



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14090.720754/2017-89
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.038 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente NORSA REFRIGERANTES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-005.546**, de 28/11/2018 (fls. 10.355 a 10.381)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da **Terceira Seção** de Julgamento do CARF, que, na parte conhecida, **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** (fls. 02 a 15), em que são exigidos o Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI**, a multa de ofício proporcional (no percentual de 75%) e juros de mora, referentes ao período que compreende o 4º trimestre de 2012 até o 4º trimestre de 2013. A acusação fiscal reside na utilização de crédito indevido do IPI, sob a rubrica “Outros créditos”, decorrentes da aquisição de insumos - “kits de concentrados” para a fabricação de refrigerantes, da empresa RECOFARMA Industria do Amazonas Ltda, situada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Conforme consta no **Relatório Fiscal** de fls. 16 a 42, as verificações acerca da correta apuração do IPI devido foram realizadas quando da análise de 5 Pedidos de Ressarcimento (PER), sendo apresentados também Pedidos de Compensação (DCOMP), para utilização dos créditos referentes ao **Ressarcimento de IPI** para quitação de débitos tributários. O lançamento é fundamentado em duas partes: (a) **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 empresa no período sob análise, 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, e entendeu que o crédito é indevido, porque o RE 212.484-RS tem aplicação apenas entre as partes e não alcança o Contribuinte, e, quanto ao Mandado de Segurança Coletivo MSC nº 91.00477834 impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca Cola (AFBCC) perante a Justiça Federal do RJ, a fiscalização também afastou os efeitos da coisa julgada; entende que, para esta isenção do art. 95 do RIPI/2010 e art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, não é exigido o despacho da autoridade administrativa de que trata o art.179 do CTN, e que o papel da SUFRAMA é aprovar os projetos para fruição do benefício fiscal, inexistindo na legislação qualquer norma que limite total ou parcialmente o exercício da competência da RFB 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 citado DL nº 1.435/1975; e (b) **créditos incentivados do IPI aproveitados indevidamente em função de erro de classificação**

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

fiscal e alíquota (a Fiscalização 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, o que ocasiona a inexistência de crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos em questão, como se devido fosse, seria zero, tendo realizado a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntado aos autos fotos dos “kits” - fls. 302 a 313; 343 a 359, sendo demandado laudo pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, objetivando a identificação dos ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, tendo os resultados dos exames laboratoriais solicitados pela fiscalização sido anexados ao presente processo - fls. 64 a 101). Informa ainda a Fiscalização que a empresa trata 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 componente. A partir das glosas de crédito realizadas pelo Fisco a apuração do IPI foi refeita, encontrando-se um saldo de IPI a pagar, culminando no lançamento.

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 9.670 a 9.740, argumentando, em síntese, que: (a) os “concentrados” adquiridos são beneficiados pela isenção do art. 81, II do RIPI/2010, com base legal no art. 9º do DL nº 288/1967, e, com base nesta isenção, por ser produto adquirido da ZFM, o 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; (b) os produtos adquiridos podem também ser enquadrados em outra isenção, prevista no art. 95, III do RIPI/2010, permissivo legal do art. 6º do DL nº 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; (c) 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, o 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; (d) o Contribuinte é terceiro, adquirente dos concentrados para refrigerantes, e a classificação fiscal dos produtos adquiridos é realizada pela fornecedora, RECOFARMA, não podendo este suposto erro ser imputado ao Contribuinte, e, em relação aos concentrados para refrigerante, a apuração do crédito é simples cálculo aritmético, calculando-se o crédito de IPI à alíquota decorrente da classificação fiscal feita pelo fornecedor do insumo, na época, de 20%; (e) houve alteração do critério jurídico, pois houve mudança de posição interpretativa da Administração Tributária; (f) há impossibilidade de exigência da multa com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, diante da existência de 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, citando vários Acórdãos/CARF; e (g) há impossibilidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O recurso foi julgado pela **DRJ em Ribeirão Preto/SP**, por meio do **Acórdão nº 14-76-152**, de 20/02/2018 (fls. 10.028 a 5.980 a 10.063), considerando **improcedente** a Impugnação apresentada, mantendo-se intacto o crédito tributário atrelado ao IPI, sob os

seguintes fundamentos: (a) são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos de IPI 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; (b) 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; (c) 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; (d) quanto a apropriação de créditos em documentos fiscais idôneos - classificação equivocada, responsabilidade: 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); (e) as decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos *inter partes* e não vinculam os atos da Administração Tributária, e o provimento jurisdicional abrange o conteúdo do pedido da petição, e seu alcance restringe-se aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator; (f) 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; e (g) sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Cientificado do Acórdão da DRJ/RPO, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 10.078 a 10.155), devolvendo a análise de todas as matérias já ventiladas em sede de Impugnação, juntando laudo do INT - Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 10.245 a 10.275) para atestar a condição de produto único dos “kits”.

A PGFN apresentou **contrarrazões** em fls. 10.307 a 10.344, contraditando os argumentos do Recurso Voluntário e pugnando pela manutenção do Auto de Infração, pelos fundamentos do TVF.

Os autos vieram ao CARF para julgamento e o Colegiado exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-005.546**, de 28/11/2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que conheceu em parte o Recurso Voluntário e, na parte conhecida, **negou provimento**, nos seguintes termos: (a) coisa julgada: 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; (b) 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); (c) é

competência da RFB 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 NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o PPB ter sido aprovado pela SUFRAMA; (d) 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; e (e) 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 n.º 4.502/1964, aí se incluindo a classificação fiscal.

Cientificado do Acórdão n.º 3301-005.546, de 28/11/2018, o **Contribuinte** opôs os **Embargos de Declaração** de fls. 10.397 a 10.413, aduzindo, em síntese, a existência de omissão ou contradição em diversos pontos da referida decisão. No entanto, apenas um ponto foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de Embargos s/n.º - 3ª Câmara/1ª TO, de 28/02/2019, relativo a omissão quanto à aplicabilidade do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/1964.

No **Acórdão (Embargos) n.º 3301-006.085**, de 25/04/2019 (fls. 10.474 a 10.479), decidiu-se acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão quanto à inaplicabilidade da multa de ofício, esclarecendo-se que:

“O art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/1964 prevê o afastamento da multa de ofício quando o contribuinte se orienta de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal. **Não é o caso dos autos**, tendo em vista que a multa de ofício foi aplicado por infração diversa daquela estampada nos precedentes citados pela contribuinte”.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão n.º 3301-005.546, de 28/11/2018, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 3301-006.085, de 25/04/2009, o Contribuinte interpôs Recurso Especial de divergência de fls. 10.501 a 10.557, suscitando dissídio jurisprudencial quanto às seguintes matérias: (a) **inexistência de obrigação para o adquirente de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na nota fiscal de entrada** (apresentando como paradigmas da divergência os Acórdãos n.º 3401-003.751 e CSRF/02-02.895); (b) não exclusividade da competência da RFB para definir classificação fiscal de mercadorias; (c) aplicação pela autoridade administrativa de entendimento técnico constante de Laudo Técnico emitido pelo instituto nacional de tecnologia; (d) ilegalidade do auto de infração; e (e) alteração do critério jurídico do lançamento.

Preliminarmente, para as **matérias “b” e “d”**, no Exame de Admissibilidade do recurso, entendeu-se que elas **não foram prequestionadas**, inviabilizando a sua discussão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Já quanto às divergências - **matérias “c” e “e”**, entendeu-se não restar comprovado o dissídio jurisprudencial, sendo **negado seguimento** ao Recurso Especial. No entanto, foi **dado seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto quanto à **matéria “a”**: **“inexistência de obrigação para o adquirente de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na nota fiscal de entrada”**, pois, cotejando os arestos confrontados (recorrido e paradigmas), entendeu-se que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de

dedução da divergência arguida: enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser obrigação do adquirente o cuidado de verificar a correção da classificação fiscal consignada na Nota Fiscal de entrada do produtos, **os paradigmas** assentaram, em sentido contrário, que tal obrigação não se incluiu entre as verificações de que trata o art. 62 da Lei nº 4.502/1964.

Isto posto, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 02/12/2019, às fls. 10.767 a 10.779, o Presidente da **3ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte**, apenas quanto à **matéria “a”**: “Da inexistência de obrigação para o adquirente verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na nota fiscal de entrada”.

Cientificado do Despacho, o Contribuinte interpôs o recurso de **Agravo** (fls. 10.788 a 10.807). Considerando as razões suscitadas no Despacho em Agravo CSRF / 3ª Turma, de 11/02/2020 (fls. 10.860 a 7.868 a 10.878), a Presidente da CSRF decidiu pelo seu conhecimento e, no mérito, por sua rejeição, prevalecendo o seguimento parcial ao Recurso Especial expresso pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Em sede de **Contrarrazões**, a Fazenda Nacional (fls. 10.892 a 10.898) entende que o Acórdão recorrido não comporta reformas, e assevera que a base legal do Regulamento de IPI é o artigo 62 da Lei nº 4.502/1964, 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. Pede que seja **negado provimento** ao Recurso Especial, para manter o Acórdão recorrido, bem como o lançamento em sua integralidade.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 22/06/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / **3ª Câmara**, de 02/12/2019, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF de fls. 10.767 a 10.779, aqui endossado em seus fundamentos.

Resta clara, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos a fatos semelhantes.

Assim, cabe o **conhecimento do Recurso Especial** interposto pelo Contribuinte.

Do mérito

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 (atual) 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 - 4º 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 do da Lei nº 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 a 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 tecnicidade. 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 cheque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando 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 nº 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 a “...*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 n.º 4.502/1964 demanda ponderação, que todos os precedente 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 n.º 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 n.º 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.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan