

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	14098.720058/2018-83
ACÓRDÃO	3302-014.477 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 23/01/2009

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS FABRICADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. EMBALAGENS COMO FILMES, ROLHAS E TAMPAS.

O art. 81, II, do RIPI-2010, não exige que o produto seja fabricado com matéria-prima extrativa vegetal, basta que seja um produto industrializado na ZFM. Este dispositivo determina que são isentos do imposto os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo SUFRAMA, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos, dentre outros, os produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais.

A redação do dispositivo é bastante clara quanto à exigência de utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais se aplicar exclusivamente a produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI). Logo, as embalagens que atendam aos requisitos do dispositivo legal gozam da isenção, pois não foram excluídos do incentivo fiscal.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS “KITS”. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do acórdão da DRJ e, no mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter somente as glosas sobre os créditos gerados pela aquisição de filmes, rolas e tampas, vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus, que votaram por dar provimento em maior extensão, para também reverter a glosa de créditos referentes aos chamados “kits de concentrados”.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata de Auto de Infração de fls. 1.289/1302, lavrado em 24/01/2019, para exigir R\$12.958.889,38 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora calculados até 31/01/2019 e multa proporcional, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 26.748.096,32.

Segundo consta da “DESCRIÇÃO DOS FATOS – RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO”, às fls. 1304/1344, não houve o recolhimento do imposto, de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, em

razão do aproveitamento de créditos incentivados indevidos, seja por classificação fiscal e alíquota erradas ou por violação dos critérios de admissibilidade de incentivos fiscais.

Conforme resposta a intimação, são os seguintes os produtos industrializados pela AMBEV de Cuiabá: Guaraná Antarctica, Guaraná Antarctica diet, Sukita, Soda Limonada, Guaraná Baré, Pepsi e Pepsi twist (todas em garrafas pet de 2 litros). Os insumos adquiridos para o processo fabril das bebidas, com os respectivos créditos mensais (por código de classificação fiscal) no período de 2014 a 2016, estão consignados na planilha às fls. 1.307/1.309.

Segundo o sujeito passivo, a base legal para o aproveitamento dos créditos nas aquisições foi a seguinte: RIPI/2010, art. 225 (não-cumulatividade); RIPI/2010, art. 237 (aquisições da Amazônia Ocidental), assim como arts. 43, §2º, III, da CF/88, e 40, 92 e 92 do ADCT da CF/88; RIPI/2010, art. 226 (aquisições de materiais intermediários); Solução de Consulta SRF nº 49/2001 (créditos extemporâneos).

Às fls. 1.312/1.316, planilha com descrições dos insumos (produtos adquiridos com isenção do imposto), alíquotas adotadas na apropriação dos créditos (rolhas e tampas plásticas, 5%; filme stretch, 15%; kits/concentrados, 20%), bases de cálculo e valores dos créditos.

A impugnante sustenta que a fundamentação para o aproveitamento dos créditos para todos os produtos adquiridos da ZFM é o art. 225 do RIPI/2010; a isenção do imposto em tela para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental e comercializados em outras partes do país é prevista, respectivamente, nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010.

Para a isenção do art. 95, III, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237) pelos adquirentes em outras regiões se forem satisfeitas as seguintes condições cumulativas, no entender da Fiscalização:

1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;
2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.
4. Que o produto não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.

Ademais, consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º, os insumos adquiridos com isenção devem ser empregados no processo industrial de produtos sujeitos ao imposto.

Os fornecedores da empresa fiscalizada foram intimados a providenciar/informar o seguinte:

1. Cópia de todas as Resoluções da Suframa referentes à aprovação de Projetos Industriais para fabricação de produtos para o gozo de incentivos fiscais no âmbito do IPI;
2. Informar se os produtos fornecidos para a AMBEV Cuiabá foram vendidos com isenção de IPI e informar qual a fundamentação legal para esta isenção;
3. Informar se os produtos vendidos para a AMBEV são elaborados com matérias agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do Art. 82, inciso III, do Decreto 4.544/2002 ou art. 95, inciso III, do Decreto 7.212/2010, identificando para cada um destes produtos, todas as matérias primas utilizadas em sua elaboração;
4. Apresentar relação de todos os fornecedores destas matérias primas, na qual constem, para cada matéria prima, CNPJ, Razão Social, Endereço, Município e Estado da Federação;
5. Apresentar cinco (5) cópias de notas fiscais de aquisição de cada uma das matérias primas utilizadas para a elaboração destes produtos;
6. Apresentar a relação dos produtos fornecidos para a Ambev de Cuiabá.

A empresa tomou ciência da exação em 29/01/2019, de acordo com o “TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM”, à fl. 1.420. Em 26/02/2019, conforme o “TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA” à fl. 1.424, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 1.426/1.468, em que aduz, em síntese, o seguinte:

- Preliminarmente – Nulidade do auto de infração:

- 1) Falta de preenchimento dos requisitos formais;
- 2) Mudança de critério jurídico e inobservância de práticas reiteradas da Administração Pública;
- 3) Nulidade por ausência de motivação e pressuposto de validade.

- No mérito – Direito aos créditos glosados:

- 1) A correta classificação fiscal dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes à luz das características técnicas e das Regras Gerais de Interpretação;
- 2) Boa-fé da impugnante;
- 3) Direito ao crédito de IPI referente à aquisição de filmes plásticos, rolhas e tampas – cumprimentos dos requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010;
- 4) Constitucionalidade dos créditos de IPI referentes a insumos desonerados adquiridos da Zona Franca de Manaus;

- 5) Regularidade do aproveitamento extemporâneo de créditos de IPI relativos à aquisição de materiais intermediários de produção;
- 6) Exclusão da multa de ofício – Observância de práticas reiteradas do Fisco;
- 7) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A 2ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 28/08/2019, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 14-97.609, às fls. 3262/3352, com a seguinte Ementa:

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE REQUISITOS FORMAIS E DE MOTIVAÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITOS.

É descartada a arguição de nulidade quanto às glosas de créditos por falta de requisitos formais e de motivação, já que as glosas enfeixadas na peça fiscal são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes, com o cumprimento de todos os requisitos formais previstos para o lançamento tributário.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As intimações, para ciência, devem ser encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELO FISCO.

A inflicção de penalidade pecuniária tem espeque legal, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária; é inaplicável dispositivo do estatuto tributário material que prevê a exclusão de imposição de penalidade se não houver a caracterização de práticas reiteradas pelo Fisco.

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 09/09/2019 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 3368), **apresentou Recurso Voluntário em 10/10/2019**, às fls. 3375/3428.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DE DEFESA - AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE PROVAS E ANÁLISE DE ARGUMENTOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE

O recorrente alega que *“a decisão recorrida padece de nulidade, eis que ao julgar a Impugnação da Recorrente deixou de analisar provas essenciais ao deslinde da controvérsia, no caso laudos técnicos comprovando a correção da classificação fiscal dos kits concentrados e comprovando a utilização dos materiais intermediários de produção em seu processo produtivo, o que culminou em claro e evidente cerceamento do direito de defesa da recorrente”*.

Sustenta que *“a r. decisão recorrida consignou que a apreciação do laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia INT apresentado pela Recorrente seria prescindível, sob o argumento de que a classificação fiscal de mercadorias se trata de atividade exclusivamente jurídico-tributária, que deveria prevalecer sobre aspectos técnicos”*, o que considera uma *“evidente afronta ao princípio da busca pela verdade material, eis que, apesar de o laudo do INT comprovar efetivamente o enquadramento dos kits concentrados no NCM 2106.90.10 EX 01 por meio da descrição das características técnicas destes produtos, estas foram desconsideradas pela r. decisão recorrida”*.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, assim dispõe o Decreto nº 70.235/72 (com “status” de lei ordinária):

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres **serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência**, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º **Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.**

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

Como se verifica, o dispositivo legal deixa bastante claro que os laudos ou pareceres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, bem como que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Além disso, o Colegiado a quo justificou sua decisão, nos seguintes termos:

Com certeza, as preparações simples adquiridas pela contribuinte não reúnem as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida pronta, segundo os critérios fixados pelo Decreto nº 6.817, de 2009. Os extratos ou sabores concentrados, pelo contrário, devem apresentar, quando

diluídos, as mesmas características de identidade e qualidade presentes na bebida refrigerante elaborada a partir deles.

A capacidade de diluição revela o grau de concentração de uma preparação em função da quantidade de água a ser adicionada.

Embora os componentes dos “kits” se apresentem acondicionados nas proporções ideais para a mistura final, conforme é cediço, tendo em vista o “segredo industrial” que envolve as fórmulas para cada bebida, a transformação (modalidade de industrialização em que há a mistura e a diluição em água declorada dos ingredientes acondicionados em continentes absolutamente estanques: bombonas e caixas de papelão) das preparações simples em preparações compostas, e depois nas bebidas prontas, ocorre somente nos lindes do estabelecimento industrial.

A falta de separação dos itens na documentação fiscal não tem o condão de alterar a realidade dos fatos que, à luz das normas tributárias que tratam de classificação fiscal de mercadorias, em última análise, determina o enquadramento fiscal adequado. Trata-se, como já frisado alhures, de atividade exclusivamente jurídico-tributária que deve prevalecer sobre aspectos técnicos. Assim, é prescindível a análise de informações contidas no laudo técnico trazido à colação pela impugnante (na verdade, o teor do laudo não infirma as conclusões do relatório fiscal e deste voto: todos os ingredientes, acondicionados e transportados separadamente, são importantes para a determinação das propriedades organolépticas das bebidas refrigerantes no final do processo industrial encetado no âmbito do estabelecimento fabril da impugnante).

Deve ser salientado que um parecer técnico emitido sem a inclusão de quesitos pela autoridade julgadora, ou seja, sem a participação da autoridade fazendária que atua no julgamento administrativo, não tem supedâneo no PAF, sendo classificação fiscal de mercadorias matéria de competência estrita da RFB.

No caso, o INT, com resposta direta a consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, atuou como assistente de defesa da empresa que requisitara o laudo técnico.

Por fim, deve-se ter em mente que a competência para realizar a classificação fiscal de mercadorias é da Receita Federal e das autoridades tributárias, devendo prevalecer sobre laudos ou pareceres técnicos. Vejamos.

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII - **a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**

O dispositivo legal que define as áreas de competência da Administração Fazendária é a Lei nº 9.003, de 1995:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal, órgão central de direção superior de atividade específica do Ministério da Fazenda, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, tem por finalidade a administração tributária da União.

Art. 2º Constituem área de competência da Secretaria da Receita Federal os assuntos relativos à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições, bem assim os previstos em legislação específica.

(...)

Art. 8º O regimento interno da Secretaria da Receita Federal será aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, estabelece o seguinte: tem novo regimento interno da RFB

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

(...)

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar **as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;**

(...)

Art. 129. À Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - Coana compete: **agora é com a COSIT**

(...)

III - coordenar e supervisionar as **atividades relativas à classificação fiscal de mercadorias, inclusive quanto ao desenvolvimento e implementação de nomenclaturas que tenham por base o Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias;

(...)

Art. 144. À Divisão de Nomenclatura e Classificação Fiscal - Dinom compete coordenar, orientar e avaliar **as atividades concernentes à nomenclatura e classificação fiscal.**

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta**, restituição ou compensação de tributos e contribuições **e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro**, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. **A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal**, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art. 790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária **e a classificação fiscal de mercadoria**, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. **No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.**

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. **Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições** dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e **do art. 48 desta Lei.**

§ 1º **O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.**

(...)

§ 4º **O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.**

O Decreto nº 70.235/72, por sua vez, determina o seguinte:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º **Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.**

(...)

CAPÍTULO II

Do Processo da Consulta

(...)

Art. 54. O julgamento compete: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

(...)

III - Em instância única, ao **Coordenador do Sistema de Tributação**, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

O art. 50 da Lei nº 9.430/96, determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias serão solucionados em instância única, e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O mesmo art. 50 determina também que a unidade central da RFB poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias. E ainda estabelece, no § 4º, uma competência exclusiva no âmbito internacional, ao determinar que o envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela unidade central da RFB.

Feita essa digressão legislativa conclui-se, sem qualquer possibilidade de dúvida, que é da Receita Federal a competência **EXCLUSIVA** para decidir sobre classificação fiscal, inclusive através de processos de consulta. **E a Constituição Federal determina que**, mesmo que existisse outro órgão com esta mesma competência, nos casos em que essa classificação fiscal tivesse qualquer repercussão em matéria tributária (como no presente caso, em que está diretamente relacionada à apuração de IPI), **tem que prevalecer o entendimento da Administração Tributária**, pois esta, juntamente com seus servidores fiscais, tem precedência sobre os demais setores administrativos.

A classificação fiscal define a alíquota de IPI aplicável ao produto; assim sendo, está diretamente vinculada à apuração do tributo, matéria sobre a qual a Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos.

Nesse sentido, trago à colação precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu correta a classificação feita pela RFB, afirmando sua competência nesta matéria:

i) Apelação Cível nº 5098725-63.2019.4.04.7100/RS, Relator Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Apelante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Data da Decisão 13/09/2022:

A sociedade empresária ora apelante foi autuada pelo Fisco por haver-se indevidamente apropriado dos créditos de IPI, pertinentes ao período de agosto a dezembro de 2010, o que é objeto da execução fiscal ora embargada, contra a qual opôs todas as defesas precedentemente indicadas no Relatório, sob as alíneas 'a' a 'p', desenvolvidas nas páginas 10 a 119 da apelação.

O 'cerne' da controvérsia, todavia, reside na questão da classificação fiscal dos produtos adquiridos - concentrado em forma de 'kit' para preparação dos refrigerantes da marca 'Coca-Cola' - pela ora apelante à sociedade empresária RECOFARMA, localizada na Zona Franca de Manaus. Enquanto a apelante defende que a correta classificação fiscal desses produtos é a posição 21.06.90.10 da TIPI (o que, na época dos fatos geradores do benefício fiscal, corresponderia a um IPI de 27%), o Fisco entendeu que são produtos individualizados, que não podem ser classificados como se fosse um só produto composto, e concluiu que não tem a apelante direito a crédito nenhum, em relação ao apontado período.

(...)

Isso posto, principio o exame do caso pelas duas questões preliminares (defesas das alíneas 'a' e 'b'), depois passo diretamente ao cerne da controvérsia (o qual envolve as defesas das alíneas 'c', 'd', 'e' e 'f'), e, em sequência lógica, examino as defesas que o contribuinte pode, subsidiariamente, opor ao Fisco (alíneas 'g' a 'p').

4. Preliminares ao mérito da causa

(...)

4.2. Segunda preliminar: ofensa à coisa julgada do MS nº 91.0009552-4 (RE 212.484)

Como já dito no tópico anterior, os motivos da sentença não integram o seu dispositivo, nem, por conseguinte, fazem coisa julgada. Na página 24 da apelação, a recorrente transcreve o dispositivo da sentença que concedeu o mandado de segurança, a qual, conforme a técnica processual, não explicitou os motivos, entre os quais a classificação fiscal dos produtos. Confira-se:

(...)

E nem poderia ser diferente, porque **se a disputa fosse a exata classificação fiscal dos produtos, certamente seria necessária uma perícia para apurar as características físico-químicas respectivas, como, aliás, fazem as autoridades aduaneiras, quando a mera inspeção visual não esclarece o conflito entre o importador e o Fisco.** Ora, não cabe, no âmbito de mandado de segurança, a realização de perícia. **Evidentemente, a ora recorrente poderia ter ajuizado ação ordinária, mas é provável que tenha escolhido o mandado de segurança justamente para evitar uma perícia que esclarecesse ao juízo as características físico-químicas do produto, com risco de derrota.** Portanto, a própria recorrente preferiu deixar a classificação fiscal dos produtos como simples 'motivo' da

decisão judicial, limitando-se a pedir que lhe fosse reconhecido o direito de aproveitamento dos créditos de IPI, ainda que esse tributo não tenha incidido na aquisição dos produtos pela recorrente, tal como reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 212.484. Na verdade, a controvérsia (exclusivamente de direito) resolvida pelo mandado de segurança nº 91.0009552-4 restou reduzida à seguinte questão jurídica: pode a saída do produto do estabelecimento produtor, sendo isenta, gerar crédito de IPI aproveitável pelo comprador?

Ao final, o STF limitou-se a dizer que não ofendia o art. 153, §3º, II, da Constituição o fato de o contribuinte creditar-se do valor do IPI incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, e não mais que isso. Confira-se:

(...)

Aliás, a peculiaridade ora apontada (classificação fiscal da mercadoria como matéria de fato não abrangida pelo mandado de segurança impetrado) não seria novidade para a recorrente, pois, em consulta fiscal do ano de 1988, na qual apoia algumas de suas alegações (Evento 1, OUT32), o Fisco, ao final, esclareceu:

(...)

5. Mérito da causa

5.1. A classificação fiscal dos produtos adquiridos pela recorrente de sociedade empresária localizada na Zona Franca de Manaus

A classificação fiscal defendida pela recorrente é assim descrita na apelação:

c) TIPI 2006 vigente à época dos fatos geradores sub judice (agosto a dezembro de 2010):

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	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	27

Mas o Fisco apurou que, na verdade, a recorrente, no período objeto da autuação fiscal (agosto a dezembro de 2010) comprava um 'kit' de produtos, uns líquidos, outros sólidos, embalados separadamente, para a fabricação de seus refrigerantes, não podendo, portanto, considerar-se um só produto ou preparação composta.

Possivelmente em períodos mais recuados o produto adquirido pela recorrente para fabricação dos seus refrigerantes se ajustasse à classificação por ela agora defendida, por ser efetivamente uma 'preparação composta', mas se, por razões diversas, esse produto depois passou a ser individualizado em várias partes, a mesma classificação não é cabível para cada uma dessas partes individualizadas. Bastante elucidativa, a respeito desse ponto, a já mencionada consulta do ano de 1988 (Evento 1, OUT32):

(...) Quanto ao extrato para fabricação de 'Coca-Cola', cumpre informar que se trata de um produto internacionalmente reconhecido como uma preparação daquelas compreendidas pela posição 21.07, conforme decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, transcrita a seguir:

21.07 - PREPARATIONS COMPOSÉES POUR LA FABRICATION DE BOISSONS NON ALCCOLIQUES VG CONSTITUÉES PAR UN SIROUP AUQUEL ON A AJOUTÉ UN EXTRAIT CONCENTRÉ DE LA POSITION NR. 21007 CONTENANT NOTAMMENT DE L'EXTRAIT DE COLA ET DE L'ACIDE CITRIQUE, COLORÉES À L'AIDE DE SUCRE CAMELISÉ.

Como se vê desse antigo documento, as 'preparações compostas' (preparations composées) para fabricação de bebidas não alcoólicas do tipo 'Coca-Cola' compreendiam tradicionalmente um xarope ao qual se adicionava um extrato concentrado que continha principalmente extrato de cola e ácido cítrico, sendo coloridas com açúcar caramelizado (atualmente corante artificial).

Também não deve ser desconsiderado que, no julgamento do RE nº 212.484, pelo qual a recorrente teve reconhecido o seu direito de aproveitamento de créditos de IPI na aquisição do produto isento à saída do estabelecimento do produtor localizado na Zona Franca de Manaus, o próprio autor do voto condutor do julgamento, Ministro Nelson Jobim, partiu da premissa de que se tratava efetivamente de um só produto composto, que denominou simplificadaamente 'xarope de Coca-Cola':

(...)

Por outro lado, **é da competência privativa da autoridade fiscal o exame da classificação fiscal das mercadorias na TIPI para apuração do IPI e outros tributos federais (Código Tributário Nacional, art. 142), e não da SUFRAMA ou de outros órgãos governamentais, que vão limitar-se, no âmbito da sua competência, a verificar requisitos e condições para que possam ser aproveitadas as isenções e os incentivos fiscais** especiais previstos na legislação atinente à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental. Bastante claro, a respeito, é o que dispõem o §1º do artigo 9º do DL nº 288, de 1967, e o §2º do artigo 6º do DL nº 1.435, de 1975, in verbis:

(...)

Objeta a recorrente, todavia, que é ínsita à competência da SUFRAMA de aprovar projetos industriais para fins de fruição de benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67 a de efetuar classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme processo produtivo básico (PPB) definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de fruição do referido incentivo regional; sem a referida classificação fiscal, não se teria como saber que produto teria sido beneficiado pela SUFRAMA ao aprovar o respectivo projeto industrial (apelação, págs. 34-35).

Certo é, porém, que o 'processo produtivo básico' (§8º do artigo 7º do DL nº 288, de 1967), cuja aprovação compete à SUFRAMA, e que constitui um dos requisitos da isenção do IPI (cf. parte final do §1º do art. 9º do DL nº 288, de 1967), é aprovado conforme projetos e relatórios descritivos apresentados pelo interessado à SUFRAMA, que para tal efeito fará uma classificação do produto dele resultante. Mas a aprovação desse 'processo produtivo básico', assim como a classificação do produto correspondente não será feita, evidentemente, pelos servidores da SUFRAMA à vista do efetivo funcionamento do processo produtivo e à vista dos objetos efetivamente produzidos. Tudo se passa de forma semelhante à obtenção da patente de invenção de um processo produtivo: o interessado protocola no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) os documentos indicados no artigo 19 da Lei nº 9.279, de 1996 (LPI), entre os quais 'relatório descritivo', 'reivindicações' e 'desenhos, se for o caso', e, à vista desses documentos, entendendo que a invenção de processo produtivo satisfaz os requisitos da novidade, atividade inventiva e aplicação industrial (LPI, art. 8º), o INPI concede a patente de invenção de processo produtivo (LPI, art. 42, II). Como se vê, o que esse hipotético requerente obtém é a patente de uma criação intelectual, sem que o INPI examine produtos já prontos ou processos produtivos em funcionamento prático. **O mesmo se passa com a 'classificação fiscal' do objeto resultante do 'processo produtivo básico' a que se refere a alínea "b" do §8º do art. 7º do DL 288, de 1967, que venha a ser feita pela SUFRAMA: o que é classificado pela referida autarquia é o objeto intelectual, e não um produto fisicamente existente.** Aliás, nem seria concebível que algum empresário fizesse investimento na Zona Franca de Manaus sem antes obter a aprovação da SUFRAMA para seus processos produtivos básicos, pois, caso não obtenha tal aprovação, de que decorrerão os benefícios fiscais, nem sequer perderá tempo e dinheiro iniciando a produção do que quer que seja. Os empresários - nunca é demais lembrar - visam ao lucro, preferencialmente com o mínimo risco.

De considerar, além disso, que **a SUFRAMA aprova apenas processos produtivos básicos, o que permite que o empresário venha depois a alterar o processo produtivo total, mantendo, porém, seus fundamentos básicos, do que resultarão provavelmente produtos com diversa classificação fiscal. O controle não será feito, evidentemente, pela SUFRAMA, a não ser que mantivesse permanentemente vários fiscais especializados em cada estabelecimento; o controle da exata classificação dos produtos efetivamente produzidos será feito pela Receita Federal do Brasil, em procedimentos de fiscalização e lançamento tributários.**

Assim, há duas ordens de competências diversas: a SUFRAMA e o Ministério da Indústria e Comércio, de um lado, verificam os requisitos previstos na legislação da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental para que os empresários lá instalem seus estabelecimentos, e possam depois usufruir dos benefícios fiscais correspondentes, sem, porém, fazer o exame físico de processos produtivos e dos produtos efetivamente produzidos, o que será sempre da competência

privativa da Receita Federal do Brasil, no cumprimento da legislação tributária federal.

Rejeitam-se, pois, os fundamentos da apelação atinentes ao 'cerne' da controvérsia.

5.2. Alteração de critério jurídico

A apelante alega que a sua classificação fiscal era há muito de conhecimento da Receita Federal do Brasil, e que em outros casos o Fisco a aceitou, vindo, no auto de infração impugnado, objeto da execução fiscal embargada, a alterá-lo.

Ora, a alteração de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), ocorrerá quando, em um lançamento, a autoridade tributária adote expressamente um critério jurídico, e em lançamentos futuros, pertinentes ao mesmo contribuinte e a fatos geradores antecedentes à adoção do referido critério, venha a adotar outro critério jurídico.

Sucedo que, no caso dos autos, tal como noticia a própria recorrente na página 95 da sua apelação, houve o cancelamento pelo CARF de auto de infração atinente ao aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados da RECOFARMA em 29-01-2016, porém o auto de infração ora impugnado, objeto da execução fiscal embargada, é de 17-07-2015. A alegação de que, por outras situações, a Receita Federal "teria conhecimento" da classificação fiscal adotada pela recorrente não significa, evidentemente, a modificação de critério jurídico adotado "no exercício de lançamento", tal como prevê o artigo 146 do CTN.

Rejeita-se, pois, essa alegação da recorrente.

5.3. Não responsabilidade da apelante por suposto erro na classificação fiscal do 'concentrado'

Diz a apelante, na página 99 do seu recurso de apelação, que não há na lei (art. 62 da Lei nº 4.502/64) e não existe no regulamento a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal. Esse dispositivo legal, por seu turno, está assim redigido:

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 eles 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.

§ 2º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Como visto, na parte final do caput do dispositivo em tela está escrito que os antes mencionados (fabricantes, comerciantes e depositários) deverão, sim, verificar se os produtos tributados ou isentos que receberem ou adquirirem estão acompanhados dos documentos exigidos e estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

Assim, diferentemente dos simples consumidores, os fabricantes (caso da recorrente) têm a obrigação não somente de verificar se os produtos estão acompanhados das notas fiscais, mas também de checar se elas satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

Admitindo-se, só para argumentar, que a satisfação de todas as prescrições legais e regulamentares pelos documentos fiscais não alcançasse a classificação fiscal das mercadorias, como quer a recorrente, **certo é que, em se tratando especificamente de benefícios fiscais de significativa expressão monetária, como no caso, a apelante, na qualidade de fabricante de refrigerantes, deveria minimamente, por cautela, verificar se a classificação fiscal, da qual decorre o benefício fiscal, corresponde exatamente ao produto adquirido como isento, e, em caso de dúvida, consultar seu staff especializado (advogados tributaristas, contadores, auditores et alii), e ainda, se fosse o caso, para espancar quaisquer dúvidas remanescentes, reportar-se à Receita Federal do Brasil.**

Mais proveitoso seria à apelante, em vez de contratar advogados jus tributaristas somente para o contencioso administrativo ou judicial, os contratasse, preventivamente, para lhe fornecerem um parecer escrito e pormenorizado (a consultoria jurídica é atividade privativa dos advogados: Lei nº 8.906, de 1994, art. 1º, II) sobre os tópicos mais importantes do seu "planejamento fiscal", entre os quais, sem dúvida alguma, está a matéria tratada na presente demanda.

Não é demais lembrar, aqui, que em 1991 a ora recorrente impetrou um mandado de segurança preventivo, julgado definitivamente pelo STF no âmbito do RE nº 212.484, para que fosse declarado que poderia aproveitar "créditos do IPI relativos às compras procedentes da Zona Franca de Manaus, de concentrado de refrigerantes, isento, nas alíquotas de incidência relativas a este produto, devido pelas indústrias localizadas fora da Zona Franca de Manaus" (MS nº 91.0009552-4, Do Requerimento, alínea "f"). E, como já examinado anteriormente, esse mandado de segurança resolveu apenas a questão (de direito) de poder o comprador aproveitar créditos de IPI, apesar de o produto comprado estar isento desse tributo, mas não a questão (de fato) de o produto efetivamente comprado ser isento.

Conclui-se, portanto, que, no contexto do caso concreto, cabia à recorrente (e ela o podia perfeitamente) esclarecer-se sobre a correta classificação fiscal do produto dito isento para usufruir os benefícios fiscais previstos em lei.

Rejeita-se, pois, também esse fundamento da apelação.

5.4. Terceiro adquirente de boa-fé

Desde logo, observo **que é questionável que uma pessoa jurídica empresária de grande porte venha a alegar 'boa-fé', uma vez que** - diferentemente da generalidade das pessoas físicas, das microempresas e das empresas de pequeno porte - **conta com bastantes recursos materiais e humanos** (contadores, auditores, advogados), que lhe possibilitam o chamado "planejamento fiscal", pelo qual faz um meticuloso cálculo das suas ações e dos consequentes riscos tributários.

Como quer que seja, **não basta alegar boa-fé, é preciso prová-la, e bem provada**, pois se trata de questão de fato: justamente por isso não se extrai qualquer conceito de boa-fé dos julgados dos tribunais superiores. Recorrendo-se, então, à melhor doutrina jurídica, tem-se que a boa-fé, aqui, seria aquela da espécie subjetiva, e dentre as várias concepções de boa-fé subjetiva a mais justificável, a meu ver, é a concepção ética, tal como defende o professor luso-brasileiro Fernando Noronha:

(...)

Nos quadros da concepção 'ética' da boa-fé, exige-se, para que se possa falar em boa-fé subjetiva, uma ignorância que seja 'desculpável' da situação de lesão de direito alheio. A ignorância seria indesculpável quando a pessoa houvesse desrespeitado deveres de cuidado; ela estaria de má-fé quando se pudesse atribuir-lhe um desconhecimento meramente culposo.

O mais poderoso argumento em favor da concepção ética está na afirmação de que **o negligente e o impulsivo não podem ficar em situação mais vantajosa ou mesmo igual à do avisado e do prudente**: quem erra indesculpavelmente não poderá ficar na mesma situação jurídica de quem erra sem culpa (NORONHA, F. O Direito dos Contratos e seus Princípios Fundamentais: autonomia privada, boa-fé, justiça contratual. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 134).

Ora, limitou-se a recorrente a alegar a boa-fé, mas não trouxe prova convincente dessa alegação, **sendo desvaliosa a simples declaração de que se apoiou em pareceres e outros atos da SUFRAMA e do Ministério da Indústria e Comércio, mormente considerando que as competências da primeira e do segundo não se sobrepõem àquela da Receita Federal do Brasil, que tem a competência privativa para a fiscalização do recolhimento do IPI e do correto aproveitamento dos benefícios fiscais, inclusive mediante o exame físico de produtos**, como detalhadamente explicado em tópico anterior.

Enfim, é difícil entender como a recorrente, com todo o seu aparato de profissionais e especialistas dos quais se cerca, possa seriamente afirmar que "respeitou todos os deveres de cuidado", de tal modo que a sua ignorância da situação lesiva aos interesses do Fisco, objeto da presente controvérsia, se mostraria seguramente 'desculpável'.

Rejeita-se, pois, também esse fundamento da apelação.

ii) Apelação/Reexame Necessário nº 5007649-32.2013.404.7208/SC, Relator Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 17/04/2015:

O cerne do litígio está em saber qual a correta classificação fiscal para o produto importado pela autora, se na posição NCM 3401.11.90, como pretende essa, ou se na posição NCM 3401.11.10, como quer o Fisco.

Assim dispõe a NCM/SH, na parte em que interessa à solução da controvérsia:

34	Sabões; agentes orgânicos de superfície; preparações para lavagem; preparações desinfetantes; ceras artificiais; ceras preparadas; produtos de conservação e limpeza; velas e artigos semelhantes; massas ou pastas para modelar; 'ceras para dentistas' e composições para dentistas à base de gesso
34.01	Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme; acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes
34.01.1	Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes
34.01.11	De tocador (incluindo os de uso medicinal)
34.01.11.10	Sabões medicinais
34.01.11.90	Outros

Cumpra, pois, verificar se a mercadoria importada pela autora (sabonetes em barra da marca Asepxia, utilizados na prevenção e tratamento de cravos e espinhas) constitui sabão medicinal ou outro tipo de sabão.

O parágrafo único do art. 94 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 2009) estabelece que, para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei nº 1.154, de 10 de março de 1971, art. 3º, caput).

Considerando que, no caso, as Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares não elucidam a questão aqui examinada, cumpre valer-se das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (aprovadas pelo Decreto 435, de 1992), que assim dispõe quanto ao Capítulo 34 da NCM:

Considerações gerais

(...)

I - Sabões

Incluem-se aqui especialmente:

(...)

d) Os sabões medicinais, que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.

É certo, portanto, que a mercadoria importada pela autora, por possuir em sua composição enxofre e ácido salicílico (evento 1, OUT5, fl. 9), deve ser considerada sabão medicinal, não cabendo seu enquadramento na posição residual, referente a 'outros sabões'.

Cumprе ressaltar que, ao contrário do que entendeu o juiz da causa, não cabe aplicação de normas exaradas pela ANVISA (que estabelecem uma porcentagem mínima para que o produto seja considerado medicamento) para fins de classificação fiscal, mormente quando as regras a que se refere o Regulamento Aduaneiro (Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) elucidam eventual dúvida.

De qualquer sorte, é certo que a ANVISA não tem a competência de estabelecer normas acerca da classificação fiscal das mercadorias, estando voltada para atividades de regulação, normatização, controle e fiscalização na área de vigilância sanitária (Lei 9.782, de 1999).

Impõe-se, pois, reforma da sentença, para rejeitar a demanda.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade do acórdão da DRJ.

III – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS

O recorrente alega que, pela análise da autuação, pode-se observar que foram glosados três tipos de créditos: (i) créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados para a fabricação de bebidas, (ii) créditos de IPI referente aos insumos desonerados adquiridos da Zona Franca de Manaus - filmes, tampas e rolhas -, e (iii) créditos relativos a materiais intermediários de produção.

No entanto, sustenta que a autuação não traz a descrição da infração relativa aos créditos de materiais intermediários de produção, aos de filmes, tampas e rolhas. Afirma, também, que, ao se analisar a capitulação legal das infrações, não é possível identificar os artigos relacionados à acusação relacionada ao "Creditação de materiais intermediários de produção".

Sobre esta questão, a DRJ já havia decidido, nos seguintes termos:

A impugnante aduz que a descrição dos fatos do auto de infração está incompleta e que a capitulação legal deste não inclui os dispositivos relativos aos créditos de materiais intermediários de produção, o que acarretaria a nulidade do feito.

Ocorre que o relatório de fiscalização (fls. 1.304/1.343) integra o auto de infração como se neste estivesse integralmente transcrito e, com efeito, completa a sucinta descrição dos fatos que se encontra à fl. 1.290.

Quanto ao enquadramento legal, há, de fato, a ausência do art. 226 do RIPI/2010, que dispõe sobre os créditos básicos passíveis de aproveitamento, notadamente o inciso I (matérias primas e produtos intermediários consumidos no processo industrial).

Todavia, o relatório de fiscalização supre de maneira eficaz a omissão no enquadramento legal, com o detalhamento suficiente das infrações constatadas no

procedimento fiscal. Aliás, a pessoa jurídica revelou pleno conhecimento das acusações imputadas (em particular, a apropriação de créditos básicos indevidos concernentes a materiais intermediários), arrostando-as em atilada peça de defesa.

Com razão a DRJ. Não há qualquer dúvida, na jurisprudência deste Conselho, de que o Relatório de Fiscalização seja parte integrante e indissociável do Auto de Infração. Não é minimamente razoável cogitar a nulidade da autuação com base no fato de que a Autoridade Fiscal descreveu os fatos e o enquadramento legal no Relatório de Fiscalização, como ocorre em praticamente 100% das autuações, e não no próprio corpo do Auto, normalmente destinado para cálculos e indicação de valores apurados.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

IV – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E PRESSUPOSTOS DE VALIDADE

O recorrente alega que os kits de concentrados são mercadorias complexas, cuja compreensão demanda conhecimentos técnicos da área química e de engenharia de alimentos. Dessa forma, a divergência entre o entendimento da Fiscalização e o seu próprio, acerca da classificação fiscal dos kits concentrados, envolveria matéria de fato, e não apenas de direito. Assim, para que o lançamento acerca da reclassificação fiscal estivesse devidamente motivado, seria imprescindível a apresentação de provas técnicas - obtidas através de laudo técnico - que fundamentassem as conclusões propostas pela Fiscalização, o que não teria ocorrido.

Sustenta, ainda, que, no que concerne à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de tampas, rolhas e filmes da Valfilm, América Tampa e Videolar-Innova, a Fiscalização limitou-se a afirmar que a Recorrente não faria jus ao aproveitamento de créditos incentivados também sem apresentar qualquer tipo de motivação, comprovação ou laudo técnico nesse sentido.

Prossegue afirmando que a ausência de motivação do lançamento traz em seu bojo um vício material pois, apesar do fato de terem sido glosados também créditos relativos a MIP, a autuação também não traz qualquer descritivo a esse respeito, bem como não identifica os artigos de lei que suportam essa acusação.

Contudo, assim como a Fiscalização e o Colegiado de piso, entendo que a referida prova técnica exigida pelo contribuinte é completamente desnecessária. Uma simples análise visual é suficiente para constatar a total insubsistência da tese de defesa, que pretende atribuir a diversos produtos esparsos, transportados e comercializados em embalagens próprias, como indicado nas fotografias que serviram de prova das alegações do Fisco, a classificação de um único produto, uma preparação composta. O detalhamento desta classificação fiscal será mais bem detalhado nos tópicos seguintes.

No Relatório de Fiscalização, às fls. 1304/1344, verifiquei que constam todas as razões que motivaram as glosas, sendo completamente infundadas as alegações de nulidade da autuação. O recorrente pode, evidentemente, divergir de tais fundamentos; mas trata-se, nesse caso, de uma discussão sobre o mérito da autuação, e não sobre a ausência de motivação que pudesse ensejar a decretação de nulidade.

Apenas a título de exemplo, a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de tampas, rolhas e filmes da Valfilm, América Tampa e Videolar-Innova, citadas expressamente neste tópico do Recurso Voluntário, tiveram a seguinte motivação (fls. 1321/ss):

6. DOS CRÉDITOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL

Nesta argumentação, a AMBEV diz que se creditou presumidamente de IPI, porque alguns dos produtos adquiridos com isenção, foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, conforme ditam os artigos 95, inciso III, e 237 do RIPI/2010.

Ou seja, o direito a este creditamento presumido, ditado pelo artigo 237, e alegado pela AMBEV, exige o cumprimento de algumas condições, constantes no inciso III do art. 95:

- a) Os fornecedores (estabelecimentos industriais) devem ser localizados na Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
- b) Os fornecedores devem ter projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.
- c) Os produtos isentos devem ser elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária;
- d) Estas matérias-primas devem ser de produção regional, ou seja, oriundas da Amazônia Ocidental;
- e) Que o produto não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex01) da TIPI.

As condições acima citadas são cumulativas. Por exemplo, não basta que o produto seja elaborado na Amazônia Ocidental com matérias-primas extrativas regionais. É preciso também que a SUFRAMA analise o projeto e o aprove, demonstrando que ele atende à política de desenvolvimento da região.

7. DAS DILIGÊNCIAS FEITAS JUNTO AOS FORNECEDORES

Para melhor esclarecermos sobre o atendimento a estas condições, pelos fornecedores da AMBEV, intimamos estes mesmos a:

1. Cópia de todas as Resoluções da Suframa referentes à aprovação de Projetos Industriais para fabricação de produtos para o gozo de incentivos fiscais no âmbito do IPI;
2. Informar se os produtos fornecidos para a AMBEV Cuiabá foram vendidos com isenção de IPI e informar qual a fundamentação legal para esta isenção;
3. Informar se os produtos vendidos para a AMBEV são elaborados com matérias agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 82, inciso III, do Decreto 4.544/2002 ou art. 95, inciso III, do Decreto 7.212/2010, identificando para cada um destes produtos, todas as matérias primas utilizadas em sua elaboração;
4. Apresentar relação de todos os fornecedores destas matérias primas, na qual constem, para cada matéria prima, CNPJ, Razão Social, Endereço, Município e Estado da Federação;
5. Apresentar cinco (5) cópias de notas fiscais de aquisição de cada uma das matérias primas utilizadas para a elaboração destes produtos;
6. Apresentar a relação dos produtos fornecidos para a Ambev de Cuiabá, MT.

Para Todos eles apresentaram resposta, acompanhadas de cópias das notas fiscais solicitadas.

VALFILM AMAZONIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, estabelecida a Avenida Cupiúba, 617, Distrito Industrial, Manaus/AM, inscrita no CNP -07, em resposta à intimação apresentou as informações solicitadas e destacamos:

(...)

PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA - CNPJ 02.726.752/0001-60

Em resposta datada de 10/12/2018, a Pepsi-Cola informou:

(...)

AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0001-55

A Arosuco esclarece que os produtos vendidos à Ambev Cuiabá são isentos de IPI, conforme colacionado na planilha abaixo:

(...)

BALL EMBALAGENS AMAZONIA LTDA – CNPJ 04.838.649/0001-37

Em resposta à intimação, a Ball Embalagens informou ser fornecedora de um único produto para a AMBEV, Tampa Prata 202 570/483 SAC FEC.

AMÉRICA TAMPA S.A. – CNPJ 01.008.482/0001-99

Em resposta f à intimação, a América Tampa informou ser fornecedora para a AMBEV da Tampa Vermelha Guaraná Antarctica Polyguard no período de 2014 a 2016.

AMCOR EMBALAGENS DA AMAZÔNIA S.A. CNPJ 84.127.208/0001-66.

O produto fornecido à AMBEV no período de 2014 a 2016 foi Preforma de PET 49,5GR com saída isenta de IPI com base no art. 81 do Decreto 7212/2010.

VIDEOLAR-INNOVA S/A, CNPJ nº 04.229.761/0001-70

Em resposta ao termo de intimação a empresa Videolar-Innova S.A. informa que os produtos fornecidos para a AMBEV Cuiabá, foram vendidos com isenção de IPI, conf. dec. 7212/10, Art. 81, Incisos I e II e Lei 288/67, art. 9º §1º e §2º e não houve utilização de materiais agrícolas e extrativas de vegetais de produção regional na composição do produto.

Como se verifica, a Autoridade Tributária entendeu que a concessão do benefício dependia do cumprimento de certas condições cumulativas, e intimou os citados fornecedores e outros para que se manifestassem sobre tais condições. Em seguida, analisou cada uma dessas empresas e suas respectivas respostas, concluindo pela glosa dos créditos. Mais uma vez a título de exemplo, vejamos a análise da resposta da Valfilm:

9. ANÁLISE DA RESPOSTA DA VALFILM

Conforme se pode ver da resposta apresentada pela Valfilm, ela alega que utiliza, na produção de FILME STRETCH, vendido à AMBEV, a matéria prima óleo de dendê, e afirma que tal matéria prima é extrativo vegetal de produção regional enquadrado no Art. 82, inciso III do RIPI/02.

Na verdade, ao contrário do que afirma a Valfilm, o óleo de dendê não é matéria prima extrativa vegetal. O óleo de dendê é na verdade um produto já industrializado, que passa por um processo de industrialização complexo, desde a colheita do fruto (dendê ou palma, como também é conhecido), até a obtenção do óleo propriamente dito.

Tal processo produtivo envolve geralmente as etapas de Recepção e Pesagem, Esterilização, Debulhamento, Digestão, Prensagem, Clarificação e Secagem e Armazenamento e Expedição, passando por equipamentos como balanças, autoclaves, debulhadores rotativos, digestores, prensas eletromecânicas, clarificadores e secadores.

Pode-se aplicar aqui o mesmo raciocínio exposto com relação ao corante caramelo.

Logo, não é permitido à AMBEV o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010), devendo ser glosados os créditos calculados pela AMBEV, de todas as aquisições feitas junto a tal fornecedor.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta segunda preliminar de nulidade do Auto de Infração.

V – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO

O recorrente alega que o Auto de Infração deve ser julgado nulo de pleno direito, em virtude da impossibilidade de alteração do critério jurídico, com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

Afinal, o entendimento exarado através das autuações lavradas contra a Recorrente nas últimas duas décadas em decorrência da aquisição de kits concentrados isentos da Zona Franca de Manaus configura ato administrativo concreto.

Logo, o repentino questionamento da classificação fiscal adotada para os kits concentrados adquiridos pela Recorrente, após mais de duas décadas de aceitação da d. fiscalização quanto ao seu enquadramento no NCM 2106.90.10 EX 01, configura verdadeira retratação dos atos administrativos reiteradamente adotados pelas d. autoridades fiscais, em prejuízo a uma situação consolidada que conferia segurança jurídica à Recorrente.

Nesse sentido, cumpre reiterar que a Recorrente adquiriu os mesmos kits concentrados de seus fornecedores localizados na ZFM, sob a mesma classificação fiscal, qual seja, o NCM 2106.9010 EX 01, durante mais de uma década sem jamais sofrer qualquer tipo de questionamento.

Nesse contexto, importa mencionar que apenas nos últimos três anos que a d. Fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos kits concentrados para refrigerantes.

Ocorre que tal mudança de motivação não decorreu de qualquer alteração legislativa ou decisão judicial vinculante, de modo que, com base nos mesmos fatos, a d. Fiscalização aplica critérios jurídicos distintos. Dessa forma, não se pode ignorar que a mudança de motivação observada nesta autuação decorre de uma alteração no cenário jurisprudencial, alteração essa favorável ao contribuinte.

Isso porque, a mudança de motivação em questão coincide com a obtenção de decisões favoráveis à Recorrente no sentido de reconhecer o direito a crédito do IPI nas aquisições dos kits concentrados ante o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do benefício do artigo 6º do Decreto Lei nº 1.435/75.

Vejamos o teor deste dispositivo:

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.

Sobre a interpretação deste dispositivo, bem esclarece Ricardo Lodi Ribeiro, em seu artigo "A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte", RDDT nº 145, outubro/2007, pág. 99:

O dispositivo se refere à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. **Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito**, tem o poder de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, **deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados**.

Embora o referido dispositivo legal se refira apenas irreversibilidade do lançamento já efetuado, a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados, incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória. Assim, **a proteção se aplica também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma**, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.

Leandro Paulsen, por sua vez, em Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086, leciona que:

O artigo 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 à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a **irretroatividade de atos administrativos normativos** quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

Conforme se depreende a partir da lição destes eminentes juristas, o artigo sob análise tem por objetivo proteger o contribuinte contra alterações **em uma mesma acusação fiscal**, bem como contra a retroatividade de alterações normativas que possam agravar sua situação fiscal.

No que se refere ao lançamento, se trata de uma vedação à alteração do fundamento legal **de uma mesma acusação**, ou seja, uma mudança na valoração jurídica dos fatos. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão "modificação de critérios jurídicos". No entender da doutrina e jurisprudência majoritários, veda a revisão, pela autoridade julgadora (administrativa ou judicial) do lançamento por "erro de direito", permitindo sua revisão apenas nos casos de "erro de fato", ou "erro formal".

Nesse sentido, o REsp 1.303.543/RJ, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgamento em 27/03/2012:

EMENTA:

(...)

5. Compete privativamente à autoridade administrativa fiscal verificar tanto a ocorrência da hipótese de incidência, ou seja, a descrição legislativa de acontecimento ou situação que pode desencadear o nascimento de uma obrigação tributária, como o fato imponível, ou o fato gerador concreto, ou seja, aquele emergente da situação singular e que se subsume à hipótese de incidência, nos exatos termos do art. 142 do CTN.

6. No caso concreto, o que se constata é que **a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa**, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; **todavia, não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento**, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica.

(...)

8. Se a Autoridade Fiscal enquadrou a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), **mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado**.

9. Ante o exposto, conhece-se parcialmente do recurso e, nessa parte, dá-se-lhe parcial provimento para julgar parcialmente procedente o pedido da ação anulatória, cancelando-se as cobranças descritas nos itens I a VI do auto de infração, que remanesce, no entanto, quanto ao mais, **sem prejuízo de novo lançamento, de forma regular, se for o caso**.

Pela doutrina colacionada, onde se fala em "*irreversibilidade do lançamento já efetuado*", e "*impossibilidade de retratação*", bem como pela jurisprudência acima apresentada, que abordam a questão da revisão de um lançamento já efetuado, conclui-se que não há qualquer vedação contra um lançamento tributário novo, referente a um fato gerador X, que possua uma interpretação dos fatos diferente daquela constante em lançamentos anteriores, contra os fatos geradores Y e Z.

O que não se permite é que a autoridade julgadora (administrativa ou judicial), identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro, referente ao mesmo fato

gerador, sob o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. No entanto, nada impede que, em futuros lançamentos, faça tal correção, mesmo para fatos geradores passados.

Outra situação vedada pelo art. 146 do CTN, a título de exemplo, seria o caso do contribuinte ser autuado por classificar uma mercadoria na posição X, quando o correto seria a posição Y e, em procedimento fiscal posterior, o mesmo contribuinte, agora usando a posição Y por confiar na decisão da Autoridade Tributária, sofrer nova autuação porque o Fisco revisou seu entendimento e concluiu que a posição correta seria a Z.

Finda essa análise teórica do art. 146 do CTN, deve ser ressaltado que no processo ora em julgamento **não houve qualquer "modificação de critério jurídico", pois nunca existiu qualquer manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de que estaria correta a classificação de todos os itens componentes do "kit" como se fossem um produto único.**

O fato de nunca ter sido autuado por esta conduta não torna a mesma legítima até o momento em que o contribuinte tomar ciência da autuação. O contribuinte tem a obrigação de conhecer a legislação tributária e aplicá-la corretamente. A Autoridade Tributária, tendo conhecimento de irregularidades, a qualquer tempo, tem o dever legal de proceder à lavratura de Auto de Infração. O contribuinte não pode exigir que, caso isso ocorra, o Fisco tenha que necessariamente lhe notificar a mudar sua conduta, ficando limitado a só poder o autuar a partir deste momento. Esse argumento do recorrente mostra-se desprovido de qualquer base legal.

Além do mais, o recorrente argumenta que a mudança no fundamento das autuações somente passou a ocorrer após obter decisões favoráveis no sentido de reconhecer o seu direito a crédito do IPI nas aquisições dos kits concentrados, ante o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do benefício do artigo 6º do Decreto Lei nº 1.435/75.

Ora, nada mais óbvio. A questão do preenchimento destes requisitos era uma questão preliminar; se o Auditor-Fiscal havia identificado que o contribuinte não preenchia tais condições, não havia razão para analisar a classificação fiscal utilizada. A partir do momento em que esta preliminar restou superada por decisão judicial, a Fiscalização, como era de se esperar, avançou na análise de questões posteriores, como a correta classificação fiscal das mercadorias comercializadas.

Quisesse o contribuinte obter um documento que conferisse certeza à sua tese de que todos os produtos que compõem o "kit" devem ser classificados como um único produto, deveria ter aberto um processo de solução de consulta, conforme previsto na legislação, para obter uma decisão formal da Administração Tributária sobre o assunto. Contudo, optou por dar seguimento ao seu próprio modo de apuração dos tributos, sem consultar a Administração Tributária, ou seja, por sua conta e risco.

Nesse sentido tem decidido o STJ, conforme jurisprudência pacífica:

i) Recurso Especial nº 1.576.199-SC (2015/0325472-1), Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 13/04/2021:

(...)

5. É pacífica a jurisprudência desta Casa no sentido de que a "Conferência Aduaneira" e o posterior "Desembaraço Aduaneiro" (arts. 564 e 571 do Decreto n. 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de "Revisão Aduaneira", respeitado o prazo decadencial de cinco anos da sistemática de lançamento por homologação (art. 638, do Decreto 6.759/2009). Precedentes: (...).

6. Indiferente os canais adotados para a "Conferência Aduaneira" ("Verde", "Amarelo", "Vermelho" ou "Cinza"), somente há que se falar em lançamento efetuado no ato de "Conferência Aduaneira" se houver a apresentação da Manifestação de Inconformidade a que se refere o art. 42, §2º, da IN/SRF n. 680/2006. Não ocorrendo esse lançamento, as retificações de informações constantes da Declaração de Importação - DI são atos praticados pelo próprio contribuinte na condição de "autolancamento", dentro da sistemática de lançamento por homologação, apenas se cogitando da incidência do art. 146, do CTN (modificação de "critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa"), se esses atos se deram em razão de orientação expressa dada pelo fisco no momento de sua feitura que há de ser comprovada nos autos.

7. A partir do advento do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), a classificação da mercadoria passou a ser ato praticado pelo CONTRIBUINTE importador na "Declaração de Importação", o que passou a caracterizar, portanto, a figura do "autolancamento" ou lançamento por homologação e não mais o lançamento por declaração que vigorava anteriormente na vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), pois o contribuinte passou a apontar todos os elementos constitutivos do fato gerador e a adiantar o pagamento. (...).

8. O registro é importante porque invariavelmente os contribuintes invocam jurisprudência deste STJ, respaldada na Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") construída para a situação anterior [vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85)] onde o lançamento era por declaração para as situações que tais (art. 147, do CTN), o que impossibilitava a realização de lançamento suplementar pelo fisco para corrigir a classificação fiscal, já que seria um segundo lançamento efetuado com base no art. 149, parágrafo único, do CTN, havendo, portanto, o óbice do art. 146, do mesmo CTN. Contudo, em se tratando de Declaração de Importação registrada após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), na "Revisão Aduaneira" o que existe é o lançamento em si efetuado por vez primeira dentro da sistemática do lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN) e não uma revisão de lançamento já efetuado, que seria um segundo lançamento realizado consoante o art. 149, parágrafo único, do CTN.

9. Assim, para as Declarações de Importação registradas após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85) é inaplicável a Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") e, por conseguinte, são inaplicáveis os precedentes: (...); dentre outros que se referem à sistemática de lançamento anterior.

10. Recurso especial não provido.

ii) Recurso Especial nº 1.818.641-SP (2019/0157760-9), Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicação em 03/08/2021:

No caso dos autos, o recorrente alega ofensa ao art. 1.022, pois o acórdão "fundamentou a decisão tão somente na suposta existência de previsão legal para a aplicação dessas penalidades, silenciando completamente em relação aos demais **argumentos trazidos pela Recorrente: (i) a Fiscalização não pode alterar seu entendimento em relação à classificação fiscal de mercadoria em procedimento de revisão aduaneira;** e (ii) não há razoabilidade nem proporcionalidade nas penalidades aplicadas, tendo em vista a jurisprudência do STJ sobre a matéria", argumento estes que "são capazes, por si só, de alterar a conclusão adotada (isto é, de que as penalidades supostamente seriam devidas porque haveria base legal para a sua aplicação)" (fl. 656).

O Tribunal assim decidiu acerca da revisão aduaneira e da multa correspondente (fl. 585):

(...)

Entendo que o pronunciamento da Corte de origem, apesar de sucinto, é completo, inclusive ressaltando, a pedido da interessada, que a revisão aduaneira não configura mera alteração de critério normativo, bem como ser irrelevante, em seu entendimento, a existência de prejuízo financeiro do Fisco e a intenção do infrator para fins de aplicação da multa.

Inexistente, portanto, ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015.

Ademais, verifica-se que **a tese da recorrente, segundo a qual a alteração de classificação fiscal decorrente de revisão aduaneira seria ilegal e desproporcional, ofendendo o artigo 146 do CTN e a Súmula 227 do extinto TFR, vai de encontro à jurisprudência desta Corte Superior.**

Neste sentido:

(...)

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, dou-lhe parcial provimento, tão somente, para afastar a multa prevista no art. 1.026, § 2º, do CPC/2015.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta terceira preliminar de nulidade do Auto de Infração.

VI – DO DIREITO - DA ALEGAÇÃO DE CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS KITS CONCENTRADOS PARA A FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES E ISOTÔNICOS

O recorrente alega que o acórdão da DRJ fundamentou sua decisão em premissas que jamais poderiam ter sido invocadas, já que, ao reproduzir genericamente parte das razões adotadas pela Fiscalização, deixou de lado a própria essência do negócio e processo de produção da Recorrente, bem como desconsiderou a importância de uma avaliação técnica para o enquadramento dos produtos no código de classificação fiscal e adequada interpretação da RGI.

Isto porque, em seu entender, é a RGI 1 a regra do Sistema Harmonizada que permite conferir uma classificação única aos kits concentrados por ele adquiridos, haja vista que, conforme reconhecido pela própria decisão recorrida, esta regra precede e prevalece sobre as demais RGIs quando se trata de classificar mercadorias. As regras de interpretação do sistema harmonizado são subsidiárias entre si, de modo que a RGI 2 só será aplicável na hipótese de a RGI 1 não se mostrar suficiente para indicar a classificação apropriada e assim por diante.

Sustenta que a RGI 1 estabelece que a classificação fiscal será determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, ou seja, impõe que as características técnicas extrínsecas e intrínsecas das mercadorias sejam compatíveis com as características descritas nas posições e notas da NESH para que se proceda ao enquadramento de um produto em uma determinada classificação. A DRJ, tratando como prescindível a análise da prova técnica apresentada pela Recorrente, teria maculado de nulidade qualquer interpretação adotada pela decisão recorrida para a aplicação da RGI 1.

Para tanto, precisou valer-se das **Regras Gerais para Interpretação** - RGI, **Regras Gerais Complementares** - RGC e **Notas Complementares** - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, bem como das **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias** - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira, como determinam os arts. 15 a 17 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), que regulamentam a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei nº 4.502/64:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

*Art. 16. **Far-se-á a classificação de conformidade com** as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, **todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM**, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).*

*Art. 17. **As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira** na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação** do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo,*

Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Tal procedimento faz-se necessário porque, para que o contribuinte possa se creditar do IPI, deve inicialmente determinar quais as alíquotas de IPI que incidiriam nestas operações, caso não fossem isentas. Para tanto, deve realizar a classificação fiscal das mercadorias pela TIPI, e assim obter as alíquotas correspondentes a cada classificação.

O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fossem um produto único, na posição 2106.90.10, Ex. 01, cuja alíquota era de 20%. Fazendo incidir esta alíquota sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A posição 2106.90.10, EX. 01, possui o seguinte texto na TIPI/2011:

Código da posição	Texto da posição	Alíquota
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	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	20

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes utilizados para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

A fiscalização, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela acima, verificou que os produtos se classificavam em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

*Art. 12. **As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições** constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:

*Art. 1º **São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira**, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.*

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).

A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:

REGRA 1

*Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, **a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.***

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

(...)

*b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, **de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.***

(...)

REGRA 2

(...)

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

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)**(Produtos misturados e artigos compostos)**

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

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

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) **Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias** que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) **Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.**

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

(...)

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, QUANDO FOR POSSÍVEL REALIZAR ESTA DETERMINAÇÃO.**

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

1) Os produtos misturados;

2) As obras compostas por matérias diferentes;

3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;

4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

Em consequência, **a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final** quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex. 01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

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

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

Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na acepção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de concentrados, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.

As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

A RGI 2 b) determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos se efetua conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa

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

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: **a)** que seja uma preparação composta; **b)** que não seja alcoólica; **c)** que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; **d)** que 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. Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação" e "concentrado", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que **os kits de concentrados não atenderiam às características "a", "c" e "e"**. Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente. Apresento, a seguir, uma análise destas características:

- Característica "a", "que seja uma preparação composta"

Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, resta claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 assevera: "3- Na aceção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações **constituídas por uma mistura finamente homogeneizada** de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)"

Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam o seguinte:

13) As **misturas** de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.

14) Os produtos constituídos por uma **mistura** de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

15) As **misturas** constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final que “Os **produtos misturados** que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”.

Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

“Classificam-se especialmente aqui:[...]”

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. **Estas preparações podem ser obtidas adicionando** aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.

Ao usar o verbo “adicionar”, a NESH está se referindo ao processo no qual ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não à sua remessa em conjunto. Ou seja, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não a diversas substâncias acondicionadas isoladamente que posteriormente serão misturadas.

Mesmo que se entenda que não existe um conceito técnico preciso do que seja uma “preparação” nas NESH, tal definição pode ser obtida pelo art. 29 do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009, que regulamenta a Lei nº 8.918/94 (a qual dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas):

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

Os kits de concentrados são comercializados com os extratos vegetais acondicionados separadamente dos demais produtos, logo o “preparado líquido ou concentrado líquido” não “contém” o extrato vegetal. Além disso, a adição de água potável só ocorre posteriormente à venda dos kits, já nas instalações do fiscalizado.

Assim, diversos produtos acondicionados em embalagens individuais não podem ser considerados como uma “preparação composta”, pois tal característica somente poderia ser verificada no produto resultante da mistura destes diversos componentes do kit, e após a adição de água potável (o que somente ocorre já nas instalações do adquirente/fiscalizado).

- Característica “c”, “que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado”

O art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do já citado Decreto nº 6.871/2009, especificam o que seja um extrato ou sabor concentrado:

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

(...)

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

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

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de

açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento.

Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos "kits/concentrados" fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (no caso, o fiscalizado), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, e caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois, segundo a Autoridade Fiscal, não contestada pelo recorrente, possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo do Recorrente, é uma operação de transformação intermediária:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

Assim, embora o Recorrente se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:

- Primeiro são misturados os componentes dos chamados "kits/Concentrados", obtendo o concentrado do Ex. 02 do código 2106.90.10;
- Depois o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

Considerando que 100% dos chamados "kits/Concentrados", fornecidos são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, **os**

“kits/concentrados” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de concentrados, **mesmo em conjunto**, como um "extrato ou sabor concentrado", segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.

- Característica “e”, “que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”

Derivada do motivo acima identificado. Como os "kits" ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade da etapa de mistura de todos os componentes do kit, além da introdução do açúcar para formar a preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como determina o art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do Decreto nº 6.871/2009, o "kit", após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto **com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal**", o que não ocorre, efetivamente. Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não restaria atendida.

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits de concentrados como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", tendo em vista a necessidade de adição de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto "com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado".

Realizada a análise da possibilidade de adequação do produto “kits de concentrados” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, com conclusão negativa, volto à análise da aplicação das demais RGI's. Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.**

Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente: **1)** camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;** **2)** bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, **cada qual em sua respectiva garrafa;** e **3)** café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, **porém acondicionados em conjunto para venda a retalho** numa caixa de cartão.

A Nota afirma, de forma cristalina, que “No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada”. Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

Além disso, a Nota Explicativa XI da RGI 3b) também não permite que mercadorias constituídas por diferentes componentes **acondicionados separadamente** e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, possa ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única:

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.

Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3b) ainda há uma particularidade referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.

A Nota Explicativa XI da RGI 3b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira 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" objeto do presente processo.

O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

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.

Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto, neste aspecto, o entendimento da Autoridade Fiscal.

Do quanto exposto neste voto, verifica-se que nenhum componente dos "kits de concentrados", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. 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. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.

O Auditor-Fiscal realizou a classificação das partes componentes dos kits em tópico específico, ao qual remeto a leitura para fins de verificação das classificações fiscais atribuídas aos produtos. Tal matéria restou incontroversa nos autos, posto que o recorrente não contestou cada classificação isoladamente, mas tão somente a própria reclassificação em si, pugnando pela manutenção da classificação por ele mesmo proposta, no Ex. 01 da posição 2106.90.10.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VII – DA ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ DA RECORRENTE

O recorrente alega que a classificação fiscal dos kits concentrados de refrigerante não é de sua responsabilidade, e sim dos fornecedores de tais insumos que emitiram a respectiva nota fiscal de saída. Afirma que não merece prosperar a alegação consignada na decisão recorrida segundo a qual, a despeito da boa-fé da Recorrente, a responsabilidade pela infração à legislação tributária é do adquirente, de modo que a Recorrente deve ser responsabilizada integralmente por eventual erro na classificação fiscal dos kits adotada pelos seus fornecedores.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, o art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seu fornecedor:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vale destacar que a boa-fé do Recorrente, ao contrário do que alega, foi sim levada em consideração, pois caso a Autoridade Fiscal tivesse entendido que houve a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502/64

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

(...)

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A autuação foi realizada com a aplicação da multa básica de 75%, demonstrando que o Auditor-Fiscal não identificou a presença de conduta dolosa do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VIII – DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DO CREDITAMENTO INCENTIVADO DE IPI REFERENTE A AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL DA ZFM

O recorrente alega que a decisão recorrida também se mostra improcedente no que se refere à afirmação de que os produtos por ela adquiridos não fariam jus ao benefício fiscal concedido pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, c/c os arts. 95, inciso III, e 237, ambos do RIPI/2010.

Afirma que a decisão recorrida (i) em relação às tampas e rolhas plásticas, bem como aos kits adquiridos da Arosuco, se limitou a afirmar que não seriam elaboradas com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, sem adentrar na motivação para tanto; e (ii) no que tange aos filmes plásticos e kits adquiridos da Pepsi, considerou que os insumos não configurariam matéria-prima extrativa vegetal regional por se tratarem de produto intermediário que já havia sido processado (industrializado).

Sustenta que a Autoridade Fiscal, ao lavrar o auto de infração, apenas explicou as razões pelas quais os produtos fornecidos pela Pepsi e pela Valfilm (filmes plásticos) não fariam jus ao benefício fiscal. Contudo, não houve qualquer menção às razões pelas quais os produtos dos demais fornecedores também não poderiam usufruir do benefício.

Quanto à alegação da Fiscalização de que apenas fariam jus ao benefício fiscal as mercadorias elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal regional *in natura*, ou seja, que ainda não tenha sido objeto de processamento, alega que a decisão recorrida adota uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6 do Decreto-Lei nº 1.435/1975, no sentido de que os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.

Contudo, tal interpretação seria manifestamente improcedente uma vez que inexistente, em seu entender, qualquer exigência legal quanto à necessidade da matéria-prima utilizada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus ser provida da natureza.

Passo a decidir.

A base legal invocada pelo contribuinte para sustentar seu pedido de creditamento reside no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, c/c os arts. 95, inciso III, e 237, ambos do RIPI/2010, a seguir transcritos:

DL 1.435/1975

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

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

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

RIPI/2010

Art. 95. São isentos do imposto:

III - **os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária, **por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental**, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei no 1.593, de 1977, art. 34).

(...)

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, **sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95**, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na

industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

Logo, o direito a este creditamento “presumido” exige o cumprimento das seguintes condições, cumulativamente:

- a) Os fornecedores (estabelecimentos industriais) devem ser localizados na Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
- b) Os fornecedores devem ter projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- c) Os produtos isentos devem ser elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária;
- d) Estas matérias-primas devem ser de produção regional, ou seja, oriundas da Amazônia Ocidental;
- e) Que o produto não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex01) da TIPI.

Para verificar se os créditos pleiteados cumprem os requisitos legais acima discriminados, a Autoridade Fazendária intimou os fornecedores do recorrente, conforme consta do Relatório de Fiscalização, às fls. 1321/ss:

7. DAS DILIGÊNCIAS FEITAS JUNTO AOS FORNECEDORES

Para melhor esclarecermos sobre o atendimento a estas condições, pelos fornecedores da AMBEV, intimamos estes mesmos a:

1. Cópia de todas as Resoluções da Suframa referentes à aprovação de Projetos Industriais para fabricação de produtos para o gozo de incentivos fiscais no âmbito do IPI;
2. Informar se os produtos fornecidos para a AMBEV Cuiabá foram vendidos com isenção de IPI e informar qual a fundamentação legal para esta isenção;
3. Informar se os produtos vendidos para a AMBEV são elaborados com matérias agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do Art. 82, inciso III, do Decreto 4.544/2002 ou art. 95, inciso III, do Decreto 7.212/2010, identificando para cada um destes produtos, todas as matérias primas utilizadas em sua elaboração;
4. Apresentar relação de todos os fornecedores destas matérias primas, na qual constem, para cada matéria prima, CNPJ, Razão Social, Endereço, Município e Estado da Federação;
5. Apresentar cinco (5) cópias de notas fiscais de aquisição de cada uma das matérias primas utilizadas para a elaboração destes produtos;

6. Apresentar a relação dos produtos fornecidos para a Ambev de Cuiabá, MT.

Todos eles apresentaram resposta, acompanhadas de cópias das notas fiscais solicitadas.

VALFILM AMAZONIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, estabelecida a Avenida Cupiúba, 617, Distrito Industrial, Manaus/AM, inscrita no CNP -07, em resposta à intimação apresentou as informações solicitadas e destacamos:

“Informamos que os produtos faturados através das notas fiscais emitidas no período de 02/2014 A 08/2014 e 08/2016 a 10/2016 NÃO foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção na Amazônia Ocidental. A isenção do IPI está amparada pelo “Artigo 81, Inciso II, Decreto 7.212/2010 RIPI”.

Informamos que os produtos faturados através das notas fiscais emitidas no período de 09/2014 a 07/2016 e 12/2016 foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção na Amazônia Ocidental. A isenção do IPI está amparada pelo “Artigo 95, Inciso III, Decreto 7.212/2010 RIPI”.

Conforme informado anteriormente a Valfilm utiliza Óleo de Dendê como matéria prima na produção de FILME STRETCH e FILME SHRINK. Tal matéria prima é extrativo vegetal de origem regional.”

(...)

PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA - CNPJ 02.726.752/0001-60

Em resposta datada de 10/12/2018, a Pepsi-Cola informou:

Que a PEPSI é habilitada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA a fabricar concentrado, base edulcorante para bebidas não alcoólicas, conforme projeto aprovado por meio da Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA nº 356/02;

Que o referido documento assegura à PEPSI o direito de produzir os itens mencionados tanto com o incentivo previsto no artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67 (RIPI/02, art. 69, II), quanto com o instituído pelo artigo 6º do Decreto-lei nº1.435/75 (RIPI/02, art.82, III).

Que as preparações compostas vendidas para a Engarrafadora, para a elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI são isentas de IPI (art. 81, II e 95 do Regulamento do IPI.

Que os concentrados para a fabricação de refrigerantes de cola referidos na intimação (PEPSI e PEPSI TWIST) são produzidos pela PEPSI com o uso de insumos que contêm matéria prima agrícola de produção regional. Nesse sentido, na fabricação dos seus concentrados de cola, a PEPSI utiliza como insumo o corante caramelo, industrializado pela D.D. Williamson do Brasil Ltda, CNPJ/MF sob o nº 02.789.565/0001-25 e estabelecida no Município de Manaus empresa localizada na Zona Franca de Manaus que, por sua vez, utiliza em seu processo produtivo

matéria prima agrícola (açúcar) proveniente da região amazônica, fornecido pela Empresa ITAMARATI, CNPJ 15.009.178/0001-70, localizada em Nova Olímpia – MT.

(...)

AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0001-55

A Arosuco esclarece que os produtos vendidos à Ambev Cuiabá são isentos de IPI, conforme colacionado na planilha abaixo:

(...)

Corante Caramelo produzido na Amazônia Ocidental, com açúcar mascavo também produzido na Amazônia Ocidental, de acordo com informações do fornecedor (DD Williamson).

A Arosuco apresentou cópia da Resolução SUFRAMA que aprova projeto industrial para gozo dos incentivos no âmbito do IPI.

BALL EMBALAGENS AMAZONIA LTDA – CNPJ 04.838.649/0001-37

Em resposta à intimação, a Ball Embalagens informou ser fornecedora de um único produto para a AMBEV, Tampa Prata 202 570/483 SAC FEC AMERICA TAMPA S.A. – CNPJ 01.008.482/0001-99

Em resposta f à intimação, a América Tampa informou ser fornecedora para a AMBEV da Tampa Vermelha Guaraná Antarctica Polyguard no período de 2014 a 2016.

AMCOR EMBALAGENS DA AMAZÔNIA S.A. CNPJ 84.127.208/0001-66

O produto fornecido à AMBEV no período de 2014 a 2016 foi Preforma de PET 49,5GR com saída isenta de IPI com base no art. 81 do Decreto 7212/2010.

VIDEOLAR-INNOVA S/A, CNPJ nº 04.229.761/0001-70

Em resposta ao termo de intimação a empresa Videolar-Innova S.A. informa que os produtos fornecidos para a AMBEV Cuiabá, foram vendidos com isenção de IPI, conf. dec. 7212/10, Art. 81, Incisos I e II e Lei 288/67, art. 9º §1º e §2º e não houve utilização de materiais agrícolas e extrativas de vegetais de produção regional na composição do produto.

A questão, no que diz respeito aos produtos fornecidos pela PEPSI-COLA e pela AROSUCO, perdeu o objeto, pois independentemente de fazer jus ou não à isenção, os referidos produtos são tributados à alíquota zero, como visto no tópico precedente, logo não há IPI a ser creditado em favor da AMBEV.

Sobre o fornecedor VALFILM AMAZONIA, o Auditor-Fiscal fez a seguinte análise:

9. ANÁLISE DA RESPOSTA DA VALFILM

Conforme se pode ver da resposta apresentada pela Valfilm, ela alega que utiliza, na produção de FILME STRETCH, vendido à AMBEV, a matéria prima óleo de

dendê, e afirma que tal matéria prima é extrativo vegetal de produção regional enquadrado no art. 82, inciso III do RIPI/02.

Na verdade, ao contrário do que afirma a Valfilm, o óleo de dendê não é matéria prima extrativa vegetal. O óleo de dendê é na verdade um produto já industrializado, que passa por um processo de industrialização complexo, desde a colheita do fruto (dendê ou palma, como também é conhecido), até a obtenção do óleo propriamente dito.

Tal processo produtivo envolve geralmente as etapas de Recepção e Pesagem, Esterilização, Debulhamento, Digestão, Prensagem, Clarificação e Secagem e Armazenamento e Expedição, passando por equipamentos como balanças, autoclaves, debulhadores rotativos, digestores, prensas eletromecânicas, clarificadores e secadores.

Pode-se aplicar aqui o mesmo raciocínio exposto com relação ao corante caramelo.

Logo, não é permitido à AMBEV o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010), devendo ser glosados os créditos calculados pela AMBEV, de todas as aquisições feitas junto a tal fornecedor.

10. RESUMO DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL

Vê-se, então, que não existe o direito da AMBEV de cálculo e escrituração dos créditos presumidos de IPI, por nós chamados de Créditos da Amazônia Ocidental.

Em tese, haveria apenas o direito ao crédito referente às aquisições de extrato de guaraná junto à Arosuco Matriz, por se tratar de matéria-prima extrativa de produção regional. Porém, conforme se descreverá a seguir, mesmo para estas aquisições, não existe o direito ao crédito pela AMBEV.

Quanto aos demais fornecedores de filmes, tampas e rolhas, no caso, BALL EMBALAGENS, AMCOR EMBALAGENS e VIDEOLAR-INNOVA S/A, não há qualquer análise por parte da Fiscalização. O Relatório da Fiscalização não contempla um tópico para essas empresas, ao contrário do que foi feito em relação à VALFILM, PEPSI E AROSUCO.

A DRJ, por sua vez, sustentou sua decisão com base nos seguintes argumentos:

Aquisição de rolhas, tampas e filmes plásticos

As tampas e rolhas são produtos plásticos da indústria química (derivados de petróleo como o polietileno ou o polipropileno), **com ou sem partes metálicas** (ligas de aço inox).

É óbvio que há o descumprimento de um requisito nuclear para a isenção (RIPI/2010, art. 95, III) e aproveitamento de créditos (art. 237): **as tampas e rolhas plásticas, utilizadas como insumos (material de embalagem) pelo estabelecimento industrial fiscalizado não foram elaboradas com MATÉRIAS PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL**

(RIPI/2010, art. 95, III). O termo “matéria prima” não oferece margem a dúvidas, ou seja, não se confunde com “produto intermediário”, este que consiste em matéria prima parcialmente industrializada (submetida a alguma etapa de industrialização).

Assim consta do termo de verificação fiscal:

“Logo, em suma, à fruição desse direito excepcional do aproveitamento de crédito ficto de IPI – ficto, vez que não houve incursão de efetivo pagamento de tributo na operação -, os produtos adquiridos pelo beneficiário, então elaborados a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção amazônica devem integrar, em novo turno, o processo fabril do produto final do beneficiário, sujeito ao imposto, na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

*Dos vários requisitos acima, destaca-se o aspecto de que **o produto adquirido pelo beneficiário deve ter sido, necessariamente, oriundo de cadeia produtiva imediata, na qual houve inequívoco consumo de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da específica região amazônica.** Ora, tal aspecto fabril de natureza constitutiva, com efeito, deve ser claramente demonstrado e comprovado pelo interessado ao Fisco, sob pena da inviabilidade de acolhimento desse pleito”.*

A autoridade fiscal também chama a atenção para a necessidade de interpretação literal da legislação tributária que trate de outorga de isenção (CTN, art. 111, II).

Em resposta a questionamento específico (relatório de fiscalização, fl. 1.321), a impugnante respondeu que, no que concerne à aquisição de rolhas e tampas plásticas (não elaboradas com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais) o crédito “presumido” fora apropriado com supedâneo no art. 81, II, do RIPI/2010, ou seja, sem previsão de manutenção/utilização dos créditos.

No caso dos filmes tipo “shrink” e “stretch”, há a alegação da presença do óleo de dendê na elaboração (fl. 1.322).

Todavia, os filmes tipo “shrink” e “stretch” caracterizam-se como resinas termoplásticas não biodegradáveis. Se houver a presença do óleo de dendê, esta é ínfima. A existência de matéria prima regional de origem vegetal deve ser hegemônica (maior que 50%), caso contrário, quaisquer produtos, com o acréscimo de diminutas quantidades de matérias primas que satisfazem a condição para a fruição do benefício fiscal, fariam jus à isenção e ao aproveitamento de créditos pelos adquirentes.

Ainda mais, o óleo de dendê é um produto intermediário (não é matéria prima), proveniente de processamento industrial em usinas específicas a partir do fruto de uma palmeira conhecida como dendezeiro (fluxograma à fl. 1.288).

Principais fases da produção do óleo ou azeite de dendê:

(...)

No caso de benefício fiscal, a interpretação da legislação deve ser literal, a teor do CTN, art. 111, sem margem para ressignificação dos termos ao talante dos interesses do beneficiário dos créditos incentivados. Outrossim, qualquer isenção ou crédito presumido deve ser concedido mediante lei específica, consoante o art. 150, § 6º, da CF/88. De qualquer modo, conforme tratado em decisivo tópico anterior, os componentes dos kits para refrigerantes têm classificação fiscal com alíquota zero, sem direito à manutenção de créditos.

Não há, de conseguinte, o direito ao crédito quanto às aquisições de tampas, rolhas e filmes plásticos.

Insumos desonerados oriundos da Zona Franca de Manaus (art. 81, II, do RIPI/2010)

A impugnante entende que, apesar dos impedimentos já expendidos para o aproveitamento de créditos, o direito aos créditos é assegurado, em última análise, pelo princípio da não-cumulatividade.

A isenção de produtos oriundos especificamente da Zona Franca de Manaus tem a seguinte origem:

Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967:

“Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)”

Trata-se da base legal do art. 81, II, do RIPI/2010.

A impugnante pretende obter o reconhecimento pela Administração Fazendária do aproveitamento de créditos alusivos a insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, vale dizer, sem a oneração do IPI, sob pena de conspurcação do princípio da não cumulatividade insculpido na Carta Magna, art. 153, § 3º, II.

Como já destacado alhures, **não se trata dos créditos preconizados pelo RIPI/2010, art. 237 (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º)**, ou seja, relativos a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.

Transcreve a contribuinte jurisprudência no que concerne ao aproveitamento de insumos isentos, com esteio no princípio em questão.

Em relação à glosa de créditos referentes a filmes, tampas e rolhas adquiridos junto aos fornecedores BALL EMBALAGENS, AMCOR EMBALAGENS e VIDEOLAR-INNOVA, entendo que estas devem ser revertidas, pois a autuação não traz a fundamentação respectiva. A DRJ apresenta em seu acórdão um texto supostamente extraído do “termo de verificação fiscal”, porém verifico que tal texto não consta do Relatório de Fiscalização.

As demais razões expostas na decisão recorrida, como a alegação de que *“as tampas e rolhas plásticas, utilizadas como insumos (material de embalagem) pelo estabelecimento industrial fiscalizado não foram elaboradas com MATÉRIAS PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL”*, também não constam do Relatório de Fiscalização, fazendo incidir, no caso, o art. 10 do CPC, que veda a “decisão surpresa”:

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Observe-se que o Colegiado *a quo* sequer teria condições de fazer tal afirmação, pois a Autoridade Fazendária não solicitou nenhum laudo técnico sobre os insumos que compõem as tampas e rolhas plásticas, bem como a resposta dos fornecedores não a embasa.

Caso se entenda que o julgador não está adstrito aos fundamentos alegados pelas partes, ou que a matéria poderia ser conhecida de ofício, entendo que ainda assim a glosa deve ser revertida. Explico.

Se é verdade que os filmes, as tampas e as rolhas plásticas, utilizadas como material de embalagem, não foram elaboradas com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, a consequência imediata é que tais mercadorias não fazem jus à isenção prevista no art. 95, III, do Decreto nº 7212/10 (RIPI/2010). Nesta hipótese, não estando a mercadoria isenta do IPI, surge o direito ao crédito básico previsto no art. 225 do mesmo diploma regulamentar.

Os argumentos da DRJ, como se verifica, são contraditórios, pois se o produto não tem direito ao crédito “presumido” de que trata o art. 237 do RIPI, por óbvio ele teria direito ao crédito dito “básico”, exceto, obviamente, se este produto for tributado à alíquota zero ou não-tributado. E nem se diga que o contribuinte fundamentou seu crédito em dispositivo legal diverso, pois esta não pode ser razão para a negativa do crédito, caso existente.

Seria também possível argumentar que o fornecedor, na hipótese aqui analisada, por considerar os produtos como isentos de IPI, não pagou o tributo correspondente, o que impediria o creditamento pelo adquirente da mercadoria. Ocorre, entretanto, que a Constituição Federal não exige o “pagamento do tributo” na operação anterior, mas tão somente a sua “cobrança”, nos termos do art. 150, § 3º, inciso II:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação **com o montante cobrado nas anteriores;**

Justamente por conta desta redação, não há creditamento nas hipóteses de aquisição de produtos não tributados ou tributados à alíquota zero; nestes casos, não há cobrança de tributo. O mesmo deveria ocorrer quando o insumo é isento, porém, em decorrência de decisão do STF no RE nº 592.891/SP, transitada em julgado em 18/02/2021, com repercussão geral reconhecida, há direito ao crédito, nos estritos termos da tese fixada:

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.

Em relação à Valfilm, se é verdade que o óleo de dendê não é matéria-prima extrativa vegetal, então este produto não é isento de IPI, nos termos do benefício positivado no art. 95, III, do RIPI-2010. Neste caso, vale tudo quanto já foi dito em relação aos fornecedores BALL EMBALAGENS, AMCOR EMBALAGENS e VIDEOLAR-INNOVA: a AMBEV faria jus ao creditamento do IPI com base no art. 226, inciso I, do RIPI-2010:

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

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

Além disso, mesmo que o óleo de dendê não seja matéria-prima extrativa vegetal, por ser um produto intermediário (no entender da Autoridade Fiscal e da DRJ), ou seja, com algum grau de industrialização, ainda assim o contribuinte poderia se valer do crédito dito “presumido”, pois o art. 81, II, do RIPI-2010 não exige que o produto seja fabricado com matéria-prima extrativa vegetal, basta que seja um produto industrializado na ZFM, além dos seguintes requisitos adicionais:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

(...)

II - 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, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, **destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional**, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, **salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais**, em conformidade com processo produtivo básico; e

Observe-se que a redação do dispositivo é bastante clara quanto à exigência de utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais se aplicar **exclusivamente** a produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI).

Nesse contexto, a avaliação sobre a utilização ou não de óleo de dendê na produção dos filmes, e em qual proporção, é totalmente irrelevante para o presente processo, pois de qualquer forma os filmes estariam isentos de IPI, seja pelo art. 95, III, ou pelo art. 81, II, do RIPI-2010, aplicando-se a decisão do STF acima transcrita (Tema 322) para garantir o crédito do recorrente.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido, para reverter as glosas sobre os créditos gerados pela aquisição de filmes, rolas e tampas.

IX – DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DO CREDITAMENTO DE IPI, INCLUSIVE EXTEMPORÂNEO, DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS DE PRODUÇÃO

O recorrente alega que, a despeito das provas e argumentos por ele colacionados, a decisão recorrida houve por bem manter a glosa de parte dos seus créditos com base em fundamentação precária de que supostamente os produtos adquiridos não seriam enquadrados como intermediários, todavia, sem considerar as provas técnicas colacionadas em sede de Impugnação.

Afirma que, para que uma mercadoria se enquadre no conceito de material intermediário de produção e, portanto, gere direito ao crédito de IPI, é necessário que tenha uma aplicação tal na produção, que sem ela, a mercadoria final não poderia ser produzida.

A título exemplificativo, cita o laudo técnico relativo ao “solvente para limpeza” (Laudo Técnico nº 95027), empregado na realização de assepsia e sanitização dos componentes, peças e equipamentos utilizados na elaboração do produto final, e o qual também é consumido no momento da sua utilização mediante processo químico.

O Relatório de Fiscalização, às fls. 1339/ss, esclarece as razões pelas quais estes créditos foram glosados:

16. DOS CRÉDITOS RELATIVOS A MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS DA PRODUÇÃO

Com relação aos créditos escriturados a título de Materiais Intermediários da Produção - ART 164 INC I DEC 4544/02, pelas planilhas apresentadas pela AMBEV, verificamos que, **dentre os materiais listados destacam-se principalmente parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas etc.**

Estes materiais não dão direito ao crédito de IPI para a AMBEV, por não se enquadrarem no conceito de matéria prima ou produto intermediário para a fabricação de cervejas, refrigerantes e isotônicos.

(...)

A este respeito, o **Parecer Normativo CST nº 65, de 1979**, ato normativo publicado no Diário Oficial nº 212, do dia 06/11/1979, interpretando, na época, o disposto no art. 66 do RIPI/79, de igual teor do art. 164 do RIPI/2002 e do art. 226 do RIPI/2010 acima transcritos, estabelece que:

(...)

*11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."*

(...)

A respeito dessa matéria, também já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo – REsp nº 1.075.508 - SC (2008/0153290-5), representativo de controvérsias (artigo 543-C, do CPC), que apresenta a seguinte ementa:

"EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou **de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI**, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (...).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os

que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), **mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final**', razão pela qual **não há direito ao creditamento do IPI.**

(...)

Prosseguindo no voto, o Ministro destacou:

"(...)

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento.

A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, **produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido** - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que **a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento**".

(...)

Assim sendo, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e do Parecer Normativo nº 181, de 1974, e em consonância com o art. 164 do RIPI/2002 e com o art. 226 do RIPI/2010, geram direito ao crédito, além das matérias primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – **que se consumam por decorrência de um contato físico**, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, ficando excluídos os produtos:

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, não é necessário um laudo técnico para concluir que parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, ou mesmo solventes para limpeza, não são produtos que

são consumidos no processo de industrialização por contato físico direto com o bem produzido, no caso, bebidas como refrigerantes e cervejas.

Além da questão já ter sido decidida pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, com o julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, acima transcrito, outros precedentes foram firmados sobre o tema, no âmbito daquela Corte Superior:

1) AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2.337.289/CE, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, publicação em 21/09/2023:

É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a dedução do IPI somente se aplica aos casos em que, durante o processo de industrialização, os produtos intermediários, matérias-primas e embalagens adquiridos pela empresa se incorporarem ao produto final ou cujo desgaste ocorra de forma imediata e integral. **Entende esta Corte Superior que os produtos consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI.** Vejamos:

(...)

No caso em análise, a decisão que indeferiu a apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza (lubrificantes de esteiras à base de sabão, sabonete líquido para assepsia das mãos, detergente desengordurante de alta espuma, gel alcoólico para mãos e detergente desincrustante alcalino para limpeza de equipamentos e superfícies em geral) consignou que os referidos produtos não são incorporados ou consumidos diretamente no processo produtivo de refrigerantes, de modo que não geram direito ao crédito.

Consta do Voto condutor do acórdão de origem (fls. 996-997, e-STJ):

(...)

Inicialmente, o Decreto nº. 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente na época dos fatos geradores em questão, prevê a possibilidade de creditamento do IPI em relação às matérias primas e produtos intermediários que fizessem parte da produção.

Transcrevo:

(...)

Na hipótese dos autos, a Apelante pretende o creditamento de IPI em relação a produtos de limpeza (lubrificantes de esteiras à base de sabão, sabonete líquido para assepsia das mãos, detergente desengordurante de alta espuma, gel alcoólico para mãos e detergente desincrustante alcalino para limpeza de equipamentos e superfícies em geral), que servem para higienização de máquinas e equipamentos.

Assim, é evidente que os referidos produtos não são incorporados ou consumidos diretamente no processo produtivo de refrigerantes, de modo que não geram direito ao crédito.

Dessume-se que o aresto recorrido está em sintonia com o atual posicionamento do STJ, motivo pelo qual não merece prosperar a irresignação.

2) AgInt no AREsp 1.846.958/ES, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, data da publicação 16/08/2023:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JUIZ. DESNECESSIDADE. APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO DE ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IDÊNTICA QUESTÃO JURÍDICA. ANÁLISE PREJUDICADA NO PONTO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL. APRECIÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. DESCABIMENTO.

(...)

2. Na espécie, a Corte local analisou a questão - sobre (a) a possibilidade da alegação de compensação como matéria de defesa em sede de embargos à execução fiscal, relativamente a créditos referentes à compensação não homologada na esfera administrativa e (b) o reconhecimento do direito ao aproveitamento de crédito presumido de IPI mediante inclusão, em sua base de cálculo, das aquisições de MP, PI e ME, nos termos da Lei n. 9.363/96 e do Decreto n. 4.544/02 (RIPI/2002), e da receita de exportação de valores referentes a produtos não tributados (NT), a saber, fertilizantes, códigos TIPI 3103.10.30 e 3105.20.00 - à luz do entendimento consolidado no julgamento dos Temas 294 e 168/STJ, concluindo pela adequação do acórdão recorrido a tais precedentes, pelo que resta prejudicada a apreciação do recurso especial nos referidos pontos.

(...)

4. É inviável o conhecimento do recurso especial quanto à pretensão de direito ao creditamento do IPI na hipótese em que a Corte de origem analisou a questão do conceito de insumos para o referido creditamento à luz do caso concreto, **concluindo que os materiais empregados não integram o conceito de matérias-primas ou produtos intermediários, por não se desgastarem em contato direto com o produto na industrialização, tampouco configuram material de embalagem, por não servirem para acondicionar o produto industrializado.** Isso porque a modificação desse entendimento, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial. Incidência da Súmula 7/STJ.

(...)

6. Agravo interno não provido.

3) AgInt nos EDcl no AREsp 1.904.015/PA, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, publicação em 12/04/2022:

(...)

3. Assim, não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

4. Consoante a jurisprudência do STJ, os produtos consumidos no processo produtivo, **por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI** e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/1996. Nesse sentido: AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 4/11/2016; REsp 816.496/AL, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/6/2012.

5. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, **concluiu que os insumos - "coque calcinado de petróleo" e "piche" - não integram o produto final nem são consumidos por meio de contato direto**, sendo descabido o aproveitamento dos créditos de IPI. Para tanto, adotou-se, inclusive, o entendimento do STJ no REsp 1.049.305/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2011.

(...)

8. Agravo Interno não provido.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

X – DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO - APLICAÇÃO DO ART. 100 DO CTN

O recorrente alega que o parágrafo único do art. 100 do CTN impõe a exclusão da imposição de penalidades em caso de observância das práticas reiteradas das autoridades administrativas pelo contribuinte. Nesse contexto, sustenta que, apesar de terem sido realizadas fiscalizações nos seus estabelecimentos nas últimas décadas, não houve nenhum questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos kits concentrados, logo teria restado configurada a prática reiterada da Administração Pública no que tange à correção da classificação fiscal.

Contudo, da mesma forma como já analisado no tópico sobre “mudança de critério jurídico”, não há prática reiterada da Administração Tributária quando esta não identifica, de

imediate, algum equívoco na apuração fiscal do contribuinte. Seria necessária uma conduta ativa, no sentido de, por exemplo, editar uma norma ou uma solução de consulta atestando a correção da classificação fiscal adotada. A falta de autuação, ou seja, uma conduta omissiva, não pode ser considerada, por óbvio, como “prática reiterada”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

XI - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre os créditos gerados pela aquisição de filmes, rolhas e tampas.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares