



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725903/2017-50
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.224 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de agosto de 2019
Assunto IPI
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, sobrestar o julgamento do recurso na Câmara até o trânsito em julgado do RE 592.891 (tema 322) do STF. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra que afastavam a proposta por falta de previsão regimental.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em 7 de fevereiro de 2018 (fls 1902 a 1983), contra o Acórdão n. 14-75.145 da 8ª Turma da DRJ/RPO (fls. 1824 a 1864), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 9 de janeiro de 2018 (fls 1869).

Por bem descrever os fatos que fundamentaram a autuação fiscal e as razões de defesa da Contribuinte, colaciono a seguir o relatório do Acórdão recorrido in verbis:

Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 28.206.154,23 (vinte e oito milhões, duzentos e seis mil, cento e cinquenta e quatro reais, vinte e três centavos), consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo (e-fl. 2).

De acordo com a Descrição dos Fatos (e-fl. 3), constatou-se que a totalidade dos créditos aproveitados pela fiscalizada (oriundos de insumos adquiridos da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06) eram indevidos.

A conclusão pela improcedência dos créditos assentou-se, basicamente, em duas análises: da inexistência do direito de aproveitamento dos créditos, consubstanciada no

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

Relatório de Ação Fiscal nº 01 (e-fls. 24/50), e do erro de classificação fiscal e alíquota dos produtos geradores dos créditos, consubstanciada no Relatório de Ação Fiscal nº 02 (e-fls. 51/98). Em síntese, tais relatórios trazem as seguintes informações:

Relatório de Ação Fiscal nº 01

Da apropriação dos créditos

A maior parte dos créditos incentivados do IPI escriturados pela fiscalizada são oriundos de *kits* contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAPÁ LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, identificados pelo fornecedor como um “concentrado”.

Nas notas fiscais emitidas pela Recofarma não há destaque de IPI, com fundamento no art. 81, II, e art. 95, III, ambos do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010). No entanto, a fiscalizada, entendendo ter direito ao crédito previsto no art. 237 do RIPI/2010, nas aquisições dos produtos elaborados pela Recofarma, aplicou sobre o valor dos *kits* a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10.

Dos produtos industrializados pela Recofarma

Constatou-se que a Recofarma não utiliza açúcar no processo de industrialização dos *kits*, mas sim produtos intermediários (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico) em cuja industrialização é empregado o açúcar.

O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, pois “incorpora” a sacarose, que é uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Entretanto, o fato de o corante caramelo poder gozar de isenção não significa que ele pode gerar direito à isenção em relação aos produtos industrializados que o utilizam como matéria-prima.

No caso da fabricação dos *kits* sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo de pelo menos um de seus componentes. Desta forma, entende-se que os componentes de *kits para guaraná*, em cuja elaboração tenha sido utilizado extrato de guaraná, fazem jus à isenção do art. 95, III, RIPI/2010.

No caso dos *kits* de outros sabores que não cola e guaraná, os insumos que, segundo a empresa, justificam a aplicação da isenção do DL nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, são o álcool e o ácido cítrico. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias-primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana-de-açúcar. Assim, **o mesmo raciocínio exposto para o corante caramelo deve ser aplicado ao álcool e ao ácido cítrico.**

O ácido cítrico, além de não ser uma matéria-prima extrativa vegetal, também não é bem de produção regional, pois é fabricado e fornecido por uma empresa localizada no Estado de São Paulo.

Em relação ao álcool, deve ser observado que no processo produtivo de Recofarma, é utilizado em quantidades ínfimas, onde funciona como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas. Conforme a Nota 3 do Capítulo 22 da TIPI, refrigerantes não podem conter teor alcoólico superior a 0,5% em volume. Não seria razoável que o álcool fosse responsável por gerar significativos valores de benefício fiscal para engarrafadores de bebidas não alcoólicas.

Observe-se que inexistente processo produtivo básico (PPB) estabelecido para o produto álcool, ou seja, nenhuma empresa possui projeto aprovado na SUFRAMA que vise isenção de IPI quando os produtos forem destinados para fora da Amazônia Ocidental.

Da competência da SUFRAMA

A empresa alega que o direito à isenção do IPI, prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, estaria garantido pelo fato de a Resolução nº 298/07 da SUFRAMA ter

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

outorgado o benefício para o produto concentrado destinado à produção de bebidas não alcoólicas, abrangendo todos os concentrados fabricados pela Recofarma.

Não se discute se é da SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar projetos de empresas que objetivam usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, e que a existência do projeto aprovado pela SUFRAMA é um dos requisitos para o gozo da isenção em si. Porém, a aprovação de projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA não é o único requisito para a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010.

Observe-se que existem diferenças significativas nas matérias-primas e produtos intermediários utilizados nos diversos tipos de produtos industrializados pela Recofarma.

Quando se trata da comprovação do efetivo direito ao benefício, não é suficiente a realização apenas de uma análise geral de todos os produtos da empresa. A isenção do IPI prevista no DL nº 1.435, de 1975, é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Portanto, é indispensável a comprovação da legitimidade da isenção para cada produto específico, sendo inadmissível que, para este fim, se use apenas um modelo de referência, ainda mais considerando que tal “modelo” utiliza insumo regional que não é empregado em várias marcas de kits comercializadas por Recofarma.

Da competência da Receita Federal do Brasil

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos aos cofres da União, observando-se que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art.37, XVIII, da Constituição Federal). Não há, na legislação, qualquer norma que limite total ou parcialmente o exercício da competência da Receita Federal na fiscalização do benefício sob análise.

O § 2º do art 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, não diz que os incentivos fiscais previstos serão concedidos pela SUFRAMA. O que consta deste dispositivo legal é a exigência de projeto aprovado pela autarquia. A SUFRAMA emite um ato aprovando o projeto técnico-econômico, não um ato “concedendo” o benefício. O ato da SUFRAMA não tem o efeito do despacho da autoridade administrativa de que trata o art. 179 do CTN.

O Fisco não está questionando o atendimento ao Projeto Produtivo Básico (PPB). O que se demonstra é que, embora a Recofarma possua projeto aprovado pela SUFRAMA, para efetivo gozo do benefício é necessário que todas as demais condições isentivas previstas no Decreto-lei nº 1.435, de 1975, sejam atendidas, o que não aconteceu.

Anexo ao Relatório de Ação Fiscal nº 01

Da jurisprudência dos tribunais

O Tribunal Pleno do STF negou provimento ao Recurso Extraordinário 212.484-RS, interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que autorizou o creditamento do IPI de produtos adquiridos sob o regime de isenção.

Contudo, o art. 506 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), estabelece que “*a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. O Código anterior (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973) continha, no seu artigo 472, conteúdo semelhante. Assim, a fiscalizada não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, visto que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

De outro lado, há decisões do próprio STF no sentido de que não há direito ao crédito nos casos de aquisição de insumos não onerados pelo IPI, incluída a isenção, como se constata pelos seguintes julgados: RE nº 551.244-4, RE nº 353.657, RE nº 370.682, AgRE nº 444.267-1 e AgRE nº 372.005-8.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

Do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4

A fiscalizada afirma que está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC).

Ocorre que a decisão do TRF da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4, que tem como agravante a União Federal e como agravado a AFBCC, definiu que a “*eficácia da coisa julgada, embora erga omnes, fica restrita aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante disposto no art. 16 da Lei nº 7.347/85, na redação da Lei nº 9.494/97, qual seja, este TRF – 2ª Região, e apenas no Estado do Rio de Janeiro*”.

Como a fiscalizada está sediada em Belo Horizonte, no Estado de Minas Gerais, fora da competência territorial do Tribunal, não está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4. Esta situação perdura em decorrência do julgamento dos embargos de declaração opostos em face do acórdão inicialmente proferido.

Corroborar o mesmo entendimento a decisão do STF no acórdão que negou provimento ao Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778-SP, ajuizado pela Companhia de Bebidas Ipiranga que, assim como a SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A, é associada da AFBCC e está estabelecida fora do limite territorial da jurisdição do órgão prolator.

Relatório de Ação Fiscal nº 02

Da classificação fiscal dos *kits* adotada pela Recofarma

A partir de janeiro de 2011, a Recofarma passou a registrar nas notas fiscais a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, que tem a seguinte descrição:

Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas

21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.90 Outras

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Da operação de industrialização no estabelecimento engarrafador

Os *kits* fornecidos pela Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, cada um condicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) consiste, basicamente, em preparar o xarope composto e, depois, adicionar água carbonatada. O xarope composto é obtido da mistura do xarope simples (água e açúcar) com os componentes dos *kits* recebidos da Recofarma, que são adicionados ao misturador separadamente, seguindo detalhadas especificações técnicas.

O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que, ao invés do xarope simples, utiliza-se apenas água na etapa em que os componentes dos *kits* são misturados.

Em alguns estabelecimentos engarrafadores, parte da produção do xarope composto é destinada a terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de *post mix*.

Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água ocorre na máquina *post mix*, no ponto de venda ao consumidor final.

Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento industrial), como um

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas *post mix*).

No período abrangido pela fiscalização, a fiscalizada recebeu *kits* sabor Coca-Cola formados por duas partes envasadas em contêiner “ABC”. Pelo seu volume e peso (1.237,5 kg cada), o manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador somente era possível de forma totalmente separada uma da outra.

A mistura do conteúdo dos componentes dos *kits* fornecidos pela Recofarma, realizada dentro do estabelecimento engarrafador, caracteriza-se como operação de transformação definida no art. 4º, I, RIPI/2010.

Só depois de realizada a operação industrial de mistura dos componentes dos *kits* é que se obtém a preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada na exceção tarifária do código NCM 2106.90.10.

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

Além de produto intermediário, o xarope composto também pode se constituir em um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de *post mix*).

Dos critérios a serem observados para a classificação fiscal dos *kits*

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.

A fiscalizada se baseia na RGI 1 para classificar os *kits* no Ex 01 do código 2106.90.10.

Entretanto, o texto da posição em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 utiliza as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais, como os que compõem os *kits* recebidos de Manaus, possa ser classificado em código único.

A RGI 2.a abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado. Porém, os insumos fornecidos pela Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado (que é o concentrado). Observa-se, também, que vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas. Além disso, o item VII da Nota Explicativa da RGI 2.a deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício.

Já a RGI 3.b do SH trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos, acondicionados para venda a retalho, devem ser classificadas como uma mercadoria única.

Alguns produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho podem ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI 3.b, quando atendidos todos os requisitos legais. Neste caso, porém, a classificação é definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro.

Qualquer possibilidade de que um *kit* contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3.b.

Os *kits* que podem ser classificados em código único correspondem a bens que já se constituem em produto final, ou que são destinados a constituir um produto final de

forma imediata. Em geral, tratam-se de artigos acondicionados para venda a retalho, vendidos a consumidores finais.

Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais 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.

100% dos *kits* para refrigerantes fornecidos pela Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10. Os *kits* para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.

A classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Cada componente dos *kits* deve ser enquadrado em um código de classificação antes da realização da operação de industrialização pelo engarrafador, passando a integrar produto classificado em outro código após a realização da operação de industrialização.

O SH contempla classificações fiscais próprias para matérias-primas, classificações fiscais próprias para produtos intermediários, e classificações fiscais próprias para o produto finalmente elaborado.

A Recofarma trata os *kits* como uma mercadoria única por motivos comerciais e tributários.

Não haveria impedimento de natureza físico-química para que cada componente de *kit* fosse fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, ou para que fosse recebido pelo engarrafador em momentos diferentes.

O entendimento de que o interesse comercial e tributário do fabricante determinaria a classificação fiscal do produto é inaceitável. Afinal, o Sistema Harmonizado é um sistema padronizado desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos nos países membros.

Do conceito de “preparação”

Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta. Note-se que, ao se referir a preparações, fica claro que a NCM ou a NESH estão tratando de misturas.

Ao abordar especificamente a elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas (posição 21.06), a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais. Ao usar o verbo “adicionar”, obviamente, está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes, e não a sua remessa em conjunto. Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao citarem “preparações compostas”, indicam produtos constituídos por uma mistura de diversas substâncias.

Cabe observar que as expressões “preparação simples” e “preparação composta” são muitas vezes utilizadas de maneira equivocada. Qualquer preparação, simples ou composta, contém mais de uma substância. A diferença entre ambas as categorias encontra-se no tipo de componentes empregados. Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo Capítulo da NCM, a preparação é do tipo “simples”. A elas a Nomenclatura se refere apenas como preparações. Quando as preparações contêm matérias de base de Capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações (“simples”), denominando-as de preparações compostas.

No que se refere ao tópico sob análise, os *kits* são formados por um conjunto de insumos acondicionados em embalagens individuais, sendo que pelo menos uma das embalagens contém uma preparação composta. Pelas informações disponíveis, nenhum componente dos *kits* contém mistura de matérias classificadas no mesmo Capítulo da

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

NCM, inexistindo assim preparações simples. Verifica-se também que nem todos os componentes individuais se caracterizam como preparações, existindo embalagens que contêm uma matéria pura.

Dos conceitos de “concentrado” e de “capacidade de diluição em partes da bebida”

No setor de bebidas, o concentrado se caracteriza como um insumo que contém todos os extratos e aditivos necessários para obtenção do produto final, bastando, para isso, promover a sua diluição com água. A capacidade de diluição expressa o grau de concentração da preparação (mercadoria única), em função da quantidade de água que deve ser adicionada.

O próprio texto do Ex 01 do código 2106.90.10 confirma estes conceitos ao usar as expressões “preparação composta” e “capacidade de diluição em partes da bebida”, que indica que o insumo tem a capacidade de, por simples diluição (no caso de refrigerantes, diluição em água carbonatada), resultar na bebida.

Para determinar o que chama de capacidade de diluição, a Recofarma calcula a proporção em peso do *kit* em relação ao peso final do produto (refrigerante), o que não faz o menor sentido.

Caso a Recofarma enviasse quantidade de água tratada (integrando o que chama de *kit*) suficiente para resultar na bebida, o peso dos insumos ficaria igual ao peso da bebida, ou seja, o *kit* não teria qualquer “capacidade de diluição”, devendo ser classificado na posição 22.02.

Observe-se que o xarope composto, inclusive o concentrado para máquinas *post mix*, corretamente classificado pelas empresas no Ex 02 do código 2106.90.10, enquadra-se perfeitamente no conceito exposto, tratando-se de uma preparação com todos os extratos e aditivos, com capacidade para, mediante diluição em água carbonatada, resultar no refrigerante.

Não é razoável imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas *post mix* e os *kits* fornecidos pela Recofarma.

Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, deveria estar reunido num único componente todo o conteúdo das “partes” do *kit*.

Da inclusão de matérias puras nos *kits*

Os *kits* fornecidos pela Recofarma incluem embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte.

Os componentes dos *kits* (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do art. 95, III, RIPI/2010. No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do art. 81, II, RIPI/2010.

A inclusão de matérias recebidas de outras regiões do país e reacondicionadas em Manaus permite que o fornecedor consiga inflar ainda mais o preço do *kit*, gerando enormes valores de créditos fictos do IPI para o adquirente.

Das questões diversas comumente alegadas pelas empresas engarrafadoras dos refrigerantes

Inexiste discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

A Fiscalização não deixou de reconhecer efeitos de ato da SUFRAMA. O que a Fiscalização está questionando aqui não é o atendimento a requisitos para gozo da

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

isenção, mas sim a alíquota utilizada pelos adquirentes para cálculo dos créditos, decorrente da adoção de classificação fiscal incorreta.

No caso de classificação de mercadorias, o instrumento apropriado para fixação de critério jurídico é a consulta, procedimento atualmente regulado por meio da IN RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014, cujo resultado vincula a Administração e o consultente.

Os entendimentos registrados em Relatórios Fiscais têm efeitos delimitados aos procedimentos de fiscalização regularmente executados pelo Auditor-Fiscal da RFB, relativos a estabelecimentos e períodos específicos.

A decisão do CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira), como ficou expresso em seu texto, foi incorporada na NESH por meio do item XI da Nota Explicativa da Regra 3.b, tornando-se de observância obrigatória pelos estados contratantes, dentre os quais se inclui o Brasil. Desta maneira, a decisão foi oficializada na NESH, cujas regras devem obrigatoriamente serem obedecidas no sistema jurídico brasileiro.

Cada país signatário da OMA (Organização Mundial das Aduanas) pode criar subdivisões a um nível mais detalhado que o do SH, mas é obrigatório que seja respeitada a posição e a subposição definidas pela organização internacional.

A operação industrial em que ocorre a mistura dos componentes dos *kits* não corresponde ao tratamento complementar a que se refere o item 12 da NESH da posição 21.06. Ali, a NESH se refere a “estas preparações”, não se aplicando ao *kit* para fabricação de bebidas, que é um conjunto de insumos que não se caracteriza como uma preparação.

Para defender a classificação fiscal utilizada pelas empresas, o instituto contratado pela Recofarma, com base em amostras coletadas no estabelecimento de um engarrafador, atribuiu uma capacidade de diluição aos kits mediante comparação entre a soma dos pesos dos componentes e o peso da bebida final. Porém, o produto que possui a capacidade de diluição em partes da bebida, e que não foi analisado pelo instituto, é aquele resultante da mistura de todos os ingredientes dos *kits*.

As exceções tarifárias do código NCM 2106.90.10 são específicas para extrato concentrado ou sabor concentrado, e não para o “principal insumo da bebida final”, como alegam as empresas envazadoras. Este último deve ser enquadrado no código NCM 2106.90.10, que é próprio para “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

Da classificação própria para os componentes dos *kits* para refrigerantes

Pelo menos uma das embalagens dos *kits* fornecidos pela Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Por exemplo, os componentes mais importantes dos *kits* sabor Cola são aqueles que contém extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar cumulativamente as seguintes características: a) Ser uma preparação composta; b) não ser alcoólica; c) caracterizar-se como extrato concentrado ou sabor concentrado; d) ser própria para elaboração de bebida da posição 22.02; e) ter capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

O Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, por meio dos Laudos de Análise nº 1266/2013-1.0, 1266/2013-2.0, 1266/2013-3.0 e 1266/2013-4.0, respondeu da seguinte forma quando perguntado sobre as “partes” que contém extrato de noz de cola:

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

Quesito nº 12: O produto pode ser descrito como um extrato concentrado? Resposta: Não

Quesito nº 13: O produto pode ser descrito como um sabor concentrado? Resposta: Não

Conclui-se que um componente de *kit* para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex ao código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado. O componente em questão classifica-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

A fiscalizada recebeu os componentes dos *kits* como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente. Desta maneira, a empresa recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais/.

Portanto, não seria possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, o que impediria que se determinasse a parcela do crédito a que o contribuinte faria jus. De qualquer maneira, a parcela em questão seria ínfima em relação ao total de créditos aproveitados pela fiscalizada no período objeto deste Relatório.

Da responsabilidade do engarrafador pelo pagamento de imposto e multa

Ocorreram danos ao erário em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos por parte da fiscalizada, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI.

Obviamente, o imposto que deixou de ser recolhido na saída dos produtos finais (refrigerantes) só pode ser cobrado do contribuinte de direito em relação a estas operações, que é o engarrafador.

Na hipótese do engarrafador se considerar prejudicado pelo fornecedor, ele deve buscar na Justiça seu direito de regresso, para reaver os montantes perdidos.

Em decorrência das análises expostas nos relatórios fiscais, a autoridade competente efetuou a glosa dos créditos indevidos e a reconstituição da escrita fiscal, apurando saldo devedor de IPI nos períodos de janeiro a abril de 2015. Para o saldo credor de períodos anteriores, foi considerado o valor zero, em vista do resultado de procedimento fiscal pretérito, registrado sob o nº 06.1.01.00-2015.00489-9 (processo nº 15173-720.004/2016-79).

Cientificada do lançamento em 13/07/2017, a autuada apresentou a sua impugnação (e-fls. 1258/1372) em 03/08/2017. Aduziu em sua defesa as razões que sumariamente se passa a expor.

01- Responsabilidade do terceiro adquirente do concentrado

É incontroverso que a impugnante é terceiro, adquirente dos concentrados para refrigerantes, e que a fornecedora Recofarma é quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada para fins do cálculo do crédito.

Os fatos geradores sob exame foram apurados sob a vigência de lei que não impõe, e de Regulamento (RIPI/2010) que não mais impõe, a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto. Como a classificação dos concentrados no código 2106.90.10 Ex 01 foi feita pela Recofarma, a impugnante agiu lícita e corretamente ao adotar tal classificação fiscal para cálculo do crédito de IPI.

E, se é lícito e correto aceitar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, constante de nota fiscal idônea, não há qualquer controvérsia quanto ao direito de a adquirente calcular o crédito do IPI decorrente da alíquota correspondente.

02- Alteração de critério jurídico

Em verificações fiscais anteriores, instauradas pela mesma autoridade, restou expressamente reconhecida que a classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes no código 2106.90.10 Ex 01 estava correta.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

Além de ter sido intimada da lavratura dos autos de infração, a impugnante também foi intimada de diversos despachos decisórios que utilizaram os mesmos fundamentos apresentados naquelas autuações para não reconhecer o direito ao crédito de IPI e não homologar os PER/DCOMPs, sem qualquer questionamento acerca da classificação fiscal do concentrado no código 2106.90.10 Ex 01.

No presente auto de infração, a autoridade administrativa inovou ao asseverar que estaria equivocada a classificação fiscal indicada pela Recofarma, fabricante do concentrado (2106.90.10 Ex 01).

A alteração do entendimento sobre a classificação fiscal dos concentrados não pode atingir fatos geradores contemporâneos ao período em que houve, expressamente, reconhecimento da correção da classificação fiscal no código 2106.90.10 Ex 01. Assim, esse novo critério jurídico não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 13/07/2017, data da ciência do presente auto de infração. O lançamento viola o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ademais, registre-se que no Parecer PGFN nº 405/2003, a PGFN adotou a classificação do concentrado para refrigerantes no código 2106.90.10 Ex 01, ao reconhecer o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado, à alíquota de 27% (vigente à época), visto que, para fins de IPI, não há como estabelecer a alíquota sem definir a respectiva classificação fiscal.

03- Competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal

A SUFRAMA tem competência para aprovar os projetos industriais para fruição dos benefícios previstos no art 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

Para aprovar o projeto industrial, a SUFRAMA define o processo produtivo básico (PPB) do produto incentivado. E ao definir o PPB do produto incentivado, para fins de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal. Portanto, é inerente à competência da SUFRAMA a definição da classificação fiscal do referido produto.

A RFB tem competência para definir a classificação fiscal de produtos, mas essa não é exclusiva. Nesta linha, o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, naquele caso a ANVISA, não cabendo à RFB questionar aquela classificação. No mesmo sentido, houve acórdãos do CARF.

Dessa forma, deve ser observado o entendimento firmado pelo STJ e pelo CARF de que órgãos técnicos têm também competência para definir a classificação fiscal de produtos e, nesses casos, deve prevalecer a classificação dada pelo órgão técnico, em razão do seu conhecimento específico. Portanto, a SUFRAMA é o órgão técnico para definir a classificação fiscal do produto incentivado, tendo em vista que cabe a ela definir o respectivo processo produtivo básico.

04- Classificação fiscal definida pela SUFRAMA

Exercendo sua competência técnica, a SUFRAMA editou a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.

O Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI identificou que o produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Vê-se que, a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela Recofarma, a própria autarquia reconhece que o concentrado, sendo “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

A SUFRAMA também confirma que a Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida, conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28/08/2015, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26/09/2014, apresentados em processos administrativos similares a este e de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola (Anexos DOC. 05 e DOC. 06).

Por meio do Ofício nº 3726/2016-SPR, de 19/08/2016, a SUFRAMA, em resposta à fiscalização instaurada contra outro fabricante de Coca-Cola (Ofício nº 32/2016 SAFIS/DRF/SLS/MA, de 08/08/2016) e que deu origem ao PA nº 10320.722127/2017-71, apresentou as “Informações Textuais do Produto”, na qual consta, expressamente, que o concentrado para refrigerantes, composto de “partes líquidas e sólidas”, é classificado no código 2106.90.10 Ex 01 (Anexo DOC. 07).

05- Classificação fiscal de acordo com as regras das RGI/SH

O Fisco subverteu a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que aplicou as regras secundárias (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o concentrado não poderia ter sido classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

Pelo histórico das TIPI, desde 1988, constata-se que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única, descrita como “preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas”, constituída por diversos componentes, sendo relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado para que todos os demais componentes que a ele se juntem integrem o mesmo produto.

O item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3.b também reforça o fato de que os concentrados para refrigerantes, entregues em forma de *kits*, são tratados como produtos únicos, pois a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes. E a razão do afastamento da aplicação da regra de exceção 3.b é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados da posição 22.02.

As Notas Explicativas III.a e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2.b esclarecem que a aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há uma posição específica para classificar a mercadoria. A decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23/08/1985, citada pela autoridade fiscal, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no *site* da RFB, não sendo oponível ao sistema jurídico brasileiro.

Cabe destacar a existência de outras mercadorias que, da mesma forma que o concentrado para refrigerantes, são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, e, a despeito disso, são classificadas em uma única posição.

O fato de os concentrados adquiridos da Recofarma não terem sido previamente misturados não significa que não estejam prontos para uso pelos fabricantes dos refrigerantes. Após o ingresso dos concentrados no estabelecimento destinatário, todo o processo produtivo é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso.

Nesse sentido, a própria NESH B, em seu subitem 7, relativo à subposição 2106.90, reconhece, de um lado, que as preparações compostas dessa posição podem conter a totalidade dos ingredientes aromatizantes que caracterizam determinada bebida ou apenas parte desses ingredientes e, de outro, a possibilidade de essas preparações serem transportadas em partes.

Os pareceres técnicos, juntados pela Recofarma nos processos administrativos nº 11080.732960/2014-10 e nº 11080.732817/2014-28, também integram a presente impugnação (Anexo DOC. 09).

06- Direito ao crédito na aquisição de concentrados do Guaraná

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15504.725903/2017-50

O direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados para elaboração do refrigerante Guaraná deve ser reconhecido, já que ratificado pela autoridade fiscal.

07- Direito ao crédito com base no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975

De acordo com o Fisco, os concentrados não seriam beneficiados pela isenção, pois não teria havido utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na sua fabricação.

Ocorre que, ao aprovar o Parecer Técnico nº 224/2007, a SUFRAMA entendeu que era suficiente e bastante à aprovação do projeto, para fruição do benefício, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo na fabricação do concentrado, produzido a partir de cana de açúcar adquirida de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

O DL nº 1.435, de 1975, outorgou a SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais nele previstos, bem como cancelá-los, e administrar e fiscalizar quaisquer questões inerentes a esses benefícios.

O despacho da autoridade administrativa suficiente a comprovar a concessão da isenção a Recofarma, consoante o art. 179 do CTN, é a Resolução CAS nº 298/2007, fundamentada no Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.

As Resoluções do CAS não são aprovadas exclusivamente por representantes da SUFRAMA, visto que o Ministro de Estado da Fazenda integra o CAS. Assim, ao desconsiderar os atos da SUFRAMA, o Fisco está contrariando orientação formal que foi definida, inclusive, pelo Ministério da Fazenda. Na hipótese de discordar da concessão do benefício, o Fisco deveria questioná-lo perante a própria SUFRAMA.

A SUFRAMA já atestou, em diversas ocasiões, que a Recofarma cumpre todos os requisitos necessários para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, tendo, inclusive, demonstrado que foram cumpridas todas as etapas para aprovação do projeto, com a emissão dos respectivos Laudo de Operação (LO), Laudo de Produção (LP) e Laudo Técnico de Auditoria Independente (LTAI).

É suficiente para fins de fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, que os concentrados sejam elaborados com pelo menos uma das matérias-primas agrícolas extrativas vegetais mencionadas no Parecer Técnico nº 224/2007. É irrelevante que o ácido cítrico tenha sido adquirido de São Paulo, pois é produzido a partir de açúcar oriundo da Amazônia Ocidental. A utilização do álcool na elaboração dos concentrados é suficiente à aplicação do benefício, visto que a SUFRAMA o definiu como matéria-prima para fins de aprovação do PPB.

A autoridade fiscal desconsiderou que o art. 13 da Resolução do CAS nº 202/2006 determina que os empreendimentos regularmente implantados na Zona Franca de Manaus ficam dispensados de apresentação de projetos para produtos similares aqueles que já tenham sido aprovados pelo CAS. É relevante destacar que o referido Parecer menciona que a Recofarma fabrica concentrados para diversos tipos de bebidas e que o concentrado do tipo “cola” foi utilizado como modelo de referência.

O desrespeito aos atos da SUFRAMA, sem qualquer processo administrativo, com a necessária participação das partes interessadas, caracteriza ofensa ao devido processo legal.

08- Direito ao crédito com base na coisa julgada

A segurança concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) em defesa de direito constitucional comum aos seus associados, abrange, de forma ampla e irrestrita, os associados estabelecidos em todo o território nacional.

Não é aplicável ao presente caso a limitação territorial prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997, porque no julgamento do RE nº 612.043/PR, em 10/05/2017, realizado sob a sistemática de repercussão geral, o Plenário do STF

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

estabeleceu que aquelas limitações contidas na Lei somente são aplicáveis para as ações coletivas de rito ordinário, o que não compreende o mandado de segurança coletivo.

Os efeitos da sentença do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834 abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC.

A Rcl nº 7.778-SP continua não interferindo no presente caso, eis que não há decisão, nem de mérito nem definitiva, que justifique a interpretação dada pelo Fisco, como atesta o Procurador-Geral da República no parecer apresentado nos autos da referida reclamação.

Se de mérito fosse, a decisão da Rcl nº 7.778-SP teria sido atingida pela tese fixada no RE nº 612.043/PR.

Por outro lado, no que se refere ao AG nº 2004.02.01.013298-4, o STJ, há muito, suspendeu os seus efeitos nos autos da Medida Cautelar nº 19.988, ao atribuir efeito suspensivo ao recurso especial interposto pela associada da AFBCC localizada em Ribeirão Preto.

Registre-se que o STJ já examinou e aplicou a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4, em decisões definitivas e posteriores à Reclamação, a fabricantes de Coca-Cola localizados em Ribeirão Preto e na Bahia, ou seja, também fora da competência do órgão prolator da sentença.

No precedente mencionado no julgamento do REsp nº 1.295.383, o Ministro Benedito Gonçalves invoca, como razão de decidir, o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887-PR, julgado à sistemática de recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC), no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, introduzido pela Medida Provisória nº 1.798-1, de 11 de fevereiro de 1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, após 11/02/1999.

Não há nenhum fato novo subsequente às decisões do STF e às decisões do STJ que justifique a autoridade administrativa não observar a coisa julgada e o entendimento firmado em recurso repetitivo e em repercussão geral.

09- Direito ao crédito com base no art. 9º do DL nº 288, de 1967

Porque oriundo da Zona Franca de Manaus, haveria direito aos créditos, pois o concentrado adquirido da Recofarma também gozaria da isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, com base legal no art 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

O STF, em sessão plenária no julgamento do RE nº 212.484-RS, firmou o entendimento de que é assegurado ao adquirente da matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI, o direito ao crédito do imposto relativo à sua aquisição. No referido precedente, o STF julgou questão idêntica à discutida nos presentes autos. Esse entendimento foi mantido pelo STF mesmo após os julgamentos dos RE nº 353.657 e nº 370.682 em que se discutiu a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

No julgamento do RE nº 566.819-RS, em sessão plenária, o STF concluiu que o contribuinte apenas não tinha direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados pela isenção geral, aquela relacionada ao produto incentivado. Restou esclarecido que não se estava discutindo a hipótese relativa à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, atribui força vinculante ao entendimento manifestado no RE nº 212.484-RS, uma vez que determina a observância obrigatória das decisões judiciais proferidas pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, anteriores a 03/05/2007, confirmadas em julgamentos posteriores do STF.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

O Plenário do STF reconheceu, nos autos do RE nº 592.891-SP, a existência de repercussão geral da questão específica concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Assim, até que seja julgado o mérito do RE nº 592.891-SP, permanece hígido o entendimento do STF manifestado no RE nº 212.484-RS.

10- Acréscimos legais

Ao utilizar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a impugnante agiu de acordo com a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

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

O art. 100, parágrafo único, do CTN estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

11- Exigência de multa

Também seria incabível a imposição de multa relativamente à infração “créditos indevidos” em razão do disposto no art. 76, II, *a*, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A CSRF já decidiu que a multa de ofício decorrente de auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, deve ser excluída, por força do art. 486, II, *a*, do RIPI/2002, e art. 567, II, *a*, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 76, II, *a*, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o qual vincula todos os órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A jurisprudência da CSRF vigente à época dos fatos geradores discutidos neste processo reconhecia: (a) que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal, e (b) o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

12- Juros sobre a multa de ofício

A incidência de juros sobre a multa de ofício implica numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa.

Ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora).

Segundo entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória, ambas as multas, de ofício e de mora, possuem natureza punitiva.

Os dispositivos legais atualmente em vigor (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) não prevêm a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pelo Fisco.

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

É o relatório do essencial.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

Sobreveio então o Acórdão da DRJ de Ribeirão Preto, dando provimento parcial à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

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

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária.

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

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

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

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

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

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

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

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

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

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

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls 1902 a 1983) a este Conselho, repisando sua defesa feita em sede de impugnação.

Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em fls 2087 a 2162.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A discussão travada nos presentes autos é de longa data conhecida tanto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quanto por essa Turma de Julgamento em particular.

Trata-se da interminável batalha entre a Receita Federal e aqueles contribuintes que adquirem produtos isentos de estabelecimento instalado na região amazônica e anseiam por fazer jus ao crédito de IPI referente a tais compras. A Fiscalização, de seu lado, contrapõe-se a tal pretensão por entender que os requisitos legais para a tomada dos créditos não estão preenchidos.

Essa antiga discussão - que implica quase sempre na existência de ações individuais e/ou coletivas manejadas pelas empresas, como a Recorrente, para ver seus direitos consagrados pelo Poder Judiciário - foi recentemente objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891, com repercussão geral reconhecida, em favor da pretensão dos contribuintes. Fixou-se a seguinte tese:

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,

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Com relação ao específico caso concreto ora sob análise, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que a fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 81, inciso II e 95, inciso III do RIPI/2010. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias à Recorrente) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei n. 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75).

A seu turno, a Autoridade fiscal afastou o direito a tais créditos, porque: i) em relação à isenção prevista no artigo 9º do Decreto-Lei n. 288/67, a qual não prevê o respectivo crédito presumido de IPI, entendeu que não havia coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 em favor da Recorrente autorizando a tomada do crédito de IPI, em razão da jurisdição onde foi prolatada a decisão; ii) com relação à isenção prevista no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 - para o qual a legislação tributária atribui o respectivo crédito de IPI desde que preenchidas as condições ali estabelecidas -, a Recorrente não utilizaria açúcar no processo de industrialização dos kits, mas sim produtos intermediários (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico), o que afasta o direito ao crédito; iii) quanto à forma de cálculo do crédito, a Recorrente teria recebido os componentes dos kits como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente e, portanto, não seria possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, impedindo que se determine a parcela do crédito a que o contribuinte faria jus.

Traçado esse cenário, já é possível concluir que o caso não pode ser prontamente julgado com relação ao mérito.

Isto porque o citado RE 592.891 ainda não foi objeto de trânsito em julgado perante o Supremo Tribunal Federal, e a Recorrente fez uso da isenção conforme o artigo 9º do Decreto-Lei n. 288/67. Ou seja, poderia, pelo menos em tese, beneficiar-se da questão ali discutida.

Por tais razões esse Colegiado tem entendido pela necessidade sobrestamento do processo até o trânsito em julgado da decisão final do STF, conforme o artigo 1.035, §5º do CPC, com aplicação subsidiária desse diploma processual civil ao Processo Administrativo Fiscal Federal. Tudo com fulcro no artigo 15 do Código de Processo Civil (CPC), o qual expressamente assim determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Afinal, inexiste norma nesse sentido, seja no Regimento Interno do CARF, seja no Decreto 70.235/72, ou mesmo na Lei 9.784/99.

Destaco a Resolução n. 3402002.037, que em 23 de maio de 2019 decidiu justamente pelo sobrestamento de processo análogo ao presente, onde figura no polo passivo a mesma Recorrente. Lá foram feitas as seguintes considerações:

Outrossim, caso venha a ocorrer o trânsito em julgado sobre a decisão do STF ainda na pendência de julgamento definitivo deste recurso, fatalmente deverá ser aplicado o

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-002.224 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.725903/2017-50

artigo 62, parágrafo 2º do RICARF, o que tornará prejudicada eventual decisão contrária ao entendimento resultante do Recurso Extraordinário em referência.

Dessarte, voto para que seja sobrestado o julgamento do presente processo administrativo na Câmara, até o trânsito em julgado do RE 592.891 (tema 322) do Supremo Tribunal Federal. Após, com o trânsito em julgado certificado nesses autos, retornem para julgamento nos termos regimentais.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ em 06/09/2019 10:24:00.

Documento autenticado digitalmente por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ em 06/09/2019.

Documento assinado digitalmente por: THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ em 09/09/2019 e WALDIR NAVARRO BEZERRA em 09/09/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 26/05/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP26.0520.08434.AUEG

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
0E9ACF4BD1E314D8A75C6A938D39CA12D0DFEE8B5F4C8F942D5D42B11E683AC1