente. Quanto ao Mandado de Segurança Coletivo MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola (AFBCC) perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, a fiscalização também afastou os efeitos da coisa julgada no caso, porque, 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 Mandado de Segurança Coletivo, o provimento judicial proferido naquela ação coletiva teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, território do órgão prolator da decisão, nos termos do art. 2º-A da Lei 9.494, o que não alcança a autuada (domiciliada fora do RJ).

Esta Parte I do relatório fiscal também analisa a possibilidade de créditos decorrentes do art. 237 e 95, III, do RIPI/2010. Este permissivo legal garante o direito ao crédito pelas aquisições de produtos isentos, como se devido fosse, desde que sejam produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, desde que os projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA e desde que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

A fiscalização entendeu que a Recorrente atendeu todos os requisitos exigidos por este dispositivo legal, exceto a condição de ser matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.

Intimada a prestar esclarecimentos sobre se utiliza matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional para a produção dos kits, a Recorrente afirmou que estas aquisições se referiam ao açúcar utilizado na produção do caramelo e do ácido cítrico, álcool neutro, também proveniente da cana-de-açúcar e o extrato de guaraná, proveniente da semente do guaraná. Afirmou que toda a cana-de-açúcar e semente de guaraná utilizados são produzidas por Agropecuária Jayoro, localizada na Amazônia Ocidental.

A fiscalização entendeu que nenhum dos três itens informados pela RECOFARMA pode ser caracterizado como matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, pois nenhum deles é resultado de processo de extração de um vegetal. Tratam-se, efetivamente, de produtos industrializados oriundos da matéria-prima vegetal cana-de-açúcar (açúcar e álcool neutro) e da semente de guaraná (extrato de guaraná).

Assim, levando-se em conta que a Lei determina, para o gozo da isenção (art. 6º, caput, do DL 1435/72, base legal p/ isenção do art. 95, III, do RIPI/2010), que os produtos sejam produzidos com MATÉRIA PRIMA agrícola ou extrativa, e não com PRODUTO INTERMEDIÁRIO, a fiscalização realizou a glosa dos créditos indevidamente escriturados no RAIFI.

Afirmou a fiscalização que para esta isenção do art. 95 do RIPI/2010 e art. 6º do DL 1.435/1972, não é exigido o despacho da autoridade administrativa de que trata o art. 179 do Código Tributário Nacional. O papel da SUFRAMA é aprovar os projetos para fruição do benefício fiscal, no entanto, inexistente na legislação qualquer norma que limite total ou parcialmente o exercício da competência da RECEITA FEDERAL na fiscalização do benefício sob análise, pois, 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.

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

Como acusação independente da parte I, afirmou que houve erro na classificação fiscal do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa, pois a classificação correta tem uma alíquota igual a zero. Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos em questão, como se devido fosse, seria zero.

A fiscalização realizou a coleta dos kits elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos kits (fls. 302-313; 343-359) e pediu a elaboração de laudo pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer. Assim, solicitou exame laboratorial para que os Laudos de Análise apresentassem dados técnicos sobre os produtos, em especial a identificação dos ingredientes contidos em cada parte dos kits. Os resultados dos exames laboratoriais solicitados pela fiscalização constam de Laudos de Análise que foram anexados ao presente processo (fls. 64-101).

Afirmou a fiscalização que os "kits de concentrado" não é uma mercadoria única. 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 de cada parte pode ser líquido ou sólido.

Esses componentes dos kits são misturados, operação de industrialização em que o engarrafador adiciona água e açúcar, adicionando cada parte do kit por vez. A preparação líquida, então, se torna um xarope composto que passa por tratamento complementar, adicionando-se água e gás carbônico, resultando o refrigerante pronto para ser consumido.

**A fiscalização afirmou que as empresas tratam os kits como uma mercadoria única por uma decisão comercial, denominada de “concentrado”, aplicando a alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, e não por uma imposição da realidade técnica e/ou mercadológica. Neste sentido, não haveria impedimento para que cada componente de kits para fabricação de bebidas fosse fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, nem para que o fornecedor efetuasse remessas em separado dos componentes dos kits, e nem para que fosse especificado o preço cobrado por cada componente.**

A fiscalização questionou a classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10, estabelecendo que para este enquadramento o produto deve satisfazer os seguintes requisitos:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado
- d) Que seja 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 entendimento da fiscalização, tais preparações não atendem às condições citadas nas letras “c” e “e”, acima. Nenhum componente dos kits, isoladamente considerado, nem em conjunto como um kit, 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.

Afirmou que 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.

Afirmou que o laudo pericial, elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, aos responder os quesitos, afirmou que as partes dos kits concentrados vendidos pela RECOFARMA não podem ser considerados como extrato concentrado ou sabor concentrado.

A fiscalização ainda afirmou que nenhuma das partes que compõe os kits adquiridos pela autuada, quando individualmente considerada, pode ser classificada na Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, já que o concentrado só surge quando o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit é misturado, ou seja, por meio de um processo de industrialização (transformação) realizado depois da venda.

Concluiu também pelo não atendimento do requisito arrolado no item “e”, que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”, pois pela mera diluição do produtos não se alcança a bebida final. Por isso, os produtos vendidos pela RECOFARMA não podem ser considerados "concentrados", pois, se diluídos, não apresentam mais as mesmas características de identidade e qualidade da bebida, conforme § 4º do artigo 13 e artigo 30 da Lei nº 8.918/1994.

Para a classificação fiscal, a autoridade fiscal assim concluiu:

*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**. (grifei)*

A partir das glosas de crédito realizadas pela fiscalização a apuração do IPI foi refeita, encontrando-se um saldo de IPI a pagar, culminando neste auto de infração.

Intimada do auto de infração, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 9.670-9.740, argumentando pelo cancelamento do auto de infração conforme se resume abaixo:

- os concentrados adquiridos pela impugnante são beneficiados pela isenção do art. 81, II do RIPI/2010, com base legal no art. 9º do DL nº 288/1967. Com base nesta isenção, por ser produto adquirido da ZFM, a contribuinte faz jus ao crédito presumido de IPI, calculando-se o crédito como se devido fosse, com base na coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-5, bem como no RE nº 212.484 julgado pelo STF;

- caso assim não se entenda, os produtos adquiridos pela autuada podem também ser enquadrados em outra isenção, prevista no art. 95, III do RIPI/2010, permissivo legal do art. 6º do DL 1.435/1975, que concede isenção para matéria-prima agrícola e extrativa vegetal adquirida de produtor situado Amazônia Ocidental e a possibilidade de crédito presumido de IPI para estas aquisições decorre da própria disposição do art. 239 do RIPI/2010, não necessitando da coisa julgada.

- explica a atual situação da coisa julgada, em que por um momento havia uma reclamação no STF limitando a abrangência da decisão para os limites territoriais do órgão julgador com base no art. 2º-A da Lei 9.497/1997 (TRF da 2ª Região), mas que em

23/02/2017 transitou em julgado nova decisão do STJ, proferida nos autos do próprio MSC nº 91.0047783-4, reconhecendo que a coisa julgada é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados;

- explica que o STF também julgou extinta a Reclamação nº 7.778 por perda superveniente de objeto;

- afirma que mesmo que não se aceite a coisa julgada, os produtos que adquire são considerados matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzidos na Amazônia Ocidental, gozando da isenção do art. 95, III do RIPI/2010 na qual a própria legislação assegura a possibilidade de escrituração do crédito;

- quanto à alíquota utilizada para fins de apuração do seu crédito presumido e acusação de erro na classificação fiscal, em razão de que tais concentrados adquiridos deveriam ser classificados por suas partes, a contribuinte argumenta que a autoridade fiscal não indicou os componentes do concentrado que deveriam ser classificados separadamente e em quais posições da TIPI, o que, por si só, gera nulidade do auto de infração neste ponto;

- afirma ainda que a impugnante é terceiro, adquirente dos concentrados para refrigerantes. A classificação fiscal dos produtos adquiridos é realizada pela fornecedora, RECOFARMA, não podendo este suposto erro ser imputado à impugnante;

- cita o art. 62 da Lei 4.502/1964 que determina que o adquirente verifique se os documentos fiscais dos produtos adquiridos atendem as prescrições legais e regulamentares, não se incluindo nestas obrigações a verificação da classificação fiscal adotada pelo fornecedor, nem mesmo pelo art. 327 do RIPI/2010. Como a classificação fiscal foi feita pela fornecedora, a impugnante agiu lícita e corretamente ao adotar tal classificação fiscal para cálculo do crédito de IPI;

- em relação aos concentrados para refrigerante, a apuração do crédito é simples cálculo aritmético, calculando-se o crédito de IPI segundo a alíquota decorrente da classificação fiscal feita pelo fornecedor do insumo, na época, de 20%;

- a alteração da classificação fiscal também não pode ser realizada pela fiscalização por representar alteração de critério jurídico, violando o disposto no art. 146, CTN. Isso porque, em verificações fiscais anteriores, não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal do concentrado para refrigerantes e a Recorrente sempre aproveitou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes da posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI;

- afirma que no processo administrativo 10183.721209/2013-96, em que se discutiu outro auto de infração lavrado em 15/03/2013 em face da impugnante, a glosa do crédito foi levada a efeito apenas em razão do entendimento de que os produtos adquiridos não eram produtos agrícolas e extrativa vegetal do art. 6º do DL 1.435/1975, sem nada mencionar acerca da classificação;

- no procedimento de lançamento, nos termos do art. 142, CTN, a autoridade tem o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária, inclusive a classificação fiscal;

- a revisão da classificação fiscal só foi realizada em setembro de 2016, processo administrativo 14090.720284/2016-72, em outro auto de infração, onde se afirmou que a classificação fiscal na posição 21.06.90.10 Ex. 01 para os kits concentrados estava incorreta. Portanto, somente para os fatos geradores que viessem a ocorrer a partir desta

mudança de critério jurídico (27.09.2016) é que esta mudança na classificação poderia ser aplicada, por hipótese;

- na pior das hipóteses, afirma que este novo critério jurídico deve ser aplicados apenas a partir de 22/12/2014, data em que a RECOFARMA foi notificada de um auto de infração, onde se exigiu multa por erro na classificação fiscal do kit concentrado;

- ainda que não sejam aceitos estes argumentos, defende a competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos objeto de projetos industriais aprovados por este órgão para fruição de benefícios fiscais;

- a SUFRAMA tem competência para aprovar os projetos industriais para fruição dos benefícios previstos no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75, conforme se verifica dos dispositivos a seguir do Decreto nº 7.139/2010, Anexo I. E, para aprovar o projeto industrial, a SUFRAMA define o respectivo PPB do produto incentivado; eis os arts. 13, 15 e 23 da Resolução do CAS nº 202/2006;

- ao definir o PPB do produto incentivado, para fins de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique qual é a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal. Portanto, é inerente à sua competência para aprovação do PPB a definição da classificação fiscal do referido produto beneficiado;

- afirmou que o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, naquele caso a ANVISA, não cabendo à RFB questionar;

- afirmou que a SUFRAMA definiu a classificação fiscal para o concentrado produzido pela RECOFARMA, por intermédio da Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, consta que a caracterização do produto é de concentrados para bebidas não alcóolicas, com enquadramento na NCM 2106.90.10 Ex. 01;

- a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela RECOFARMA, a própria SUFRAMA reconhece que o concentrado, por configurar "preparações químicas", pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único (de concentrado para refrigerantes), classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, qual seja, preparações compostas para bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada concentrado - por isso classificado no EX. 01;

- quanto à classificação fiscal a ser definida pelas regras gerais de interpretação do sistema harmonizado e NESH, afirmou que, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, a interpretação histórica das TIPIs e a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435/92, levam à conclusão de que está correta a classificação fiscal do concentrado de refrigerantes como mercadoria única na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2010, a mesma classificação dada pela SUFRAMA e reconhecida no Parecer PGFN nº 405/2003;

- pelo histórico das TIPIs, desde 1988, contata-se que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única constituída por diversos componentes;

- Na TIPI de 1988 estava na posição 21.06.90.01, alíquota de 36%;

- a Resolução do Comitê Brasileiro de Nomenclatura nº 78/1989, manteve a descrição de concentrados como preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas na posição 21.06.90, tratando estas preparações compostas como mercadoria única. Alíquota de 40%;

- em 1996 a posição 21.06.90.10 continuou compreendendo as preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), evidenciando que a mercadoria é composta de várias partes, passando a enfatizar nos Ex. 01 e Ex. 02 a relevância de sua destinação. Alíquota de 27%;

- na TIPI de 2002 manteve-se a mesma descrição, alterando-se a alíquota para 20%;

- o item XI da nota explicativa referente à regra geral de interpretação 3 b) reforça o argumento de que os concentrados de refrigerantes, "kits", são tratados como produtos únicos, mercadoria unitária integrada por diferentes componentes;

- as posições Ex. 01 e Ex. 02 são mais específicas, e se há uma posição mais específica para classificar a mercadoria, esta que deve prevalecer;

- a adição de outros ingredientes não descaracteriza os concentrados para refrigerantes como produtos prontos para uso. Se houvesse qualquer dúvida quando à aplicação da posição NCM, a RECOFORMA deveria recorrer à classificação fiscal dada pela SUFRAMA;

- afirma que o produto concentrado produzido, distribuído e comercializado pela RECOFARMA é uma preparação composta, para atender um fim específico. A comercialização em kits é uma decisão técnica que visa preservar a qualidade do concentrado, manter a proporcionalidade dos insumos e evitar a ocorrência de alterações físico-química, facilitando a preparação e conservando ao máximo seus componentes. Portanto, trata-se de mercadoria unitária, pois não há possibilidade de comercialização individual das partes que o compõem.

- a multa, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária;

- No caso, a SUFRAMA tem competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75 e, pois, para classificar o produto beneficiado, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006. A Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, aprovou o projeto industrial para fruição do benefício do art. 9º do DL nº 288/67 e do art. 6º do DL nº 1.435/75 ao concentrado fabricado pela RECOFARMA, bem como o classificou na posição 21.06.90.10 EX. 01;

- ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com

matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a IMPUGNANTE agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

- defende a impossibilidade de exigência da multa com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, diante da existência de decisões irrecuráveis 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 ANTONIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA)

- defende a impossibilidade da exigência de juros sobre a multa de ofício por implicar numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa;

- se a intenção do legislador fosse exigir juros sobre a multa de ofício teria previsto expressamente em lei que os juros de mora incidiriam sobre os débitos e sobre as respectivas multas deles decorrentes;

Em 20/02/2018, a 8ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão n.º 14-76.152 (fls. 10.028-10.063), julgando improcedente a impugnação apresentada, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Ano-calendário: 2012, 2013*

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

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

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

*Ano-calendário: 2012, 2013*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.*

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2012, 2013*

*ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI NA APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR. INOCORRÊNCIA.*

*Tendo a autoridade fiscal afastada, expressa e indubitavelmente, a possibilidade de apropriação de crédito de IPI, e não se vislumbrando, nos autos, a presença de elementos que autorizem imaginar o reconhecimento da existência de parcela de algum tipo de crédito, não cabe cogitar de qualquer ilegalidade na apuração dos saldos devedores, fundamentada na desconsideração de crédito de IPI na referida apuração.*

*APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.*

*A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária.*

*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.*

*DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS ERGA OMNES. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.*

*As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes e não vincula os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.*

*AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.*

*O provimento jurisdicional abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição, e seu alcance restringe-se aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator.*

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

*Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, 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 normativos 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, a, da Lei nº 4.502, de 1964, 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.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a r. decisão, a contribuinte apresentou, no prazo, Recurso Voluntário (fls. 10078 - 10155), devolvendo a análise de todas as matérias já ventiladas em sede de impugnação, juntando laudo do INT - Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 10.245-10.275) para atestar a condição de produto único dos kits. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em fls. 10.307-10.344, contraditando todos os argumentos do Recurso Voluntário e pugnando pela manutenção do auto de infração pelos fundamentos do TVF.

É o relatório

**Voto**

Conselheiro SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos legais, merecendo ser conhecido.

## 1. DA COISA JULGADA

Há nos autos relevante controvérsia acerca do trânsito em julgado do Mandado de Segurança Coletivo MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, onde restou garantido o direito de crédito de IPI, como se tributado fosse, presumido portanto, de produtos isentos adquiridos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus. Ressalte-se que, caso no aspecto subjetivo se constate que todos seus associados são beneficiários, inclusive a ora Recorrente, o deslinde da causa depende da análise desta prejudicial.

A autoridade fiscal afirmou não ser possível a aplicação desta coisa julgada em benefício da Recorrente, em razão da Reclamação no STF nº 7778. Esta Reclamação foi interposta no STF por uma das associadas, localizadas no Estado de São Paulo, para ver garantida esta mesma coisa julgada, tendo em vista que vinha sofrendo autuações no Estado de São Paulo sob o argumento de que a coisa julgada tinha aplicação restrita aos limites territoriais do órgão judiciário que proferiu a decisão, qual seja, Rio de Janeiro e Espírito Santo.

Isso porque no MSC, uma decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região havia feito esta limitação territorial com base no art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997. No entanto, este capítulo da decisão ainda não estava transitado, pois foi interposto recurso aos tribunais superiores. Diante deste cenário, o STF, na Reclamação citada, afirmou não haver inconstitucionalidade no art. 2º-A da Lei 9.494/997, sendo válida a limitação territorial da coisa julgada. Neste diapasão, a autoridade fiscal afirmou não ser possível aplicar esta coisa julgada ao caso concreto, tendo em vista que a Recorrente se localiza no Estado do Mato Grosso.

Referido dispositivo legal possui a seguinte redação:

*Lei nº 9.494/1997. Art. 2o-A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, **na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator.** (Incluído pela Medida provisória nº 2.180-35, de 2001)*

A d. DRJ, na decisão ora recorrida, acrescentou que a coisa julgada não poderia ser estendida à Recorrente, pois não era parte no processo.

No entanto, a análise da coisa julgada merece mais detida reflexão. Cumpre destacar, de início, que o Mandado de Segurança Coletivo constitui hipótese de substituição processual e, nos termos da Súmula STF nº 629, "*a impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes*".

Isto significa que a Recorrente, por ser associada da Associação Impetrante (AFBCC), é beneficiária da coisa julgada obtida em favor da entidade no MSC.

Em relação à limitação territorial da coisa julgada, conforme narração da Recorrente, bem como das cópias das decisões juntadas aos autos (fls. 9.808-9.882), e ainda da decisão proferida pelo TRF 2º, limitando o efeito territorial, foi apresentado Recurso Especial ao STJ e Recurso Extraordinário ao STF.

O Recurso Especial é o REsp nº 1438361. A decisão já foi proferida e transitada em julgado em 23/02/2017, pouco antes da lavratura do presente auto de infração. Houve reforma da decisão do TRF da 2ª Região na parte em que houve a limitação territorial,

para afirmar que o art. 2º-A da Lei n. 9.497/97, introduzido em 1999 pela MP n. 1.798-1/99, o qual prevê que a sentença proferida "abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator", não pode ser aplicada aos casos em que a ação coletiva foi ajuizada antes da entrada em vigor do mencionado dispositivo, sob pena de perda retroativa do direito de ação das associações. Como o referido MSC foi impetrado em 14/08/1991, anos antes da publicação deste dispositivo, assim, coisa julgada ora em análise teria abrangência nacional.

Diante desta decisão, o STF julgou prejudicado o Recurso Extraordinário interposto, por perda superveniente do objeto, conforme acórdão juntando aos autos em fls. 9.852-9.855, tendo em vista que o STJ pacificou a questão. O mesmo destino teve a malfadada Reclamação nº 7778, sendo extinta por perda superveniente do objeto em razão da decisão do STJ, que garantiu a aplicação da coisa julgada em âmbito nacional para este caso concreto em específico.

Assim, deve-se reconhecer a aplicação da coisa julgada ao presente caso, em homenagem à segurança jurídica e ao disposto no art. 5º, XXXVI da Constituição. Com o processo judicial onde se obteve a coisa julgada em análise, garantiu-se o direito à Recorrente de escriturar créditos de IPI decorrentes de produtos isentos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM. Como a isenção é aplicada em razão do critério espacial da hipótese de incidência, para o cálculo deste crédito presumido deve-se levar em consideração a alíquota aplicável nas operações realizadas fora da zona beneficiada, de acordo com a classificação fiscal específica do produto negociado prevista na TIPI. A classificação fiscal utilizada pela fornecedora da Recorrente foi a NCM 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, cuja alíquota era de 20%. Assim, o crédito presumido apurado pela Recorrente nesta aquisições isentas teve por base este percentual de alíquota.

Neste ponto, mais uma controvérsia precisa ser debatida. Isso porque a autuação fiscal também argumentou que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor da Recorrente, *in casu*, a RECOFARMA, estava incorreta, devendo-se adotar outra classificação fiscal para fins de apuração do crédito de IPI. Afirma a fiscalização que a classificação fiscal correta que deveria ser adotada pelo fornecedor dos produtos possui alíquota zero.

Como isso, mesmo que se reconheça a aplicação da coisa julgada, na qual resta o entendimento de que o produto adquirido com isenção por ser proveniente da ZFM gera o direito ao crédito de IPI para o adquirente, mesmo assim, a autuada não poderia ter escriturado o crédito, tendo em vista que a classificação fiscal do produto fornecido tem alíquota zero. Desta feita, passa-se à análise da classificação fiscal.

## 2. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Como dito, consta do relatório fiscal que a RECOFARMA, em relação aos produtos "concentrados" para preparo de bebidas não alcoólicas fornecidos para a Recorrente, enquadrou estes produtos no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, cuja alíquota de IPI vigente à época dos fatos (4º Trim./2012 a 4º Trim./2013) **era de 20%**, conforme Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, do alterado pelos Decreto nº 7.742, de 30/05/2012, e Decreto nº 8.017, de 17/05/2013.

Esta classificação fiscal tem a seguinte redação:

|            |  |
|------------|--|
| 21.06      | Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.   |
| 2106.10.00 | - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas   |
| 2106.90    | - Outras   |
| 2106.90.10 | Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas   |
|            | Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado        |
|            | Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado |

Por sua vez, a autoridade fiscal contesta esta classificação fiscal elaborando um arrazoado para concluir pela impossibilidade de adotar a "Ex 01", ou mesmo da "Ex 02", tendo em vista que este produto adquirido pela Recorrente como um "kit concentrado", não é um concentrado e nem pode ser diluído, além de constituir-se em kit com produtos que poderiam ser vendidos em separado, mas comercializados como mercadoria única, na forma de kit, por uma questão mercadológica.

No entendimento da fiscalização, para este enquadramento em Ex 01 ou Ex 02 o produto deve satisfazer os seguintes requisitos:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado
- d) Que seja 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.

Concluiu no TVF que tais preparações não atendem às condições citadas nas letras "c" e "e", acima. Nenhum componente dos kits 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.*

A fiscalização encomendou a elaboração de laudo pericial para o Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, para analisar amostras dos produtos "kit concentrado" coletados, em especial a identificação dos ingredientes contidos em cada parte dos kits. (laudos de fls. 64-101)

Ao responder os quesitos, restou constatado que os produtos vendidos pela RECOFARMA não podem ser considerados como extrato concentrado ou sabor concentrado. Por isso, a fiscalização afirmou que não podem ser "Ex", já que lhe falta o requisito de ser um produto concentrado, na medida em que, ao ser diluído, perde suas características originais. Assim, para a fiscalização, nenhum componente dos kit podem ser, em conjunto ou isoladamente, considerados como um extrato ou sabor **concentrado**.

Para que ficasse caracterizado um produto como "concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit deveria estar reunido numa única parte, sem perder suas características fixadas nos padrões de identidade e quantidade após sua diluição, nos termos do art. 13 do Decreto 6.871/2009 que regulamenta a Lei nº 8.918/1994, e isto só é

obtido em momento posterior do processo produtivo, quando estas partes dos Kits são misturadas, de acordo com especificações técnicas. Desta feita, este concentrado só surge quando o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit é misturado, ou seja, por meio de um processo de industrialização (transformação) realizado depois da venda.

Com este raciocínio, a fiscalização concluiu que estes produtos devem ser classificados no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO.

Neste ponto, penso ser importante voltar para o mérito do Mandado de Segurança Coletivo MSC nº 91.0047783-4 para identificar a causa do litígio. Analisando a petição inicial, fls. 166-184. Consta-se que o pedido de segurança formulado pela associação não foi genérico, no sentido de obter o direito um direito de crédito de IPI para qualquer produto isento adquirido de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus.

Na causa de pedir, conforme se vê de fls. 167, a Associação-Impetrante argumenta que suas associadas produzem refrigerante sujeitos ao IPI, classificados no Código TIPI 2202.90. Argumentou que para produzir estes produtos, adquire matéria-prima com isenção do IPI, "um produto concentrado", de fornecedor estabelecido na ZFM. Este concentrado adquirido pelos associados são classificados na posição 2106.90 da TIPI, sujeitos, na época, **à alíquota de 40%**, nos termos do Decreto nº 97.410/1988, atualizado pelo Decreto nº 99.182/1990.

Note que a impetrante afirma, em sua petição, adquirir produto "concentrado" da classificação 2106.90, que estava isento conforme dicção do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, que detinha a seguinte redação na época do MSC e regulamentado pelo art. 81 e seu inciso II do RIPI/2010, Decreto nº 7.212/2010:

*Art 9º Estão isentas do impôsto sôbre produtos industrializados tôdas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.*

Nas decisões judiciais que se seguem, inclusive no acórdão de mérito proferido pelo TRF da 2ª Região (fls. 209-233), este em que se concedeu o direito e formou a coisa julgada material, consta do voto da relatora a menção expressa à aquisição de produto concentrado da classificação fiscal 2106.90.

No entanto, constata-se que não há nenhuma discussão acerca da correção desta classificação fiscal, nem mesmo uma análise da natureza do produto, sua composição e uma discussão sobre se o produto é concentrado ou não. Parte-se da classificação fiscal e informação dada pela própria impetrante em sua petição inicial, assumindo-se como produto isento produzido na ZFM. O que se discutiu nas decisões judiciais e isso foi objeto do mérito, foi uma discussão jurídica acerca da não cumulatividade do imposto, isto é, acerca da possibilidade de crédito de IPI na aquisição destes produtos isentos, utilizados como insumo na produção de refrigerantes, como corolário do princípio da não cumulatividade.

Portanto, a coisa julgada não solidifica a discussão acerca da classificação fiscal.

Ressalto que, nesta época, a posição da TIPI que previam a alíquota de 40% tinha uma redação pouco diversa da atual, não havia nem mesmo as posições Ex atualmente utilizadas pela Recorrente. No entanto, dentre estas, as que se referiam aos produtos de extratos concentrados para preparação de bebidas não alcoólicas, as posições TIPI existentes eram as 2106.90.0101 e 2106.90.0101:

*2106.90 -- Outras*

*01 -- Preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas (extratos concentrados ou sabores concentrados)*

*0101 -- Constituídas por um xarope ao qual se juntou um extrato concentrado desta posição, contendo principalmente extrato de coca e ácido cítrico, corados com ajuda de açúcar caramelizado..... 40%*

*0102 -- Constituídas por um xarope ao qual se juntou um extrato concentrado desta posição, contendo principalmente cítrico e óleos essenciais de frutos (limão e laranja)..... 40%*

A Resolução do Comitê Brasileiro de Nomenclatura nº 78/1989, alterou a TIPI de 1988 para adequar a descrição do subitem 2106.90.11 para *preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas (extratos concentrados ou sabores concentrados) constituídas por xarope ao qual se juntou um extrato concentrado desta posição, contendo principalmente extrato de coca e ácido cítrico, corados com ajuda de açúcar caramelizado*. A descrição do item 2106.9012 passou a ser *preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas (extratos concentrados ou sabores concentrados) constituídas por xarope ao qual se juntou um extrato concentrado desta posição, contendo principalmente ácido cítrico e óleos essenciais de frutos (limão e laranja)*.

A descrição TIPI atual, para a posição 21.06, presta-se para a classificação fiscal de "*Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições*". O subitem 90 é aplicado para outras bebidas não dispostas nas outras posições. Dentro desta posição há o subitem 10, destinada para "*Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas*". Esta posição, 21.06.90.10, é entendida pela fiscalização como a correta e possui alíquota zero.

No entanto, dentro desta posição temos as classificações ex tarifário 01 e 02, para produtos concentrados, alterando-se apenas o fator de diluição do produto, cujas alíquotas eram de 20% na época dos fatos. A Ex 01 é a posição adotada pela fornecedora da Recorrente.

A disputa reside em identificar, portanto, qual destas posições deve ser aplicada ao kit concentrado para fins de determinação da alíquota para apuração ou não do crédito presumido.

## **2.1. Do Laudo produzido pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer**

No ano de 2014, o Fisco efetuou em Manaus a coleta de kits elaborados por RECOFARMA, além de muitas fotos dos produtos, tendo providenciado a realização de exame laboratorial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer.

Como dito, os denominados "kits de concentrado" é um kit formado por diversos produtos, individuais, líquidos e/ou sólidos, utilizados como base para a preparação de bebidas não alcoólicas, os refrigerantes. Percebe-se, a partir do laudo e do arrazoado da

fiscalização no TVF, que nenhum componente dos kits pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado.

A fiscalização afirma que para que ficasse caracterizado um produto como um "concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit deveria estar reunido numa única parte, o que só ocorre numa etapa posterior do processo de industrialização. Mas para tratar como um produto único, as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formam uma mercadoria única. Os produtos são separados em embalagens individuais, possuindo cada um deles uma utilidade específica em cada etapa do preparo, devendo-se seguir as especificações do fabricante.

Pela análise dos laudos, é possível perceber que não há como atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas, pois cada item do kit tem uma função específica no preparo da bebida, que, uma vez diluído, transformasse. 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, pois bastaria desde o início juntar cada item num produto só. No entanto, eles precisam ser separados, pois cada um deles tem uma função específica no preparo da bebida. Assim, estes itens do kit são produtos intermediários do processo de industrialização, alcançando-se o concentrado após sua mistura com água e açúcar no processo produtivo.

O laudo de análise nº 1266/2013-1.0 de fls. 64-67 analisa as partes 1 e 2 do kit concentrado sabor coca-cola. Para a parte 1 do kit, observe-se os quesitos 7, 8, 11, 12 e 13, descritos em fl. 96:

7) Identificar se na composição do produto há aromatizante na acepção dada pelo Regulamento Técnico Sobre Aditivos Aromatizantes/Aromas aprovado pela Resolução nº 104, de 14 de maio de 1999, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA.

*De acordo com análises realizadas foi detectado a presença de Cimeno, Pineno e Limoneno substâncias utilizadas como aromatizantes.*

8) Identificar se o aromatizante de que trata o item anterior é constituído basicamente de semente de noz de cola ou extrato de noz de cola (Cola acuminata).

*De acordo com análises realizadas foi detectado a presença de Extrato de Noz de Cola.*

11) O produto pode ser descrito como preparação composta?

*Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa. à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Cimeno, Pineno e Limoneno, uma Preparação do tipo utilizada para a elaboração de bebidas, Outra Preparação Alimentícia não especificada nem compreendida em outras posições.*

12) O produto pode ser descrito como extrato concentrado?

*Não.*

13) O produto pode ser descrito como sabor concentrado?

*Não*

Para a análise da parte 2 do kit coca-cola, observe-se os quesitos 10, 11 e 12, descritos em fl. 96:

10) O produto pode ser descrito como preparação composta?

*Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa. à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Cimenno, Pineno e Limoneno, uma Preparação do tipo utilizada para a elaboração de bebidas, Outra Preparação Alimentícia não especificada nem compreendida em outras posições.*

11) O produto pode ser descrito como extrato concentrado?

*Não.*

12) O produto pode ser descrito como sabor concentrado?

*Não*

Todos estes testes foram realizados em todos os componentes de cada "kit concentrado" (coca-cola, coca-cola zero, sprite, sprite zero), cuja resposta para todos os componentes foi de que se trata de um preparado para elaboração de bebidas, mas não pode ser considerado um sabor concentrado ou um extrato concentrado.

Perceba que o laudo de análise laboratorial elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, concluiu que todas as partes de todos os kits concentrados comercializados por RECOFARMA e que foram objeto de análise não são produtos concentrados.

Com base nisso e analisando a classificação fiscal 2106.90.10 Ex 01, utilizada pela RECOFARMA para os kits, a fiscalização concluiu que esta NCM requer que o produto se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado e que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como o produto não é um concentrado, nem pode ser uma preparação composta passível de diluição sem que isso altere os aspectos físico-químicos, sendo meras partes utilizadas como composto para preparação da bebida, sua classificação fiscal deve ser a NCM 2106.90.10.

A Recorrente apresenta um laudo do Instituto Nacional de Tecnologia para fundamentar a possibilidade de tratar estes "kits de concentrado" como uma mercadoria única. No laudo, constata-se que foi realizada uma análise *in loco* do processo produtivo dos "kits de concentrado" bem como a etapa posterior de preparo do refrigerante "coca-cola" a partir destes kits em uma das fábricas da Coca-Cola.

Foram realizados testes técnicos em laboratório com os kits, atestando que cada parte do kit tem um função específica e determinada na composição e no preparo da bebida no processo produtivo na sede da Recorrente quando do preparo do refrigerante, não podendo esta mistura ocorrer em momento anterior, misturando-se as partes dos kits ainda na sede da RECOFARMA para vender o produto já homogeneizado, como um só, sob pena de o

produto sofrer alterações físico-químicas indesejadas, alterando-se suas características e impossibilitando a obtenção do produto final - o refrigerante.

Esta constatação não é contestada pela fiscalização, ao contrário, é afirmada, como se pode ver do TVF especialmente em fls. 28-32, no sentido de que estas partes são separadas e compõem o kit, já que cada uma terá uma aplicação em proporções fixas, sendo misturadas e diluídas de acordo com especificação técnica do fabricante do refrigerante. Assim, estes kits (considerando-se suas partes) consistem em produtos intermediários de um processo produtivo em que apenas em etapa posterior da produção, já na fábrica da Recorrente, adicionando-se outros produtos químicos, como água e massa de açúcar, é que se alcançará o produto concentrado (xarope composto).

As constatações do laudo do INT não responde, especificamente, qual a classificação fiscal do "kit de concentrado", nem mesmo se é concentrado. Sua conclusão corrobora a conclusão do laboratório Falcão Bauer. Convém salientar, por oportuno, que o laudo do INT, ao responder um dos quesitos, afirmou que (fls. 10.274-10.275) "*tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas com mais de um componente. Quimicamente, existem preparações simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Já a preparação composta é formada por mais de um componente em solução. Portanto, a parte A e B são preparações líquidas constituídas de mais de um componente formando uma preparação composta.(...)*".

Ademais, em nenhum momento a fiscalização afirma que as partes do "kit de concentrado" podem ser vendidos misturados, ou que podem ser desobedecidas as proporções de mistura e de cada item do kit no preparo do refrigerante, ou mesmo que as partes podem ser vendidas separadamente porque podem ter outras funções mercadológicas. Frise-se, em momento algum há esta afirmação, mas apenas que cada parte do kit é um produto único e com função e característica específica para o preparo da bebida, sendo vendido em kit por questões mercadológicas.

Ainda, o laudo do INT, em outra passagem, afirma que "*o produto sob análise ainda que denominado comercialmente de "concentrado", não é um preparado líquido ou concentrado líquido, destinado à comercialização direta ao consumidor final ou a restaurantes, pois conforme observado durante as visitas técnicas essa preparação constituída de parte A e parte B saem em seus respectivos IBCs (...) da Recofarma Manaus para as fábricas da Coca-Cola onde entrarão como matéria prima principal no processo produtivo junto com a massa de açúcar, água de processo e CO<sup>2</sup>, seguindo as etapas da receita para obtenção do produto final, Coca-Cola, que será destinado à comercialização para o consumidor final". (fl. 10.272)*

Em síntese, o laudo do INT não infirma e nem contradiz o laudo elaborado pelo laboratório Falcão Bauer ou da acusação fiscal de que estas partes do kit não são um concentrado. Ao contrário, corrobora o entendimento de cada parte que forma o kit é um preparado composto alimentício para o preparo de bebidas não alcoólicas.

Portanto, a classificação fiscal a ser adotada é a NCM 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero, da qual estou de acordo. Sendo assim, por ser alíquota zero, não é possível calcular crédito sobre o valor das operações de aquisição destes insumos.

## 2.2. Da modificação do critério jurídico

Ainda, afirma a Recorrente que a alteração da classificação fiscal dos kit concentrado neste auto de infração representa alteração de critério jurídico, não podendo ser levada a efeito pela fiscalização para os fatos geradores ocorridos antes da data em que o critério jurídico foi modificado.

Segundo a Recorrente (fls. 10.112-10.114) durante todos anos em que sofreu fiscalização, nunca teve a classificação fiscal objetada pelo Fisco. Esta aceitação passiva da classificação fiscal adotada por anos, representa sua aceitação. A revisão da classificação fiscal só foi realizada em setembro de 2016, nos autos do processo administrativo 14090.720284/2016-72, no qual em outro auto de infração se afirmou que a classificação fiscal na posição 21.06.90.10 Ex. 01 para os kits concentrados estava incorreta. Portanto, na pior das hipóteses, diz a Recorrente, somente para os fatos geradores que viessem a ocorrer a partir desta mudança de critério jurídico (27.09.2016) é que esta mudança na classificação poderia ser aplicada, por hipótese. Assim afirmou a Recorrente:

*5.4.6. Ora, no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, e, ao fiscalizar um contribuinte e examinar a sua escrita fiscal de IPI, a AUTORIDADE tem o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária de IPI, a saber: o direito ao crédito de IPI, a classificação fiscal do produto adquirido, sua respectiva alíquota etc.*

*(...)5.4.9. Ora, a questão da natureza do produto e sua respectiva classificação fiscal é nova e diversa das demais questões !!*

Neste ponto, também não assiste razão a Recorrente. Nas citadas autuações não houve análise da classificação fiscal dos produtos e a glosa dos créditos presumidos foi realizada por motivo distinto do consignado na presente autuação, qual seja, a ausência de aquisição sob o regime de isenção prevista no art. 237 e 95, III, do RIPI/2010 para matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida na Amazônia Ocidental.

Para a aplicação do art. 146 do CTN, como instrumento de proteção do contribuinte, em homenagem à boa-fé e segurança jurídica, é preciso que tenha havido uma manifestação expressa da administração tributária acerca da interpretação dada à aplicação jurídica sobre determinada situação regida por legislação tributária. Trata-se da qualificação jurídica dada pelo intérprete que, ao rever sua posição, altera o critério jurídico. Esta mudança só pode ter aplicação para os fatos geradores praticados após a alteração do critério, *verbis*:

*CTN. Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Verifica-se dos autos e da outra autuação juntada pela Recorrente, que não houve uma manifestação da fiscalização acerca da aplicação de uma dada NCM sobre estas operações, não havendo que se falar, portanto, em alteração do critério jurídico. Este entendimento também é manifestado por Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup> quando leciona *que se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte, (...), seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização.*

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016. p.

Neste sentido, para que houvesse modificação de critério jurídico, seria necessário que em lançamentos anteriores a autoridade administrativa tivesse adotado determinada interpretação da lei tributária, adotando, por exemplo, determinada classificação fiscal para a identificação da alíquota de IPI aplicável ao produto industrializado. Com isso, em uma adoção posterior de outra classificação fiscal, reavaliando-se o produto para fins de nova interpretação acerca de sua classificação jurídica, não haveria dúvida de que se está diante de uma mudança de interpretação jurídica sobre o mesmo fato que antes se dava outro tratamento jurídico.

Leandro Paulsen<sup>2</sup>, comentando este artigo do CTN, assevera:

*O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.*

Não houve, ao menos não consta dos autos, uma análise destes produtos para fins de determinação, pelo Fisco, de sua classificação fiscal no sentido adotado pela Recofarma ou pela Recorrente para, agora, nesta nova autuação, a fiscalização pretendesse alterar o critério jurídico.

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. Trata-se 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, onde classificou-se 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 5-C, 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*

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 1.049

*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 (grifei)*

Pelas mesmas razões, rejeita-se o argumento de ao menos reconhecer prática reiterada da Administração Tributária e, nessa qualidade, norma complementar à legislação tributária (art. 100, III, do CTN), cuja observância implicaria, na pior das hipóteses, o afastamento da multa, dos juros e da correção monetária exigidos para reclassificação fiscal para o código para o qual é atribuído alíquota zero do IPI.

Também não assiste razão os argumentos acerca da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos objeto de projetos industriais aprovados por este órgão para fruição de benefícios fiscais.

Isso porque é atribuição da Receita Federal do Brasil o desenvolvimento desta tarefa, nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/1972. Ademais, o Fisco, no TVF, consignou que a SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, tendo a classificação fiscal sido colocada no projeto e avaliação técnica trazida pela própria RECOFARMA para aprovação do projeto e obtenção da sua aprovação pela SUFRAMA.

Compete à SUFRAMA a fiscalização do atendimento aos requisitos para gozo da isenção, mas o atendimento da legislação tributária, incluindo-se classificação fiscal e a alíquota utilizada pelos adquirentes para cálculo dos créditos, é tema de fiscalização da RFB.

No mais, 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, conforme se extrai, em especial, do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), 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.*

Conforme bem destacado no TVF, este dispositivo 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 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.

## **2.2. Da verificação da regularidade das notas fiscais**

Também não assiste razão a Recorrente ao afirmar que não tem o dever de verificar a classificação fiscal dada pelo fornecedor sobre os produtos adquiridos.

Argumenta a Recorrente que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 estabelece o dever do adquirente de verificar se os produtos adquiridos para utilização em sua produção

apresentam correção nas notas fiscais, se este documento atende as prescrições da legislação, mas que não exige que se examine a classificação fiscal dos produtos dada pelo fornecedor

*Art . 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprêgo ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se êles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao sêlo de contrôle, **bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se êstes satisfazem a tôdas 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 êste se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria. (grifei)*

É certo que os regulamentos do IPI anteriores, ao regulamentar o art. 62 da Lei 4.502/1964, traziam consigo um a disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na atual redação do dispositivo dada pelo RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, passando a ter a mesma redação do art. 62 do dispositivo retro-citado.

No entanto, 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 a análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

Isso porque o IPI é um tributo não cumulativo, cujo regime adotado pela Constituição é o do método subtrativo indireto - imposto sobre imposto, sendo o montante de crédito um valor correspondente ao montante de tributo que incidu na operação anterior para deduzir do imposto devido na etapa seguinte.

Melhor explicando, quando da implementação de um imposto sobre o consumo com incidência não cumulativa, pretendendo-se aplicar uma tributação sobre o valor acrescido, a Constituição elegeu o método da subtração conhecido como "imposto sobre imposto" (*tax on tax*). Por este método, a não cumulatividade é implementada por sistema de débitos e créditos, tendo-se por consideração o montante de imposto que incidu nas entradas dos produtos para abater com o montante de imposto que incide nas saídas dos produtos daí resultante, tudo com o objetivo de se tributar apenas o saldo para onerar o valor acrescido da operação.

Com isso, caso não tenha havido incidência do imposto na operação anterior, não haverá um crédito a compensar com o débito futuro. Pelo método de apuração imposto sobre imposto, é da própria natureza da metodologia de apuração a falta de geração de crédito para a fase posterior da cadeia produtiva quando na fase anterior não há incidência (seja

por isenção, alíquota zero ou não incidência pura e simples), ocorrendo o denominado “efeito de recuperação”<sup>3</sup>

À não cumulatividade do IPI, por esta metodologia de crédito à razão do imposto que incidiu na etapa anterior, reconhece-se a translação jurídica<sup>4</sup> do encargo econômico do tributo. Assim, juridicamente, o montante de crédito do industrial corresponderá ao montante de imposto que incidiu nas aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Desta feita, qualquer incorreção no valor da base de cálculo ou da aplicação da alíquota decorrente de uma má aplicação da classificação fiscal afetará, inevitavelmente, o montante de crédito a ser escriturado pelo adquirente.

Esta necessidade de verificação da classificação fiscal pelo adquirente é mais perceptível nos casos em que há permissão de geração de crédito presumido de IPI nas aquisições de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, calculando-se um crédito como se fosse devido um imposto. Isso porque, nas operações normais, com o destaque do imposto na nota fiscal, o adquirente do produto é onerado pelo valor do imposto e, juridicamente, este encargo econômico é transferido e pode ser escriturado como crédito para fins de não cumulatividade. Entretanto, nos casos em que não há incidência na etapa anterior, seja por isenção, seja por alíquota zero, a escrituração do crédito do imposto, quando permitido, não se dá pela translação do encargo econômico, mas sim em razão de um crédito presumido.

No caso de produtos adquiridos da ZFM, tais produtos são isentos em razão do critério territorial da hipótese de incidência. Caso a classificação fiscal do produto isento em razão do local tenha uma alíquota maior que zero, e seja autorizada a escrituração de crédito mesmo havendo a isenção, o crédito é calculado pela aplicação da alíquota correspondente à classificação fiscal, como se devido fosse. Daí a necessidade, a meu ver, de o fornecedor verificar a correção da classificação fiscal dada por seu fornecedor em qualquer caso, ainda mais em hipótese de não incidência, já que o crédito gerado será presumido e não decorrente da incidência do imposto na etapa anterior, como ocorre diante da natureza do método imposto sobre imposto da não cumulatividade (translação jurídica do encargo econômico).

Neste sentido, deve ser glosado o crédito presumido escriturado, inclusive, com exigência da multa prevista no art. 80 da Lei 4.502/1964, conforme aplicação dada pelo auto de infração.

### **3. QUANTO AOS JUROS E MULTA**

Quanto à aplicação dos juros sobre a multa de ofício, já é de entendimento deste E. CARF sobre a possibilidade de aplicação dos juros sobre a multa, tendo-se em vista o que dispões os artigos 113, § 1º, 139 e 161, todos do CTN, entendendo-se que há incidência de juros de mora sobre o crédito tributário, o qual pode ser composto tanto de imposto quanto de penalidade pecuniária, pois ambas as prestações pecuniárias referidas são objeto da obrigação tributária principal.

Outrossim, este entendimento esta matéria se encontra sumulado:

Súmula CARF nº 108

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O Princípio da Não-Cumulatividade. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 152.

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016. p.

Processo nº 14090.720754/2017-89  
Acórdão n.º **3301-005.546**

**S3-C3T1**  
Fl. 10.368

---

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

## **CONCLUSÃO**

Isto posto, conheço em parte do recurso voluntário para não analisar a possibilidade de geração de créditos, pois protegida pela coisa julgada, porém, na parte conhecida, nego provimento diante da impossibilidade da geração de crédito presumido de IPI na medida em que os "kits de concentrado" classificam-se na NCM 2106.90.10, sujeitos à alíquota zero de IPI.

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator