



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.721157/2021-69
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-013.573 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrentes HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

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

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

CONCENTRADOS PARA A PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que o 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 seus componentes devem ser classificados no código próprio da TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário. Por voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que davam provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-013.573 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15746.721157/2021-69

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e recurso voluntário contra decisão proferida através do Acórdão nº 106-020.231 da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, que julgou procedente, em parte, a impugnação do contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Segundo a Fiscalização, analisou-se o aproveitamento de créditos incentivados, oriundos de mercadorias denominados de “concentrados”, adquiridos de fornecedor localizado em Manaus/AM (Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., atualmente denominada HNK BR Logística e Distribuição Ltda., empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da autuada).

Nas notas fiscais eletrônicas emitidas por HNK LOGÍSTICA não há destaque do IPI, pois entende que as mercadorias estariam isentas do imposto, com base no art. 81, inciso II, e no art. 95, inciso III, do RIPI/2010.

HNK INDÚSTRIA recebe ingredientes para bebidas não alcoólicas, em especial refrigerantes, fornecidos por HNK LOGÍSTICA. Para cada bebida produzida por HNK INDÚSTRIA, a empresa recebeu do mencionado fornecedor uma ou mais mercadorias identificadas como “concentrados”.

Assim, HNK INDÚSTRIA calculou créditos fictos oriundos dos denominados “concentrados” mediante aplicação da alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, que no período abrangido pela presente ação fiscal era de 20%.

Para a Fiscalização, não seria possível o aproveitamento de créditos com base no art. 237 do RIPI/2010 (exceto os oriundos de preparações que contêm extrato de guaraná). Entretanto, afirma que o não-cumprimento dos referidos requisitos, no presente processo, não se constitui em fundamento para a glosa dos créditos aproveitados por HNK INDÚSTRIA, pelo fato de que o alegado direito poderia ser defendido com base no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, submetido à sistemática de Repercussão Geral, no qual o STF reconheceu o direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Mas, ressalta a Fiscalização, referido julgado não se aplicaria no presente caso porque, salvo algumas exceções, as preparações recebidas pela fiscalizada são tributadas à alíquota zero, não podendo gerar créditos do IPI.

A Fiscalização passou a detalhar as operações analisadas e, inicialmente, traz a informação de que foram utilizados dados obtidos em diligências realizadas em HNK LOGÍSTICA (dossiê nº 13032.723431/2020-74) e em Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda (dossiê nº 10070.000490/1016-96), bem como aqueles apurados em ações fiscais realizadas sobre outros estabelecimentos que adquiriram os “concentrados” fornecidos por Brasil Kirin/HNK LOGÍSTICA, em especial aquelas objeto dos processos nº 10855.724984/2017-77 e nº 18050.720047/2020-15.

Informa que a maior parte dos “concentrados” em questão correspondem a preparações líquidas acondicionadas em embalagem única. Entretanto, no período abrangido pela autuação, HNK INDÚSTRIA recebia do fornecedor da ZFM o “Concentrado Itubaína Zero” e o “Concentrado Guaraná Zero”, que eram formados por uma parte líquida e uma parte sólida.

A partir de 2019, houve algumas mudanças nos “concentrados”: HNK INDÚSTRIA deixou de receber do fornecedor da ZFM o “Concentrado Itubaína Zero” e o “Concentrado Guaraná Zero”, passando a adquirir de HNK LOGÍSTICA somente preparações líquidas. Também deixou de receber do fornecedor da ZFM o “Concentrado Nota Madura”.

Ressalta a Fiscalização que o importante para a discussão do presente processo é que a “base da bebida”, ou qualquer de suas partes consideradas individualmente, consistem em ingredientes para bebidas, e não em concentrados para bebidas.

Explica que o fabricante da bebida executa dois processos de industrialização distintos: primeiro, os ingredientes líquidos e sólidos são misturados em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas; depois de completada a mistura, é obtido o xarope composto. Posteriormente, o xarope composto é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

Os elementos apresentados para a Fiscalização permitem concluir que HNK INDÚSTRIA executa uma série de operações industriais, algumas delas complexas, seguindo detalhadas especificações técnicas que precisam ser conferidas¹. Dessas operações resultam preparação líquida única contendo todos os ingredientes do refrigerante (exceto gás carbônico). Tal preparação é aquela que é enviada para o “Mixer onde ocorre o processo de diluição e carbonatação”. É esta preparação industrializada por HNK INDÚSTRIA e pelos demais fabricantes de refrigerantes que se constitui em um verdadeiro concentrado para refrigerantes.

No entender da Fiscalização, o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, cujo texto se refere a preparações alimentícias (extratos ou sabores concentrados), pressupõe, para a sua utilização, características que os concentrados em análise NÃO possuem.

No período abrangido pela ação fiscal, as empresas do Grupo Heineken identificavam o “Concentrado de Itubaína Zero” e o “Concentrado de Guaraná Zero”, formados por uma “parte líquida” e uma “parte sólida”, como se fosse uma mercadoria única. Com isto, HNK INDÚSTRIA aplicava uma única alíquota (a prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI) sobre o valor das duas “partes”, sem identificá-las individualmente.

E continua a expor o seu raciocínio, afirmando que todas as preparações líquidas recebidas pela fiscalizada contêm parte (mas não a totalidade) dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. E esses produtos (exceto aqueles à base de substâncias odoríferas) classificam-se na posição 21.06 da TIPI (“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”).

Já as preparações à base de substâncias odoríferas classificam-se na posição 33.02 da Tipi, nos termos das NESH da posição 21.06. No entender da Fiscalização, os chamados “Concentrado Uva”, “Concentrado Limão”, “Concentrado Itubaína 1 Novo”, “Concentrado Maça 1 Novo”, “Concentrado Nota Madura”, bem como a “parte líquida” do “Concentrado de Itubaína Zero”, caracterizam-se como preparações à base de substâncias odoríferas da posição 33.02 da TIPI, devendo ser classificadas no código 3302.10.00 da TIPI.

Quanto aos demais, como já afirmado, devem ser classificados na posição 21.06 da Tipi. Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que ela se desdobra em apenas duas subposições. Como a subposição 2106.10 está reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, a preparação sob análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a “outras” preparações.

Por aplicação do disposto na Regra Geral Complementar RGC-1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem

¹ Foi apurado que “a cada lote de refrigerante produzido são feitas pelo menos 560 análises.

como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois destaques “Ex” (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02 que, no entender da Fiscalização, não se relacionam aos concentrados por não permitirem a obtenção da bebida, mediante diluição. Conclui-se que as preparações líquidas recebidas pela fiscalizada, excetuadas as classificadas no código 3302.10.00 da TIPI, devem ser classificadas no “caput” do código 2106.90.10 da TIPI, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Disso tudo, concluiu que a aquisição da maior parte das preparações adquiridas por HNK INDÚSTRIA, que devem ser classificadas “no caput” do código 2106.90.10 da TIPI (é tributado à alíquota zero) resulta em crédito do IPI igual a zero.

Já com relação àqueles insumos (Concentrado Limão”, “Concentrado Uva”, “Concentrado Itubaína 1 Novo”, “Concentrado Maçã 1 Novo”, “Concentrado Nota Madura”, bem como a parte líquida do “Concentrado de Itubaína Zero) que devem ser classificados no código 3302.10.00 da TIPI, tributado à alíquota de 5%, não é possível o cálculo de créditos por HNK INDÚSTRIA porque: 1) o valor tributável registrado nas notas fiscais é ilegítimo, pois foi inflado artificialmente; 2) caberia ao contribuinte apresentar os valores que entende ser legítimos, discriminando os custos relativos a cada preparação líquida que a fiscalização indicou ser tributada à alíquota de 5%.

Nesse particular, afirmou HNK INDÚSTRIA que só o Grupo Heineken teria condições de apurar os montantes de custos relativos a cada preparação, em cada nota fiscal e, por essa razão, apresentou apenas somatórios anuais da receita, custos e margem de cada concentrado.

Diante disso, a Fiscalização concluiu que não pode efetuar arbitramento para fins de concessão de créditos fictos, devendo ser aplicado o disposto no artigo 252 do Regulamento do IPI, que traz a previsão expressa de que cabe ao contribuinte apresentar os valores a que comprovadamente tiver direito e que não tenham sido escriturados.

Em seguida a Fiscalização passou a tratar da SUPERVALORIZAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL UTILIZADO PARA CÁLCULO DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS.

Quanto a esse aspecto, informa que a legislação oferece uma série de benefícios (reduções, isenções e incidência de alíquota zero referentes) ao IRPJ, PIS/Pasep, Cofins, IPI e ICMS decorrentes de operações realizadas por estabelecimentos industriais instalados na ZFM sendo que, o presente processo trata, especificamente, dos créditos fictos do IPI aproveitados por HNK INDÚSTRIA, resultado da aplicação da alíquota do IPI prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI sobre o preço registrado nas notas fiscais emitidas por HNK LOGÍSTICA.

A tese desenvolvida vai no sentido de que houve supervalorização da base de cálculo em HNK LOGÍSTICA. Por um lado, não teria havido repercussão no PIS/Pasep e na Cofins, pois tal empresa adota classificação fiscal (incorreta) sujeita à alíquota zero das contribuições (Lei nº 10.865/2004, art. 28, VII), assunto que foi objeto do processo nº 10283.721576/2021-71. Também não há efeito no IPI devido pelo fornecedor, pois os insumos saíram com isenção do imposto.

A conjugação dos diversos benefícios teria resultado numa condição em que quanto maior o preço atribuído aos “concentrados”, maiores são as “vantagens” fiscais auferidas, tanto pela HNK LOGÍSTICA quanto por HNK INDÚSTRIA.

Valendo-se desse cenário, continua a Fiscalização, foi realizado um planejamento tributário abusivo que consiste basicamente em supervalorizar artificialmente o preço dos “concentrados” que HNK LOGÍSTICA vendeu para HNK INDÚSTRIA. Foi

realizada uma “transferência” do lucro tributável do engarrafador para o regime fiscal da ZFM, registrando-se lucros baixos nas vendas efetuadas pelos fabricantes de bebidas, e lucros altíssimos na venda dos concentrados efetuadas pelo fornecedor de insumos instalado na ZFM².

Desta maneira, o valor tributável registrado nas notas fiscais emitidas por HNK LOGÍSTICA seria imprestável para cálculo de créditos, por ter sido inflado artificialmente³, resultando em montante que desatende à legislação do IPI.

Em termos da legislação do IPI, aduz que a expressão “lucro normal” é utilizada em normas legais relativas ao valor tributável do imposto⁴. Entretanto, não foi estabelecido percentual fixo ou um critério rígido para a determinação do que denomina “margem de lucro normal”.

Mas, por outro lado, entende ser certo que a anormalidade das margens aplicadas nas operações realizadas entre HNK LOGÍSTICA e HNK INDÚSTRIA é evidente. Nesse ponto, retoma análise que identificou, nos anos de 2016 e 2017, a relação entre a margem bruta e a receita líquida de HNK LOGÍSTICA, que foi de 90% e 89%, respectivamente⁵.

Nessa linha, o lucro que excede ao mencionado percentual de 8,5%⁶ não decorreria da atividade fabril de HNK LOGÍSTICA, não podendo integrar o valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos aproveitados por HNK INDÚSTRIA. Daí conclui que o valor tributável registrado nas notas fiscais emitidas por HNK LOGÍSTICA é imprestável para cálculo de créditos por parte de HNK INDÚSTRIA, por ter sido inflado artificialmente, resultando em montante que desatende à legislação do IPI.

Na sequência, a Fiscalização passou a justificar a MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Explica que HNK LOGÍSTICA deu saída a insumos de baixo grau de transformação, classificando-os como os concentrados para bebidas referidos nos Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva.

Por outro lado, como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI (além de reduzidos benefícios fiscais relativos a outros tributos), o Grupo HEINEKEN se aproveitou da unidade de direção e interesse comum entre HNK LOGÍSTICA e HNK INDÚSTRIA para supervalorizar os

² A Fiscalização aduz que as mercadorias vendidas por HNK LOGÍSTICA nada mais são do que ingredientes para fabricação de bebidas de baixo grau de transformação, vendidos exclusivamente para empresa do mesmo grupo econômico. A marca atribuída a esses insumos é completamente irrelevante, e nenhuma despesa com publicidade e propaganda é necessária para aumentar as vendas.

³ Nem mesmo royalties (ou semelhante) poderia compor a base de cálculo em HNK LOGÍSTICA porque, em consulta à base de dados do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), a Fiscalização apurou que as marcas pertencem a HNK INDÚSTRIA.

⁴ Nesse sentido, o art. 196 do RIPI/2010 inclui referência a lucro normal ao especificar os critérios para determinação valor tributável mínimo nas operações realizadas entre empresas interdependentes. Por outro lado, havendo necessidade de arbitramento do valor tributável, bem como nos casos de saídas a título gratuito ou por arrendamento/locação, a legislação também prevê a possibilidade que a fiscalização, para fins de avaliação da base de cálculo do IPI, efetue o levantamento do somatório de custos, lucro normal e demais parcelas do preço.

⁵ Ademais, informa que procedimentos administrativos que envolvem questões de fato bastante semelhantes às do presente processo, apuraram que margem de 8,5% nos custos para determinar um retorno adequado para a função de fabricação de concentrado dos pontos de fornecimento.

⁶ Tal ordem de grandeza, que seria, em sua visão, um percentual adequado para o lucro normal da operação de HNK LOGÍSTICA foi deduzido após análises dos valores de operações de pessoas jurídicas que atuam no mesmo segmento.

preços dos insumos mediante alocação de uma margem de lucro inflada em HNK LOGÍSTICA.

No entender da Fiscalização, a conduta não deriva de mera culpa, restando configurado de forma cabal, evidente dolo na infração à legislação tributária, para a obtenção de benefícios indevidos por meio da evasão fiscal. De fato, a obtenção de margem de 90% pelo fornecedor de insumos, muito superior àquela atribuída ao fabricante de refrigerantes, não possui lógica econômica e comercial. Não haveria como se cogitar de qualquer outro motivo para a fixação destas margens que não o interesse em inflar os benefícios fiscais recebidos pelo GRUPO HEINEKEN.

O cálculo do IPI efetuado por HNK INDÚSTRIA a partir da aplicação de alíquota incorreta sobre base de cálculo supervalorizada teve como resultado direto e imediato a criação de ilegítimo direito de crédito do imposto face à União.

Invocando os arts. 557 e 558 do RIPI/2010, a Fiscalização avaliou se as práticas dolosas descritas caracterizariam sonegação, fraude e/ou conluio, não tendo formado convicção sobre este ponto específico e, dessa forma, entendeu que a intenção dolosa deveria ser punida via agravamento da multa.

Nessa linha, a artificial “transferência” de lucros para o regime privilegiado da ZFM caracterizaria a circunstância agravante a que se refere o inciso IV do art. 558 do RIPI/2010, levando ao aumento pela metade da multa prevista na Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, inciso I, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13.

Em sua Impugnação, a HNK INDÚSTRIA afirma que, conforme descrito em seu Contrato Social, tem por objeto a produção e comercialização de refrigerantes. Para a fabricação desses produtos, adquire matérias primas de fornecedores localizados em Manaus, em especial o insumo denominado “concentrado”, composto por extratos, óleos essenciais e destilados de frutas e vegetais, caracterizando-se por conferir sabor, cor e aroma ao refrigerante.

Os concentrados são adquiridos de HNK LOGÍSTICA, pertencente ao mesmo Grupo Econômico, e que tem como objeto social justamente a fabricação e industrialização de matérias-primas necessárias para a fabricação das bebidas comercializadas por HNK INDÚSTRIA e pelas demais empresas do Grupo Econômico.

Esclarece que seu processo produtivo é diferente do tradicionalmente utilizado por outras empresas do segmento de refrescos, sobretudo porque não adquire insumos em formato de “kits”, mas apenas produtos já prontos.

Aduz que a venda do concentrado realizada pela HNK LOGÍSTICA é isenta de IPI, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, refletido no artigo 95, III, do Regulamento do IPI. Adicionalmente, e a par da isenção na venda, esses normativos também permitiriam a apropriação do crédito do imposto pelo adquirente, desde que o insumo seja empregado na industrialização de produto posteriormente sujeito à tributação pelo IPI, tal como ocorre no presente caso.

Nessa linha, informa que a HNK LOGÍSTICA possuiu projeto aprovado pela SUFRAMA para produção de concentrado na Zona Franca de Manaus (“ZFM”) e consequente utilização dos benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 1.435/75, conforme Portaria nº 371/2016 da Superintendência da ZFM, vigente desde a época dos fatos geradores em discussão nestes autos (2017).

Assim, considerando o cumprimento de todas as regras previstas na legislação e nos atos infralegais específicos da SUFRAMA, bem como o fato de que, conforme atestados por laudos técnicos elaborados por dois Institutos especializados, o concentrado adquirido pela Requerente é insumo classificável no NCM 21.06.90.10 Ex

01, a sua venda é realizada com isenção de IPI e a destinatária poderia apropriar os respectivos créditos desse imposto.

Invoca o julgamento, sob a sistemática da REPERCUSSÃO GERAL, do RE 592.891/SP, que teria pacificado o entendimento quanto à constitucionalidade do aproveitamento de créditos de IPI sobre operações não tributadas advindas da ZFM, validando, portanto, os créditos objetos da presente discussão, que justamente decorrem da aquisição de insumos de fornecedor localizado naquela região.

Em seguida, afirma que, diferentemente do alegado na autuação, o fato de os concentrados adquiridos pela Requerente serem fabricados com produtos que, por sua vez, foram produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional seria suficiente para cumprir a exigência do art. 95, III do RIPI e enquadrar os “concentrados” na isenção do IPI. Nessa linha, a pré-industrialização da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal em nada alteraria o fato de que esse insumo de produção regional está presente na composição dos concentrados fabricados pela HNK LOGÍSTICA.

Em seguida, passa a discorrer sobre as razões pelas quais entende correta a classificação fiscal por ela adotada.

Primeiramente, entende que a Fiscalização, desconsiderou as particularidades do processo produtivo analisado e entendeu, erroneamente, que os concentrados produzidos pela HNK LOGÍSTICA deveriam ser classificados na posição NCM 21.06.90.10 (e não no seu Ex. 01, como adotado), sujeita à alíquota zero de IPI.

Assim resume o entendimento da Fiscalização:

- (i) *os produtos adquiridos da HNK LOGÍSTICA não seriam efetivamente “concentrados” prontos para a fabricação de refrescos, mas sim insumos independentes que demandariam ainda um processo produtivo – sobretudo de mistura entre si - para a geração do efetivo “concentrado”, inclusive comercializados em formato de “kit” (“conjunto de insumos”, nas palavras exatas do TVF);*
- (ii) *os insumos não poderiam ser enquadrados na posição 21.06.90.10 Ex 01 da NCM por não dependerem de simples diluição em água para geração do refrigerante a ser comercializado, sendo necessário o acréscimo de outros ingredientes, já que a mera diluição em água do produto adquirido não possui a mesma característica química do refresco.*

Ressalta que a Fiscalização juntou aos autos um estudo técnico elaborado pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer (“L.A. Falcão Bauer”), que contém resposta a determinados quesitos genéricos sobre o tema em discussão elaborados pelas próprias Autoridades Administrativas e que, supostamente, daria “total amparo técnico” ao seu entendimento (item 225 do TVF), a despeito de, como pretende demonstrar, terem sido respondidos sem qualquer visita técnica ou análise presencial de concentrados ou processos produtivo da Requerente.

HNK INDÚSTRIA rejeita, ademais, o argumento de que referido laudo seria aplicável a qualquer caso envolvendo produção e comercialização de concentrados, já que ele examina apenas “conceitos” teóricos. Entretanto, independentemente de os conceitos teóricos serem comuns, obviamente os processos produtivos de cada contribuinte não são coincidentes, assim como não são os produtos (concentrados) daí provenientes. Em sua visão, a classificação fiscal de um produto somente pode ser realizada levando-se em consideração as particularidades de cada empresa, de forma que o exame de classificação de um insumo deve, necessariamente, ser realizado com base na

composição, utilização e comercialização específica daquele produto, no caso concreto analisado.

Ainda nessa linha, afirma que, ao admitir em diversos quesitos que as perguntas formuladas ao L.A. Falcão Bauer são genéricas por entender que a discussão é “comum” a todos os contribuintes, a própria Fiscalização teria reconhecido que o referido laudo foi elaborado sem qualquer visita técnica ou exame presencial de insumos ou do processo de fabricação e comercialização de concentrados, de forma que não há dúvidas de que esse estudo não é aplicável ao caso concreto ora sob análise.

Ainda nessa temática, informa que trouxe aos autos Laudo Técnico do IPT que, diferente do laudo juntado pela Fiscalização, foi elaborado após exame presencial do seu processo produtivo específico, bem como dos concentrados ora sob análise. Dessa forma, é evidente que as conclusões do IPT devem prevalecer sobre as ilações genéricas, descontextualizadas e absolutamente inaplicáveis ao caso concreto trazidas pela Fazenda com base no laudo da L.A. Falcão Bauer.

Sendo assim, requer que a análise do Parecer Técnico da Falcão Bauer seja considerada prejudicada, devendo-se, por essa razão, afastar todos os argumentos da Fiscalização relativos ao suposto erro de classificação.

Em seguida, informa que adquire concentrado e não insumos independentes. Os concentrados são comercializados em embalagens plásticas individualizadas (“bombonas”), em sua forma final e integralmente em estado líquido, ou seja, não há que se falar em venda de “kit de concentrados”.

Ao contrário do que entendeu a Fiscalização, especificamente em relação ao transporte em embalagens separadas, reitera a informação prestada durante o procedimento fiscal,

de que se trata de medida de segurança e higiene para que haja conservação dos produtos e impeça a mistura dos “concentrados” adquiridos entre si, cada um deles utilizado para a fabricação de refrigerantes distintos⁷. A esse respeito, informa que o IPT, ao realizar visita técnica, confirmou que HNK INDÚSTRIA adquire concentrados em embalagens plásticas individualizadas e em seu formato final, conforme se verifica de trechos e fotos extraídas de seu Parecer Técnico (doc. nº 7), afastando qualquer alegação de que se trata de venda de insumos em formato de “kit” ou de “conjunto de insumos” dissociáveis.

Alega que o fato de dois ou mais concentrados serem misturados para a preparação da bebida não desnatura ou altera a sua natureza. Informa que sempre reconheceu que adquire mais de um produto da HNK LOGÍSTICA, tendo inclusive apresentado listagem de todos eles durante a fiscalização. Contudo, ao contrário do alegado pela Fiscalização, todos esses produtos são concentrados para fabricação de refrigerantes, e não insumos que precisam ser misturados entre si para que o concentrado seja obtido, como defende a autuação.

Em defesa desse entendimento, invoca o item 12 da NESH da posição 21.06 que estabelece que “estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água, ou depois de tratamento complementar”, validando, portanto, o acréscimo de outros ingredientes complementares. Nessa linha, cita trecho do Parecer Técnico do IPT que expressamente reconheceu que o acréscimo de ingredientes complementares – que não apenas “açúcar e/ou gás carbônico” – aos “concentrados”

⁷ Afirma que não seriam necessárias maiores digressões a esse respeito para se averiguar que não faria qualquer sentido misturar e transportar de forma conjunta, por exemplo, um concentrado destinado a fabricação de refrigerante de cola com outro utilizado para fabricação de refrigerante de guaraná.

adquiridos pela Requerente para fabricação de refrigerantes não justifica a alteração da classificação fiscal desse insumo⁸.

Aduz que, diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, NÃO existiria na legislação no IPI, nas RGISH, na NESH ou em qualquer outro normativo aplicável à espécie qualquer regra que determine que os destaques Ex do código 21.06.90.10 da Tipi seriam exclusivas para preparações dependentes apenas de diluição em água para fabricação de refrigerante.

Alega ser infundado o entendimento da Fiscalização, no sentido de que o concentrado da HNK LOGÍSTICA, quando diluído em água, não possui exatamente as mesmas características físicas do refrigerante produzido, o que afastaria sua classificação no NCM 21.06.90.10 Ex 01.

Passa a examinar as regras de classificação fiscal de mercadorias que entende aplicáveis.

De acordo com a RGI 3, deve-se efetuar a classificação fiscal de acordo (i) com a posição mais específica possível; e (ii) caso isso não seja possível, por falta de regulamentação expressa por exemplo, a classificação deve ocorrer na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as possíveis opções de classificação.

Além disso, o item 2 da posição 22.02 das NESH – referente ao refrigerante comercializado pela Requerente – esclarece que esse produto é fabricado com outros produtos que não apenas composto diluído em água, permitindo-se a adição de outros ingredientes.

Ressalta que apesar de Fiscalização ter concluído que os concentrados “Uva”, “Limão”, “Itubaína 1 Novo”, “Maçã 1 Novo”, “Nota Madura” e a chamada parte líquida do “Concentrado de Itubaína Zero” não deveriam ser enquadrados no NCM 21.06.90.10, tal como os demais, mas sim no código 3302.10.00, cuja alíquota do IPI é 5%, efetuou a glosa dos respectivos créditos pela suposta não utilização direta de matérias-primas regionais na fabricação desses insumos.

Alega que não se pode perder de vista que a HNK LOGÍSTICA, desde o início da produção do “concentrado” na ZFM, possui projeto aprovado pela SUFRAMA e utiliza a isenção do IPI na venda desse produto, o qual é fabricado em conformidade com o PPB e com os demais requisitos estabelecidos pela SUFRAMA, conforme se verifica pelos documentos anexados aos autos, sendo este um fato incontroverso e, diante disso, a jurisprudência vem entendendo que não se pode restringir benefícios fiscais provenientes da ZFM, os quais foram concedidos exatamente para fomentar aquela área e incentivar a alocação de indústrias naqueles territórios, de forma que não se poderia restringir a utilização do crédito de IPI decorrente da aquisição desses produtos, tal como realizado pelo Auto de Infração.

Finalmente, passa a defender a IMPROCEDÊNCIA DA MULTA AGRAVADA, aplicada, em sua visão, porque o Grupo Econômico da Requerente teria irregularmente “transferido lucros” à HNK LOGÍSTICA, localizada na ZFM, por meio da “supervalorização do preço dos concentrados”, com objetivo exclusivo de reduzir sua carga tributária.

Afirma, inicialmente, que a aplicação da multa agravada não adveio de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, mas exclusivamente da divergência quanto a natureza (e

⁸ Tal posicionamento do IPI teria sido corroborado pelo laudo elaborado pelo Sandler & Travis do Brasil (“STTAS”) (doc. nº 8), destacando que ambos concluíram pelo correto enquadramento dos concentrados objeto desta autuação na posição NCM 21.06.9010 Ex. 01. Ou seja, a conclusão equivocada da D. Fiscalização contraria não um, mas dois laudos técnicos especializados e obtidos após visita presencial nos estabelecimentos da Requerente e exame dos concentrados.

consequente classificação fiscal) dos concentrados. No entanto, a mera divergência de classificação fiscal não justificaria o agravamento da penalidade aplicada, em especial se ele há dois laudos técnicos que expressamente confirmam a classificação fiscal adotada, como é o caso.

Além disso, seria essencial verificar que a Fiscalização não trouxe alicerce técnico para sua conclusão de que os preços dos concentrados da Requerente seriam “supervalorizados”, sugerindo apenas que a sua comparação com os valores de insumos de outras empresas do segmento de bebidas evidenciaria que os preços utilizados pela Requerente seriam “anormais”.

Aduz que, diferentemente do refrigerante (bebida final) que possui processo produtivo praticamente padrão, a fabricação de concentrado é particular e individual de cada empresa. Isso significa que a tecnologia adotada pela HNK LOGÍSTICA difere daquela utilizada por seus concorrentes e, justamente por isso, os concentrados são produtos que por sua própria natureza e particularidade produtiva não podem ser linearmente comparados⁹.

Ressalta que as infrações de natureza tributária não podem ser baseadas simplesmente em presunções ou indícios. Os elementos que justificariam – a princípio - a comparabilidade dos “concentrados” para fins de criação de um “preço médio” deveriam ser cabalmente demonstrados e comprovados pela Fiscalização, assegurando ao sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa. Nada disso foi feito no presente caso, já que sequer se sabe qual preço médio do concentrado seria considerado “aceitável” pela Fiscalização.

Quanto à alegação de incongruência entre as margens de lucro de HNK INDÚSTRIA e de HNK LOGÍSTICA, trata-se de equivocado (e atécnico) entendimento. A fiscalização não possui, em sua visão, conhecimento mercadológico ou mesmo dos métodos de precificação dos produtos e insumos do segmento de bebidas frias. Defende que a diferença entre margens de lucro de fabricante de concentrado e fabricante de refrigerante (produto final) é totalmente justificável, já que os concentrados, como insumo principal para a sua fabricação e que determina o sabor, aroma e textura da bebida, representam o grande valor agregado do produto final.

Portanto, os preços dos concentrados fabricados pela HNK LOGÍSTICA e as margens de lucro dessa empresa e de HNK INDÚSTRIA não foram fixados exclusivamente para reduzir a carga tributária do Grupo Econômico e/ou transferir irregularmente o lucro das empresas, como sugerido genericamente (e sem prova documental ou mesmo indicação de fontes de referência pela Fiscalização, mas decorrem das particularidades do segmento de bebidas e do processo produtivo da Requerente e, sobretudo, do fato de o concentrado ser o insumo de maior valor agregado dentro do processo produtivo de refrigerantes.

Em decisão unânime, o julgador de primeira instância reduziu o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75%, mantendo os demais aspectos da autuação, em acórdão assim ementado:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

⁹ Os concentrados diferem, por exemplo, pelo seu grau de estabilidade, nível de concentração e perfis sensoriais. Assim, os diferentes níveis de investimentos em tecnologia e pesquisas realizados por cada empresa nesse processo produtivo impactam diretamente na qualidade e características específicas do insumo e, consequentemente, no seu preço de venda. Até porque, os concentrados são utilizados para fabricar diferentes tipos de refrigerantes, que, por sua vez, atendem diferentes mercados consumidores.

CONCENTRADOS PARA A PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que o 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 seus componentes devem ser classificados no código próprio da TIPI.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

A classificação fiscal de mercadorias não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO FICTO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Tendo em vista que a alíquota incidente sobre a maior parte dos insumos que compõem os “concentrados” para produção de refrigerantes é zero, e sendo impossível o cálculo dos créditos relativos aos demais componentes, os valores aproveitados pela autuada devem ser glosados.

CRÉDITO INCENTIVADO OU “FICTO”. CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. 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.

IPI. BASE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

O direito ao crédito de IPI é balizado por normas legais e regulamentares e não prevalece frente à impossibilidade de que se identifique corretamente o produto adquirido pela Impugnante e mesmo que se quantifique o valor da operação. Impossível atacar a autuação sob o argumento de que a Fiscalização estaria obrigada a calcular-lhe créditos de IPI ainda que todas as normas que lhe garantiriam tal direito tenham sido desrespeitadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO.

Não é suficiente, para demonstrar a alegada supervalorização da base de cálculo, o apontamento de eventuais vantagens tributárias e a menção à conduta adotada por

outros contribuintes, sobretudo quando não solidamente demonstrada a ocorrência da simulação a desnaturar o negócio jurídico praticado.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DO PRESSUPOSTO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não demonstrado o pressuposto para o agravamento da penalidade, impõe-se a exoneração do percentual que excede a 75%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme da decisão da Delegacia de Julgamento e canceladas as exigências fiscais de IPI, e expõe, em breve relato, o seguinte:

*“(i) o C. STF, ao julgar o RE 592.891/SP pela **sistemática de repercussão geral**, pacificou o entendimento quanto à legitimidade do aproveitamento de créditos de IPI sobre operações não tributadas advindas da ZFM, validando, portanto, os créditos objetos da presente discussão, que justamente decorrem da aquisição não tributada de insumos de fornecedor localizado naquela região, resultado que deve ser aplicado ao presente caso;*

(ii) os concentrados adquiridos pela Recorrente cumprem todos os requisitos do art. 95, III do RIIPI para usufruir da isenção do IPI em sua venda, gerando, consequentemente, o direito ao aproveitamento dos créditos do imposto pelo adquirente (no caso, a Recorrente), conforme previsão expressa da legislação; e

*(iii) nos termos das normas de interpretação de classificação fiscal e do entendimento da jurisprudência, houve o correto enquadramento dos concentrados adquiridos pela Recorrente no **NCM 21.06.9010 Ex. 01, inclusive confirmado por dois laudos técnicos**, de forma que a Recorrente classificou corretamente esses produtos, sendo regulares os créditos de IPI sobre a sua aquisição; e*

(iv) ao restringir o aproveitamento de créditos de IPI sobre aquisição de produto produzido na Zona Franca de Manaus, violou-se a jurisprudência consolidada no sentido de impedir qualquer restrição a incentivo fiscal concedido àquela região, bem como o que foi decidido pelo Plenário do STF, em repercussão geral, no Caso Nokia;

*108. Assim sendo, a Recorrente requer seja **DADO PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o V. Acórdão recorrido, determinando-se, por conseguinte, o cancelamento integral da exigência fiscal, devendo-se manter a parcela do V. Acórdão que corretamente afastou a multa agravada de 112,50% originalmente aplicada na autuação.*

109. Subsidiariamente, a Recorrente pleiteia a reforma do V. Acórdão recorrido para que seja, ao menos, validada a parcela do crédito de IPI referente às aquisições dos concentrados “Uva”, “Limão”, “Itubaína 1 Novo”, “Maçã 1 Novo”, “Nota Madura” e a chamada parte líquida do “Concentrado de Itubaína Zero”, considerando-se a alíquota do IPI de 5%, tendo em vista o próprio enquadramento desse produto no NCM 3302.10.00 pela D. Fiscalização, aceito pelo V. Acórdão, com redução proporcional da exigência fiscal.”

É o relatório.

Fl. 13 do Acórdão n.º 3301-013.573 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15746.721157/2021-69

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

Da admissibilidade do Recurso de Ofício

No tocante ao recurso de ofício, motivado pela exoneração da multa agravada, pois foi considerado ausente o pressuposto utilizado para aplicar o agravamento, por não configuração de ação dolosa, a decisão recorrida decidiu reduzir a multa de ofício de 112,5% ao percentual de 75%.

Em observância ao disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63/17, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão prolatada através do Acórdão nº 12-094.611, que declarou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário.

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos:

(i) na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e

(ii) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A norma processual tem aplicação imediata. O Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, consagrou aludida regra, em seu artigo 1.211, *in verbis*:

Art. 1.211. Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes.

Em 17.02.2023, contudo, a Portaria MF nº 63/17 foi revogada pela Portaria MF nº 2/23, estabelecendo novo “limite de alçada” para interposição de recurso de ofício:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No presente, o montante de multa exonerada foi de R\$ 12.277.581,45, portanto abaixo do limite de alçada, vigente na data do presente julgamento.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 103.

Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A questão trazida a baila centra-se no aproveitamento de crédito incentivados de IPI, oriundos da aquisição de “concentrados” de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da recorrente.

Das preliminares

Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade da decisão recorrida pela imediata aplicação do RE 592.891/SP e requer o exame dos laudos técnicos apresentados pela Recorrente.

Em relação à aplicação do Recurso Extraordinário, o STF fixou 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, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

A Fiscalização, com base no julgamento dos embargos de declaração opostos pela União, aplicou o entendimento nos termos exarados pelo STF, levando em conta que os insumos adquiridos pela recorrente não confeririam qualquer direito de crédito, pelo fato de sua alíquota ser zero:

“Como se vê, a tese de repercussão geral faz expressa referência ao regime da isenção. Nesse sentido, entendo, tal como a Relatora, não haver necessidade de se explicitar que o julgado não autoriza o creditamento de IPI pela aquisição, junto à ZFM, de insumos, matérias primas e material de embalagem não-tributados ou tributados à alíquota zero.”

Há decisões recorrentes neste Conselho no sentido de adotar o crédito no percentual correspondente à alíquota constante de TIPI para o insumo, como se verifica nos Acórdãos unânimes nº 9303-011.896, de 13/09/2021 e nº 9303-012.872, de 16/02/2022:

“INSUMOS ISENTOS. ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Por aplicação da decisão do STF na apreciação do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, que transitou em julgado, cabe o creditamento “ficto” (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus (ZFM). Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020”.

Porém, não se confunde o direito ao crédito com a ausência de crédito dada a classificação fiscal e a respectiva alíquota, que, no caso, se trata de alíquota zero.

Reputo, portanto, correta a manutenção das glosas.

Quanto à segunda questão preliminar, a recorrente requer que os dois laudos técnicos sejam analisados e a análise do Parecer Técnico da Laboratório de Análises Falcão Bauer seja julgada prejudicada, “*tendo em vista a inaplicabilidade de suas conclusões ao caso concreto, na medida em que não examinou os “concentrados” específicos aqui em discussão*”.

Nesse sentido, correto o entendimento da decisão recorrida, o qual adoto como razões de decidir no presente:

“Ressalte-se que a classificação fiscal de mercadorias não se insere entre aquelas matérias que se revestem de aspecto técnico, tratando-se em rigor, de matéria inserida no âmbito da interpretação da legislação tributária.

Nessa linha, não se pode aceitar que a mera referência da autoridade fiscal a laudo técnico ou a entendimentos aplicáveis a outros tipos de concentrado ou, ainda, a menção a comercialização em forma de KiTs, sejam razões para que sejam afastadas as conclusões da Fiscalização.

Da mesma forma, não se pode aceitar que a Fiscalização tenha aplicado, no presente processo, conclusões advindas de outros processos em que se analisaram outros tipos de produtos, ou, ainda, de um laudo técnico “imprestável”.

Repita-se: as conclusões da Fiscalização resultaram da aplicação das regras de classificação fiscal de mercadorias aos produtos analisados.”

Nesta seara, o Normativo COSIT nº 6/18 traz um aspecto importante sobre laudos e pareceres trazidos ao processo administrativo:

“45. No âmbito do contencioso administrativo, nada impede que o contribuinte junte ao processo um documento técnico elaborado sem prévia manifestação de autoridade julgadora e da Administração Tributária. Entretanto, este documento, independentemente de quem seja seu autor, não se caracteriza como o laudo ou parecer de que trata o caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas sim como um dos elementos mencionados no art. 16, inciso III, do citado Decreto (“razões e provas” que o recorrente possuir). Não fosse assim, as normas colocadas no art. 16, inciso IV, e no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, ficariam sem qualquer efeito.”

Os laudos não se revestem de aplicação obrigatória, em que pesem se manifestarem sobre matéria técnica, que é utilizada estritamente na identificação da mercadoria, contudo, não vinculam sobre interpretação da legislação tributária, que circunda a determinação da classificação fiscal.

Ademais, os laudos não vinculam a Fiscalização, tampouco os julgadores, pois, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, pois “*não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos*”, não sendo hábil tal procedimento realizado por peritos para determinar a classificação fiscal dos produtos sob análise. Nada impede, desta forma, que a Fiscalização tenha um entendimento divergente do laudo, desde que fundamentado pelo uso das regras de classificação fiscal e convença o julgador. Da mesma forma, o julgador, na apreciação da prova, pode se utilizar do referido laudo para que forme o seu livre convencimento, conforme consta no art.29 do Dec. nº70.235/72.

Portanto, em relação às questões preliminares arguidas, não assiste razão a recorrente.

Do mérito

1. Da impossibilidade de restrição de benefícios da Zona Franca de Manaus

A recorrente sustenta que aprovação do projeto industrial pela SUFRAMA é suficiente para cumprimento dos requisitos para uso de incentivos fiscais na ZFM, sendo

desnecessário que o contribuinte comprove a efetiva utilização dos insumos regionais para creditamento de IPI.

De modo diverso ao seu entendimento, cabe à Suframa a responsabilidade pela administração da ZFM e pelo monitoramento do cumprimento dos requisitos necessários para que as empresas instaladas lá possam usufruir dos benefícios concedidos por meio de leis.

Do exame da Resolução nº 285/03, de 11.11.2003, verificamos que sua finalidade foi aprovar o projeto industrial de ampliação da recorrente, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 118/03, visando à produção de “concentrados para bebidas não alcoólicas”, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do Decreto-lei nº 288/67 e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

O Decreto-lei nº 288/67, que regulamenta as atividades da Suframa, assim dispõe quanto às suas finalidades:

Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Incentivos fiscais, mesmo antes da vigência da atual Constituição Federal, somente eram concedidos, mediante normal legal (lei, decreto-lei). No caso da ZFM, os incentivos fiscais foram instituídos pelo próprio Decreto-lei nº 288/67, em seu capítulo II e artigos, e pelo Decreto-lei nº 1.435/1975, e não pela Suframa.

Na Resolução SUFRAMA nº 285/03, de 11.11.2003, fl. 1842, que aprovou a atualização do projeto industrial da recorrente, consta literalmente:

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA, no uso de competência prevista no artigo 4º, inciso I, alínea c do Capítulo IV, do Decreto N.º 4.628, de 21 de março de 2003;

CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 116/2003 - SPR/CGPRI/COAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, submetido a este Colegiado em sua 205ª Reunião Ordinária realizada em 11 de novembro de 2003;

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 8º e 20 do Regulamento Interno do Conselho de Administração da SUFRAMA, resolve:

Art. 1º APROVAR o projeto industrial de AMPLIAÇÃO da empresa G e F CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 118/2003— SPR/CGPRI/COAPI, para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, Art. 6º do Decreto-lei n.º 1435, de 16 de dezembro de 1975 e legislação posterior.

Como se pode ver, o objeto dessa Resolução não foi a concessão de benefício fiscal e sim a aprovação do processo industrial.

O Conselho de Administração da SUFRAMA apenas reconheceu que aquela empresa preencheu os requisitos básicos que habilitaram sua instalação naquela Zona Franca.

Contudo, isto de forma alguma significa que foi emitido um ato administrativo que reconheceu o direito subjetivo à quaisquer isenções tributárias ao seu produto.

Tanto é verdade que a Portaria nº 371, de 20.07.2016, que aprovou o projeto de diversificação, em seu art. 2º, condicionou o direito à isenção ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, literalmente:

Art. 2º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art.1º desta Portaria, do Processo Produtivo Básico definido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008;

II o produto constante do Art. 1.º desta Portaria, deverá apresentar sua composição no mínimo uma matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal, na área limitada pela Amazônia Legal, e processada industrialmente por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4.º do artigo Art. 1.º do Decreto-Lei n.º 291, de 28 de Fevereiro de 1967 e, com projeto aprovado por esta Suframa;

III A quantidade (em peso) de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal oriunda da Amazônia Legal deverá ser equivalente, no mínimo, a 100% do total de matéria-prima adquirida, para elaboração do produto constante do Art. 1º desta Portaria apurado no ano-calendário com a linha de produção incentivada.

IV fica vedada a utilização de matéria-prima regional, agrícola ou da extrativa vegetal, de outras regiões do País para o atendimento do consumo mínimo de 100% estabelecido no inciso anterior para elaboração do produto constante do Art. 1.º desta Portaria;

V o atendimento das exigências da Política Nacional do Meio ambiente, conforme disciplina a Legislação no âmbito Federal, Estadual e Municipal;

VI a manutenção de cadastro atualizado na SUFRAMA, de acordo com as normas em vigor; e

VII o cumprimento das exigências contidas na Resolução n.º 203, de 10 de dezembro de 2012, bem como as demais Resoluções, Portarias e Normas Técnicas em vigor.

Desta monta, a competência da RFB, além do cumprimento das normas tributárias aplicáveis a determinados produtos, abrange a verificação das condições para a classificação fiscal com o objetivo de gozo de isenção tributária, nos termos dos arts. 176 a 179 do CTN, inclusive, com preferência, em relação às demais autoridades administrativas, conforme art. 37, XVIII da Constituição Federal (CF) de 1988. Segundo o este inciso, *“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”*.

Assim, não há que se falar em restrição de benefícios fiscais provenientes da ZFM.

2. Do cumprimento dos requisitos para utilização do benefício fiscal: utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental

O acórdão recorrido concordou a fiscalização, no sentido de que o concentrado adquirido da fornecedora da recorrente não se enquadraria na isenção de IPI do art. 95, III do RIPI, por não ser elaborado a partir da utilização direta de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia Ocidental.

Para aplicação da norma citada, entende-se que matéria-prima agrícola é aquela proveniente do cultivo do solo; e matéria-prima extrativa vegetal é aquela simplesmente extraída da vegetação natural. Em questionamento ao fornecedor das matérias-primas, a autoridade tributária identificou os insumos corante caramelo, álcool neutro e extrato ou semente de guaraná.

Transcrevo as conclusões da fiscalização para o não enquadramento do concentrado no benefício da isenção do IPI, sob a ótica dos insumos corante caramelo e ao álcool neutro:

51) O **corante caramelo** poderia gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010), caso o açúcar cristal utilizado no seu processo produtivo fosse oriundo da Amazônia Ocidental, pois se caracterizaria como uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.

52) Entretanto, mesmo que o corante caramelo pudesse gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, não poderia gerar direito à isenção para o produto elaborado a partir dele.

53) Como a própria expressão indica, para se chamar um bem de "extrativo vegetal", ele tem que ser resultado de processo de extração de um vegetal. Ou seja, o benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

(...)

59) O **álcool neutro** é um produto industrializado a partir de matérias-primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana-de-açúcar, que funciona como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas (lembre-se que está se tratando de bebidas não alcoólicas). Assim, todo o raciocínio exposto para o corante caramelo deve ser aplicado ao álcool.

60) Constatou-se que, dentre as preparações recebidas pela fiscalizada, somente foi utilizado insumo que se caracteriza como matéria-prima agrícola e extrativa vegetal na elaboração das preparações compostas que contêm extrato de guaraná. Entretanto, como se demonstrará posteriormente, tais preparações são tributadas à alíquota zero.

Não há o que se reparar quanto ao entendimento adotado pela fiscalização e pela decisão recorrida.

3. O correto enquadramento do “concentrado” no NCM 21.06.90.10 EX 01 e a regularidade dos procedimentos adotados pela recorrente

Os fundamentos do Relatório Fiscal, ratificados pelo julgador de piso, para o não enquadramento do concentrado no código 2106.90.10 EX 01, podem ser sintetizados como se segue:

- i) os produtos adquiridos pela recorrente enquadram-se como insumos independentes, que são submetidos a uma série de operações industriais para, então, a formação do “concentrado”;
- ii) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) determinam que conjuntos de insumos para bebidas não podem ser classificados em posição única;

- iii) as preparações à base de substâncias odoríferas classificam-se na posição 3302 da TIPI;
- iv) as demais preparações líquidas adquiridas pelo contribuinte classificam-se no código 2106.90.10 da TIPI;
- v) os Laudos Técnicos apresentados pela recorrente não vinculam as Autoridades Fiscais, que possuem a competência para tratar de classificação fiscal.

Em relação ao último item, sua análise foi superada nas questões preliminares. A seguir, analisemos os tópicos conforme proposto pela defesa.

a. Aquisição de “concentrado” e não de insumos independentes – Não aquisição de “concentrados” em formato de “kit” e inexistência de condicionante à mera diluição em água para possibilitar o enquadramento do “concentrado” no Ex 01 da NCM 21.06.90.10

A autoridade fiscal entendeu que os produtos adquiridos pela recorrente do fornecedor na ZFM correspondem a insumos individualizados, remetidos e acondicionados de forma separada e que, após processos industriais, formariam a preparação concentrada do refrigerante.

A defesa sustenta que:

- i) o transporte em embalagens separadas decorre de medida de segurança e higiene para que haja conservação dos produtos e impeça a mistura dos “concentrados” entre si;
- ii) apenas os concentrados “itubaína zero” e “guaraná zero” eram dispostos em partes líquidas e partes sólidas e que o refrigerante sabor “cola” é fabricado mediante diluição de dois tipos diferentes de concentrados, adquiridos separadamente por questões químicas;
- iii) *“o mero fato de um refrigerante ser produzido pela mistura de mais de um “concentrado” – prática totalmente comum no mercado – automaticamente descaracteriza a sua classificação fiscal”;*
- iv) os “concentrados” são efetivamente insumos acabados; e
- v) todos os “acréscimos” de ingredientes na fabricação dos refrigerantes se referem à adições complementares autorizados pela própria legislação, como açúcar e gás carbônico e acidulantes/conservantes, incapazes que alterar a classificação fiscal dos insumos.

Do conteúdo da peça recursal, percebe-se que o contribuinte pretende minimizar suas etapas de industrialização para dar característica de pronto a algo que sensorialmente e quimicamente muito se difere da bebida que se pretende obter.

Além disso, a defesa alega que as demais fabricantes de bebidas declaram adquirir um conjunto de insumos embalados de forma individualizada, reunidos e comercializados como “kits”, contudo, como bem relatado pela autoridade fiscal, a recorrente trata cada embalagem de “concentrado” como mercadoria individual e atribui a cada uma a classificação do código 2106.90.10 EX.01

Um produto, para se enquadrar neste código, deve apresentar todas 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.

Como constatou a fiscalização, por exemplo, o “concentrado de guaraná” é misturado ao aroma de nota madura, açúcar líquido, benzoato de sódio, sucralose, acessulfame k, aspartame, caramelo duplo e ácido cítrico, e muito longe de ser apenas diluído, como requer a classificação sob o EX 01. Outras adições ocorrem com o “concentrado de Cola A”, que recebe diversos aditivos e o “concentrado de Cola B”; com o “concentrado Tutti Frutti A”; com o “concentrado Tutti Frutti B”; e com os refrescos da marca “Skinka”.

Desta maneira, resta claro que houve uma análise produto a produto, no procedimento fiscal, em busca das reais características os insumos. Da mesma forma, não há dúvidas que os insumos em questão não podem ser considerados “extratos concentrados ou sabores concentrados”, pois, embora sejam destinados à produção de bebidas, não se encontram prontos para, após processo de diluição, produzir a bebida, exigindo-se, para tanto, outras etapas de industrialização pela mistura das substâncias contidas nas partes adquiridas da recorrente e outros ingredientes para se chegar ao “concentrado” propriamente dito, e este, por fim, ser diluído em água carbonatada, dando origem à bebida pronta, que no caso é o refrigerante.

Além disso, a defesa diz se basear na Regra Geral Interpretativa 3 do Sistema Harmonizado para classificar os insumos no EX 01 do código 2106.90.10, entretanto, o texto do código não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. De modo diverso, o EX 01 refere-se à “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado de forma única.

O presente caso não difere substancialmente dos demais processos relacionados ao tema da classificação fiscal de concentrados para fabricação de bebidas não alcoólicas, a matéria é recorrente nas Turmas de Julgamento da Terceira Seção do CARF, inclusive, nesta Primeira Turma Ordinária, dentre eles, os Acórdãos nº 3301-005.324, 3301-005.953, 3301-005.954, 3301-007.107, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro e o Acórdão nº 3301-012.392, do Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes, que passo a reproduzir a seguinte ementa parcial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS 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.

Por todo o exposto, os insumos adquiridos pela recorrente não satisfazem o conceito de preparações compostas (extratos concentrados ou sabores concentrados) requerido pelo EX 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

b. Reconhecimento do crédito de IPI à alíquota de 5% sobre as substâncias odoríferas classificadas no código 3302.10.00

A Recorrente pleiteia a reforma da decisão recorrida para que seja reconhecida a parcela do crédito de IPI referente às aquisições dos concentrados “Uva”, “Limão”, “Itubaína 1 Novo”, “Maçã 1 Novo”, “Nota Madura” e a chamada parte líquida do “Concentrado de Itubaína Zero”, tendo em vista o enquadramento, pela fiscalização, dos produtos no NCM 3302.10.00, de alíquota do IPI de 5%, com redução proporcional da exigência fiscal.

No curso do procedimento fiscalizatório, o contribuinte foi intimado (fl. 1262) a apresentar planilha discriminando os valores relativos aos itens do “concentrado”, que se classificariam na posição 3302, constantes das notas fiscais de aquisição. Apesar disso, em resposta, limitou-se a fazer referência a documentos constantes de processo administrativo diverso ao presente (Processo nº 10265.054685/2020-17), sugere que a fiscalização, caso “*deseje informações e/ou documentos adicionais sobre a operação de fabricação de concentrados da HNK LOGÍSTICA*”, que direcione as solicitações diretamente a ela.

Termo de Intimação Fiscal nº 10 (fl. 1262)

“18) E relação às mercadorias identificadas como Concentrado Limão”, “Concentrado Uva”, “Concentrado Itubaína 1 Novo”, “Concentrado Maçã 1 Novo”, “Concentrado Nota Madura”, bem como a chamada parte líquida do “Concentrado de Itubaína Zero”, apresentar planilha discriminando os custos relativos a cada preparação líquida, constante de cada nota fiscal recebida de HNK LOGÍSTICA durante o ano de 2017.”

Resposta à Intimação (fls. 1759 e 1760)

“Item 18: A Requerente faz referência à resposta ao Termo de Intimação nº 2, de 13.10.2020, apresentada pela empresa HNK LOGÍSTICA no MPF 0220100.2019.00249, processo nº 10265.054685/2020-17, na qual apresentou planilha discriminativa dos custos dos concentrados, por nota fiscal, fabricados por aquela sociedade em 2017, reiterando que todos os concentrados mencionados neste item não possuem “parte sólida”, sendo comercializados integralmente de forma líquida.

A Requerente esclarece que, por questões de *compliance*, infelizmente não pode responder questionamento direcionado à outra empresa do Grupo (HNK LOGÍSTICA), razão pela qual, caso essa I. Fiscalização deseje informações e/ou documentos adicionais sobre a operação de fabricação de concentrados da HNK LOGÍSTICA, as solicitações devem ser direcionadas diretamente à HNK LOGÍSTICA, que certamente poderá prestar todas as informações solicitadas.”

Relatório Fiscal (fl. 48)

“92) Já quando HNK LOGÍSTICA fornecia o “Concentrado Itubaína Zero” ou o “Concentrado Guaraná Zero”, a empresa NÃO especificava o valor da “parte líquida” e da “parte sólida”, tratando o conjunto como se fosse uma mercadoria única.”

Em nova oportunidade, quando da impugnação, a recorrente requer que o julgador *a quo* proceda o abatimento por conta da reclassificação de parte dos itens para reconhecimento da alíquota de 5% do IPI da posição 3302.

Entretanto, na busca pela verdade material, o poder instrutório do julgador é subsidiário e a recorrente não faz, sequer, início de prova, mediante apresentação dos valores que alega serem legítimos. Assim corretamente sustentou a decisão recorrida:

“Já com relação aos insumos que devem ser classificados no código 3302.10.00 da TIPI, tributado à alíquota de 5%, a Fiscalização considerou não ser possível o cálculo de créditos por HNK INDÚSTRIA por duas razões: 1) o valor tributável registrado nas notas fiscais é ilegítimo, pois foi inflado artificialmente; 2) caberia ao contribuinte apresentar os valores que entende ser legítimos, discriminando os custos relativos a cada preparação líquida que a fiscalização indicou ser tributada à alíquota de 5%.

Cabe desde já afastar, como razão das glosas relativas aos insumos classificados no código 3302.10.00 da TIPI, o primeiro fundamento adotado pela Fiscalização. Adiante o assunto será mais bem detalhado, sendo suficiente, por ora, aduzir que o fato de a base de cálculo de HANK LOGÍSTICA estar, supostamente, supervalorizada, não acarreta, de forma imediata, a impossibilidade de creditamento pela adquirente.

Entretanto, justificam-se as glosas pelo segundo fundamento expandido, vale dizer, a impossibilidade – técnica e jurídica – de cálculo de crédito de IPI.

Primeiramente, é preciso ressaltar que o adquirente de produtos, que seriam capazes, em tese, de gerar créditos de IPI bastante vultosos, tem a obrigação de verificar a adequação da descrição do produto e da sua classificação fiscal. Uma interpretação sistemática das regras do Regulamento não pode levar a outra conclusão. Vejamos algumas delas:

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.

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 3º;

Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterá:

(...)

IV - no quadro “Dados do Produto”:

(...)

c) a classificação fiscal dos produtos por Posição, Subposição, item e subitem da TIPI (oito dígitos);

(...)

Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou,

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

(...)

Art. 407. A nota fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:

(...)

XII - no destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade;

(...)

Ora, a classificação fiscal do produto e, portanto, a alíquota aplicável são elementos de fundamental importância tanto para o cálculo do imposto quanto do crédito a que faz jus o adquirente.

Verificando o adquirente que esses dados estão incorretos, o que pode acarretar a prática de infração, não deveria ele informar ao fornecedor para que haja correção do erro? A resposta só pode ser positiva. No caso que ora se analisa, está em discussão elevado valor de crédito de IPI e não basta para o adquirente simplesmente adotar a classificação fiscal utilizada pelo fornecedor, sem maiores cuidados.

Também não se pode alegar ser suficiente o fato de constar indicada nas notas fiscais do fornecedor a saída com a isenção de que trata o art. 82, III, do RIPI/2002 [ou art. 95, III, do RIPI/2010] para que se garanta ao adquirente o direito à manutenção e utilização do crédito do IPI, como se devido fosse, na aquisição do referido produto. É a subsunção à norma isentiva que garante tal direito. Nada além disso.

Pelo que se expôs, a Impugnante é responsável por zelar pela correta classificação fiscal dos produtos que adquire, sobretudo quando tais aquisições são utilizadas para o cálculo de crédito incentivado de IPI, sendo certo que a adoção de classificação fiscal inadequada é, claramente, infração fiscal. E, nesse caso, opera íntegro o art. 136 do CTN:

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.

Noutro giro, o direito ao crédito de IPI é previsto na própria Constituição Federal, mas não pode, apenas por essa razão, ser tido por absoluto, sendo certo que a regra constitucional da não-cumulatividade e, via de consequência, o direito ao crédito de IPI, são balizados por normas legais e regulamentares. Assim, é manifesto que “os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade” (art. 251 do RIPI/2010) e que um dos requisitos da Nota Fiscal é “a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação” (art. 413, IV, b).

No caso concreto, o alegado direito ao crédito não prevalece frente à impossibilidade de que se identifique corretamente o produto adquirido pela Impugnante e mesmo que se quantifique o valor da operação (fundamental para o cálculo de eventual crédito de IPI).

Nessa linha, não pode a Impugnante atacar a autuação sob o argumento de que a Fiscalização estaria obrigada a calcular-lhe créditos de IPI ainda que todas as normas que lhe garantiriam tal direito tenham sido desrespeitadas.

Além disso, não há previsão legal ou regulamentar para que a Fiscalização, por intermédio de adições e exclusões no valor tributável apurado em determinado

fornecedor, pudesse “calcular” um valor tributável aceitável para efeito de cálculo de crédito pelo adquirente. E, além da impossibilidade jurídica acima mencionada, é preciso ressaltar que os elementos resultantes da escrituração fiscal não permitiriam que se apurasse tal base de cálculo dos créditos, porque inexata a classificação fiscal e demais elementos descritivos da mercadoria fornecida, tudo resultando em impossibilidade técnica do procedimento proposto.

Cabe registrar que não seria o caso sequer de determinar a realização de diligência para apurar eventual crédito de IPI, posto que seria impraticável a sua realização. Cabe lembrar a respeito, que o art. 18 do Decreto nº 70.237/72 afirma que “*A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, (...)*”.

Finalmente, não merece guarida o argumento de que a Fiscalização estaria restringido os benefícios da ZFM. Como já ficou assentado, o benefício, em seus aspectos fiscais, pode ser verificado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no exercício de suas competências.

Por tudo o que foi exposto nesse tópico, é de se concluir que estão corretas as glosas efetuadas pela Fiscalização.” (destaques no original)

Ademais, como os insumos não foram corretamente identificados nas notas fiscais, inclusive com a classificação incorreta, os créditos não se mostraram líquidos e certos. Tampouco caberia à fiscalização arbitrar o suposto crédito de IPI, já que o arbitramento, autorizado pelo art. 148 do CTN, refere-se ao tributo constituído mediante lançamento e não ao reconhecimento de direito a crédito.

Diante desse contexto, não vejo como se reconhecer o pleito da recorrente.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe